

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 12 de diciembre de 2025

Sala 3.^a

R.G. 7397/2022

SUMARIO:

Responsabilidad subsidiaria. Administradores de personas jurídicas. Incumplimiento de obligaciones. Conducta del administrador. Prescripción. Voluntad de no cumplir con las obligaciones tributarias. El Tribunal analiza la derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT, resolviendo primero la prescripción mediante una importante corrección doctrinal a la Administración. Determina que la facultad de declarar la responsabilidad y la de exigir el pago son independientes, por lo que el plazo para dictar el acto de derivación solo se interrumpe por actuaciones dirigidas específicamente a determinar la condición de responsable. Así, aclara que las actuaciones recaudatorias con el deudor principal y la propia declaración de concurso no interrumpen la prescripción para derivar, ya que el artículo 68.8 de la LGT solo opera una vez que el responsable ya ha sido formalmente declarado. No obstante, desestima la prescripción al fijar el dies a quo en la última actuación recaudatoria notificada a la sociedad antes del fallido, en aplicación de la teoría de la actio nata, constatando que el procedimiento se inició antes de cumplirse los cuatro años. Respecto al fondo, el Tribunal confirma la concurrencia del presupuesto objetivo por la existencia de infracciones firmes y el presupuesto subjetivo por la conducta del administrador. Se subraya que esta responsabilidad tiene naturaleza sancionadora, lo que exige una motivación específica que acredite la negligencia individualizada, prohibiendo la responsabilidad objetiva por el mero cargo o inscripción registral. En este caso, la negligencia queda probada por la gestión efectiva del recurrente y el reconocimiento de autoliquidaciones incorrectas por retenciones de IRPF y deducciones improcedentes en Sociedades e IVA. Además, se desestima que la falta de participación en la gestión exima de responsabilidad, pues ello agravaría la negligencia por abandono de las obligaciones inherentes al cargo. Finalmente, se ratifica que la calificación del concurso como fortuito no vincula a la Administración para valorar la culpabilidad tributaria, confirmando íntegramente la legalidad de la derivación y desestimando el recurso.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada el 30/06/2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, relativa a las reclamaciones acumuladas nº 28-12342-2019; 28-28607-2019; 28-28608-2019; 28-28609- 2019; 28-28610-2019; 28-28611-2019; 28-28612-2019 y 28-28613- 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 18/08/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 16/08/2022 contra la resolución desestimatoria dictada el 30/06/2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, relativa a las reclamaciones acumuladas nº 28-12342-2019; 28-28607-2019; 28-28608-2019; 28-28609- 2019; 28-28610-2019; 28-28611-2019; 28-28612-2019 y 28-28613- 2019.

SEGUNDO.- De los antecedentes obrantes en el expediente, resultan acreditados los siguientes hechos:

1. La entidad XZ, S.L. (en adelante, "la Sociedad") fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, relativas a diversos conceptos tributarios: Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2003 a 2007, Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2006 a 2008 y retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2005 a 2008.

Síguenos en...



Las actuaciones practicadas -que se iniciaron en julio de 2008- dieron como resultado la regularización de la situación tributaria de la entidad y concluyeron con la incoación de las correspondientes actas el 14/07/2009, que fueron firmadas en conformidad por la Sociedad en todos los casos. Asimismo, a juicio de la Inspección, los hechos comprobados fueron constitutivos de infracciones tributarias, por lo que se instruyeron los correspondientes expedientes sancionadores por los mismos conceptos y períodos, dictándose todos los acuerdos de imposición de sanción con fecha 25/02/2010.

2. Con anterioridad al inicio de las referidas actuaciones inspectoras, en fecha 07/04/2008, la entidad fue declarada en concurso voluntario de acreedores (nº .../2008), por medio de auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Madrid. Esta declaración de concurso suponía que las deudas y sanciones liquidadas por la Inspección quedaban sujetas al proceso y no podía iniciarse procedimiento administrativo de apremio para su cobro.

El 17/01/2013, por auto del mismo Juzgado, se declaró finalizada la fase común y se acordó la apertura de la fase de convenio, que fue aprobado judicialmente el 12/07/2013. Ante su incumplimiento, en fecha 31/07/2017, se dio por finalizada la fase de convenio y se procedió por el Juzgado a la apertura de la fase de liquidación, declarándose la disolución de la entidad concursada y decretándose el cese de los administradores, que fueron sustituidos por la administración concursal.

Mediante diligencia de ordenación de 14/05/2018 -notificada a las partes personadas el 27/06/2018-, se informó del inventario de bienes y derechos y de la lista de acreedores actualizada, comunicando que la valoración de la masa activa era de 25.370.243,03 euros y que la masa pasiva ascendía a 315.561.243,53 euros. Así pues, de los datos contenidos en el inventario y de la lista de acreedores, se concluía que, habiendo un déficit patrimonial de 290.191.000,50 euros, la concursada se encontraba, a dicha fecha, en situación de insolvencia. A la vista de lo anterior y ante la situación de probada insuficiencia patrimonial de la entidad por inexistencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro de los créditos tributarios, la Dependencia Regional de Recaudación acordó su declaración de fallido en fecha 21/12/2018. No consta en el expediente, sin embargo, la fecha de finalización de la fase liquidativa y de conclusión del concurso de acreedores.

3. El día 01/04/2019, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid notificó al recurrente, D. Axy, el inicio de un expediente administrativo de derivación de responsabilidad dirigido a determinar su posible condición de responsable subsidiario de diversas deudas y sanciones tributarias pendientes de la Sociedad (resultantes de los procedimientos descritos en el expositivo 1), en virtud del artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT). Puesto de manifiesto el expediente y presentadas las correspondientes alegaciones, el 07/06/2019 se notificó al interesado acuerdo de derivación de responsabilidad de 31/05/2019, por el que se le declaraba responsable subsidiario de las referidas deudas y sanciones de la Sociedad, ascendiendo el alcance de la responsabilidad a 955.782,90 euros, con un alcance exigible de 853.066,70 euros.

Como hechos relevantes que justifican la derivación de la responsabilidad, la Dependencia Regional de Recaudación señala en su acuerdo los siguientes:

a) La declaración de fallido de la Sociedad. Según señala la Administración actuante, la Sociedad fue declarada fallida con fecha 21/12/2018, sin que se haya producido desde entonces ninguna circunstancia que permita rehabilitarla de su condición de deudor fallido ni se hayan declarado responsables solidarios.

b) La comisión de infracciones tributarias por parte de la Sociedad. Tal y como consta en el expediente, la Sociedad cometió diversas infracciones tributarias -cuyo detalle concreto consta en el correspondiente acuerdo- por las que fue sancionada tras tramitarse los correspondientes expedientes sancionadores.

c) La condición legal de administrador al tiempo de cometerse las infracciones tributarias. De la documentación obrante en el expediente, resulta que el recurrente fue administrador solidario de la entidad hasta el 19/06/2007, vicepresidente del consejo de administración y consejero delegado desde dicha fecha hasta el 08/02/2008 y administrador solidario de la entidad desde el 29/07/2008 hasta el 08/01/2010.

d) La existencia de una conducta reveladora de la ausencia de diligencia debida del administrador en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Sobre el particular, se pronuncia el acuerdo derivativo en sus antecedentes fácticos (páginas 22 y siguientes), recogiendo lo siguiente:

“Según se desprende del expediente de inspección y sancionador, TW S.L practicó de forma incorrecta las autoliquidaciones tributarias de las que era responsable como representante legal D. Axy, prestando, en todos los casos, conformidad con la propuesta de liquidación contenidas en las actas y aceptando los hechos relacionados en dicho expediente. El representante legal de TW S.L no ha puesto la mínima diligencia necesaria exigida en el cumplimiento correcto de sus obligaciones como representante, incluyendo las obligaciones tributarias, tal y como establece la regulación mercantil y tributaria. Se infiere de los hechos que constan en los expedientes que D. Axy ha consentido el incumplimiento de por quienes dependían de él, aceptando los hechos contenidos en las actas en conformidad. (...)

Por ello, la correcta aplicación de este régimen de responsabilidad tributaria exige constatar cual ha sido la actividad desarrollada por el órgano de administración respecto a las obligaciones cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo de la infracción tributaria imputada a la entidad en la que ejerció su función.

De los datos que obran en el expediente se pone de manifiesto que D. Axy no realizó los actos que eran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad TW S.L. En particular:

Según se desprende del expediente de Inspección, el obligado tributario reconoce que de forma incorrecta practicó las autoliquidaciones tributarias de las que era responsable (así, por ejemplo no practicó ni ingresos retenciones por IRPF cuando era procedente, o, por ejemplo, practicó deducción de determinados gastos en el Impuesto sobre Sociedades que eran improcedente según normativa vigente o, por ejemplo, se han deducido indebidamente cuotas en el Impuestos sobre el Valor Añadido), prestando, en todos los casos, conformidad con la propuesta de liquidación y aceptando los hechos relacionados en dicho expediente.

De todas estas actuaciones se pone de manifiesto que el representante legal del obligado tributario, como es el caso de la D. Axy no ha puesto la mínima diligencia necesaria exigida en el cumplimiento correcto de sus obligaciones como tal representante, incluyendo las obligaciones tributarias, por lo que dicha forma de actuar resulta cuando menos negligente apreciándose el concurso de, como mínimo, culpa o negligencia y sin que se aprecie, en este momento procesal, ninguna causa de exclusión de responsabilidad y acreditándose en el procedimiento de Inspección la conformidad, por parte de la entidad de referencia, con la sanción impuesta.

Los administradores están obligados a desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal. Los artículos 19 , 29 y 35 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establecen que los obligados tributarios vienen obligados a efectuar el pago de la deuda tributaria, a formular cuantas declaraciones y comunicaciones exijan las normas reguladoras de los tributos, y a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros fiscales y demás documentos que en cada caso se establezcan, por lo que resulta plausible considerar que, siendo responsabilidad del administrador, en cualquiera de sus denominaciones, verificar el adecuado cumplimiento de los deberes tributarios de la entidad de la que forma parte, la comisión de una infracción tributaria revela, como mínimo, una evidente negligencia en su actuación cuyo resultado, además, se concreta en un perjuicio para la Hacienda Pública.

Por lo tanto, 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, activa o pasiva, de dichas personas”.

Posteriormente, en el fundamento jurídico segundo (punto 3º), tras detallar las obligaciones mercantiles de los administradores de las sociedades de capital y referirse a su regulación normativa y a la jurisprudencia aplicable, el acuerdo señala (página 34 y siguientes):

“En este sentido, en la conducta observada por D. Axy se advierte la presencia de un elemento subjetivo susceptible de calificarse, por lo menos, de culpa in vigilando, en los términos en los que dicha circunstancia viene descrita en el artículo 1.903 del Código Civil cuando establece que la obligación de reparar el daño

Síguenos en...



causado a otro como consecuencia de una acción y omisión culposa o negligente "(...) es exigible no sólo por actos u omisiones propios sino por los de aquellas personas de quienes se debe responder". (...)

Así, pues, no hay obstáculo alguno para calificar la actuación de D. Axy, administrador de la mercantil XZ S.L (antigua TW SL), cuando menos de negligente en sus relaciones con la Administración tributaria, pues, teniendo capacidad para ello y siendo de su incumbencia, no observó el comportamiento que le era exigible para no contravenir las normas jurídicas, con lo que ocasionó un perjuicio evidente a un tercero, la Hacienda Pública en este caso.

En particular, y según se desprende del expediente de Inspección, el obligado tributario reconoce que de forma incorrecta practicó las liquidaciones tributarias de las que era responsable (así, por ejemplo, no practicó ni ingresó retenciones por IRPF cuando era procedente, o, por ejemplo, practicó deducción de determinados gastos en el Impuesto sobre Sociedades que eran improcedente o, por ejemplo, se han deducido indebidamente cuotas en el Impuestos sobre el Valor Añadido, según normativa vigente) prestando, en todos los casos, conformidad con la propuesta de liquidación y aceptando los hechos relacionados en dicho expediente.

Por ello, incumbe al obligado tributario acreditar adecuadamente que en su caso concurre alguna de las circunstancias expresamente recogidas en el artículo 43.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria para exonerarle de la responsabilidad tributaria por las infracciones cometidas por la entidad de la que es Administrador, todo lo cual no queda reflejado en el expediente instruido por este Equipo de Recaudación".

Asimismo, en respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente en el trámite de audiencia y a fin de justificar la concurrencia del elemento subjetivo de la responsabilidad, el acuerdo añade lo siguiente (páginas 42 y siguientes):

"Manifiesta el Sr. Axy que la dirección de la entidad deudora principal era personal y exclusiva por parte de su padre, ya fallecido, D. Bxs. Sin embargo, no se puede estimar estas alegaciones por la existencia de una serie de indicios claros que llevan a la conclusión contraria, esto es, que el Sr. Axy si actuaba como verdadero gestor y administrador de la entidad. A esta conclusión se llega sobre la base de los siguientes indicios:

- Según se desprende del Registro Mercantil, el Sr. Axy tiene la condición de miembro del órgano de administración a lo largo de los años 2003 a 2008: administrador solidario, consejero solidario o miembro del consejo de administración.
- El Sr. Axy interviene en la formalización notarial de diversos actos actuando en nombre y representación de la entidad responsable principal XZ S.L (antigua TW), (...)
- El Sr. Axy aparece como presentador en el modelo 200, de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los años 2004 al 2008.
- El Sr. Axy aparece como presentador en el modelo 392, declaración resumen anual IVA grandes empresas, en los años 2004 y 2006.
- Aparece como autorizado en más de 100 cuentas en entidades financieras de la entidad XZ S.L a lo largo de los años 2003 a 2008. (...)

Pero aún en el caso de que no hubiera participado directamente en la gestión pese a haber aceptado el cargo de administrador, debemos tener en cuenta que la condición de administrador no se pierde por el mero desuso o por la dejación de sus funciones; es más, dicha dejación o negligencia pueden ser causa de generación de responsabilidad, incluso en el plano tributario. Los administradores están obligados a desempeñar "su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal".

Debemos tener en cuenta por tanto que no es posible alegar la falta de ejercicio del cargo de administrador, cargo que había aceptado expresamente asumiendo con ello los deberes a los que le obliga la ley, puesto que esa falta de ejercicio de sus funciones, también debe ser tenida en cuenta a la hora de valorar la posible concurrencia del presupuesto de hecho.

Así de no haber participado realmente en la toma de decisiones, la norma sitúa al administrador en el ámbito de una más que posible negligencia ya que, si no adoptó directamente la decisión, sólo puede ocurrir, bien que, conociéndola, la permitiera, bien que, pese a su cargo, la desconociera, lo que en ambos casos debe calificarse como conducta negligente en el cumplimiento de su función rectora.

Así las cosas, el administrador, para eludir su responsabilidad, habrá de al menos alegar, aportando hechos y elementos concretos, que efectivamente actuó tratando de esclarecer y resolver la actuación prohibida, o bien que no lo hizo, por concurrencia de fuerza mayor o caso fortuito. Y ello no supone, que nos encontremos ante una inversión de la carga de la prueba en orden a la determinación de la responsabilidad del administrador; bien al contrario, lo que ocurre es que cuando el ordenamiento jurídico coloca a un sujeto en posición de garante, y le encomienda la realización de la actividad necesaria y racionalmente posible, para la evitación de un concreto resultado en este caso el incumplimiento de obligaciones tributarias-, cuando éste se produce, es obvio que cabe deducir, con arreglo a los criterios de la sana crítica que la actividad impuesta por el ordenamiento jurídico no se ha producido, y teniendo en cuenta que el mismo arbitra medios para alcanzar el fin determinado es también lógico concluir que quien estaba obligado a utilizar esos medios no los utilizó de forma voluntaria. Cuestión distinta es la concurrencia de especiales circunstancias, que hicieran imposible la actuación de quien es garante; pero tales circunstancias han de ser alegadas de forma racional y fundada, por quien omitió la conducta expresamente impuesta por la norma jurídica; y ello porque tales circunstancias suponen una justificación de la omisión del comportamiento debido, cuya prueba corresponde a quien la alegue."

4. Disconforme con el referido acuerdo de derivación, en fecha 08/07/2019, el recurrente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid (tramitada con nº 28-12342-2019; 28-28607-2019; 28-28608-2019; 28-28609-2019; 28-28610-2019; 28-28611-2019; 28-28612-2019; 28-28613-2019). En su escrito de alegaciones, se opuso al acuerdo reiterando parte de las alegaciones formuladas ya en el procedimiento de derivación. En particular, alegaba la improcedencia de la derivación de responsabilidad acordada por los siguientes motivos:

(i) Falta de concurrencia de los presupuestos para la derivación de responsabilidad. En particular, el recurrente considera insuficientemente acreditado o motivado el elemento subjetivo necesario para derivar responsabilidad, aduciendo lo siguiente: 1) que el concurso fue calificado como fortuito, lo que evidenciaba la ausencia de dolo por parte del administrador; 2) que la dirección y administración efectiva de la Sociedad correspondía a su padre, sin que él participase materialmente en su gestión ordinaria (pese a ser formalmente administrador); 3) que la Administración había realizado una fundamentación muy genérica que obviaba una mínima individualización de la conducta activa u omisiva que le era imputable y determinante de su negligencia. Insiste, así, en que la derivación de responsabilidad no puede ser producto de un automatismo, por el mero hecho de ser administrador, en tanto se trata de una responsabilidad subjetiva que exige la existencia de una actuación ilícita concreta de las enumeradas en el artículo 43.1 a) de la LGT y la constatación de un claro nexo causal entre el incumplimiento social advertido y la conducta de su administrado, sin que quepa realizar una imputación objetiva de responsabilidad.

(ii) Indefensión, al haberse derivado la responsabilidad diez años después de sucedidos los hechos y mucho tiempo después de que él desvinculara de la Sociedad como administrador, lo que dificulta sus posibilidades de defensa.

(iii) Prescripción de la acción administrativa para exigirle el pago como responsable subsidiario, pues no se habría realizado ninguna actuación recaudatoria con "conocimiento formal del obligado tributario" que tuviese eficacia interruptiva del plazo prescriptivo.

TERCERO.- El TEAR rechazó las alegaciones del recurrente y dictó resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa el 30/06/2022, notificada el día 15/07/2022, frente a la cual el interesado interpuso el presente recurso de alzada ordinario el 16/08/2022. En su escrito, el recurrente se opone a las argumentaciones dadas por la Administración y por el TEAR remitiéndose -y reproduciendo- las alegaciones ya esgrimidas en primera instancia. En particular, el interesado hace hincapié en que el acuerdo derivativo no motivó suficientemente la concurrencia del elemento subjetivo necesario para derivar responsabilidad y reprocha al Tribunal de instancia que respaldara el criterio administrativo, pues ello implicaría defender un régimen de responsabilidad objetiva de facto. El recurrente denuncia, en último lugar,

que la resolución recurrida guarda silencio respecto de algunos de los argumentos planteados ante el TEAR (como serían los relativos a la posible indefensión causada y a la prescripción de la acción administrativa).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

La conformidad o no a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- De las alegaciones formuladas por el recurrente, debe analizarse, en primer término, la relativa a la prescripción, por su carácter sustancial y condicionante de la facultad administrativa de declaración de responsabilidad. En esencia, el recurrente considera prescrito el derecho de la Administración para derivarle responsabilidad, pues, a su juicio, no se habría producido ninguna actuación idónea para interrumpir el plazo de prescripción durante los cuatro años anteriores al inicio del procedimiento de derivación.

Esta alegación ya fue esgrimida en términos sustancialmente análogos ante la propia Administración en el curso del procedimiento de derivación de responsabilidad, que centró su respuesta en analizar la posible prescripción del derecho a exigir las distintas deudas objeto de derivación de responsabilidad (esto es, la prescripción de la acción de cobro frente a la deudora principal) y asumió que la interrupción de dicho plazo prescriptivo proyectaba sus efectos a la prescripción de la facultad administrativa para declarar la responsabilidad del recurrente. Así, el órgano recaudador contestó lo siguiente (páginas 48 y siguientes del acuerdo; el subrayado es nuestro):

“En relación a la posible prescripción del derecho a exigir las distintas deudas objeto de derivación de responsabilidad, la notificación de las distintas liquidaciones fueron las siguientes: (...)

Como ya queda acreditado, en fecha 7 de abril de 2.008, se produjo la declaración de concurso de acreedores de la sociedad, y al tratarse de deudas concursales, no se pudo continuar el procedimiento de apremio contra los bienes y derechos del deudor de acuerdo con lo establecido en el artículo 55 de la Ley Concursal, mencionado anteriormente, al disponer que “Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.”

El plazo de prescripción para el cobro de las deudas tributarias es de cuatro años desde el día siguiente al que finalice el plazo de pago del periodo voluntario (arts. 66 y 67 Ley General Tributaria).

Dicho plazo de prescripción se interrumpirá con el Auto de declaración de concurso, con efectos suspensivos hasta el momento, como regla general en que finalice el concurso. (...)

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, de conformidad con los artículos anteriores, la prescripción de todas las deudas concursales del obligado tributario se suspendió en el momento que se liquidaron, dado que se trata de deudas concursales liquidadas con posterioridad a la declaración de concurso

La concursada entró en fase de convenio en fecha de 12 de julio de 2013. A partir de este momento, y según los arts. 133.2 y 134 apartados 1 y 2 de la Ley Concursal, habría que diferenciar:

- Respecto las deudas tributarias sometidas al convenio, esto es la parte del crédito tributario calificada como ordinario y subordinado, se debe estar a su satisfacción en los términos del convenio sin que exista la posibilidad de iniciar actuaciones ejecutivas sobre los mismos. En este caso, el plazo de prescripción queda, nuevamente interrumpido en aplicación del art. 134 de la Ley Concursal.

Síguenos en...



Por Auto del Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Madrid de 31 de julio de 2017 se decreta el incumplimiento del convenio y se acuerda abrir la fase de liquidación. En este momento, en aplicación del art. 55 de la Ley Concursal no se pueden iniciar actuaciones ejecutivas contra los bienes del deudor por lo que el plazo de prescripción sigue interrumpido para estas deudas.

- Respecto las deudas tributarias no sometidas al convenio, esto es, las deudas calificadas como privilegiadas, que se encontraban sometidas a lo dispuesto en el art. 55 de la Ley Concursal hasta la aprobación del convenio (31/07/2007), dejan de estar limitadas las posibilidades de actuación en vía administrativa. A este respecto, se realizaron, según se acredita en el apartado SEGUNDO de ANTECEDENTES DE HECHO, actuaciones recaudatorias conducente al pago o extinción de la deuda tributaria y que provocan la interrupción del plazo de prescripción en los términos del art. 68.2.a) de la Ley General Tributaria. A modo de resumen de lo relacionado en los Antecedentes de Hecho y que está debidamente acreditado en el expediente electrónico:

Nº de liquidación A28...49. Acta por IMPUESTO DE SOCIEDADES 2003, 2004 y 2005. (...)

Acuerdos de compensación.

- Acuerdo de 2 de octubre de 2013 compensación de 246.493,10 euros.

- Acuerdo de 14 de octubre de 2013 compensación de 38.803,80 euros.

- Acuerdo de 31 de julio de 2014 compensación de 11.554,53 euros.

(...)

Nº de liquidación A28...27. Acta por RETENCIÓN/INGRESO A CUENTA RENDIMIENTOS TRABAJO/PROFESIONAL 2005/2006/2007 y 2008. Importe total de 361.675,08 €. (...)

Acuerdos de compensación e ingresos:

- Acuerdo de compensación de fecha 2 de octubre de 2013 de 60.752,55 Euros

- Acuerdo de compensación de fecha 14 de octubre de 2013 de 27.866,02 euros.

- Acuerdo de compensación de fecha 23 de octubre de 2013 de 61.447,77euros

- Acuerdo de compensación de fecha 31 de julio de 2014 de 6.077,69 euros.

- El 15 de diciembre de 2014 se produce un ingreso con carta de pago manual de 1.270,91 euros.

- Acuerdo de compensación de fecha 22 de febrero de 2017 de 37.986,66 euros.

- Acuerdo de compensación de fecha 13 de marzo 2017 de 2.073,10 euros

- Acuerdo de compensación de fecha 12 de abril 2017 de 28.594,30 euros

- El 26 de abril de 2017 ingreso por carta de pago por importe 635,45 euros.

- El 15 de junio de 2018 ingreso por un exceso sobre un embargo de importe de 7.437,10 euros.

(...)

Nº de liquidación A28...50. Acta por IMPUESTO DE SOCIEDADES 2006 y 2007. Importe total de 5.229,81 €. (...)

Acuerdos de compensación:

Síguenos en...

- Acuerdo de compensación de fecha 2 de octubre de 2013 de 2.308,78 euros.
- Acuerdo de compensación de fecha 31 de julio de 2014 de 93,51 euros.

Estas compensaciones, debidamente notificadas, han sido aplicadas al crédito privilegiado según queda acreditado en el último Certificado de deudas emitido por la AEAT de fecha 22 de noviembre de 2017 e interrumpen la prescripción respecto a la liquidación indicada, conforme el artículo 68 de la Ley General Tributaria.

El 31 de julio de 2017 se produce el incumplimiento del convenio y se acuerda abrir la fase de liquidación. Las deudas son calificadas como concursales (privilegiadas, ordinarias o subordinadas) y se suspende nuevamente la prescripción conforme el artículo 66.2 de la Ley General Tributaria.

Dicho plazo de prescripción se mantiene en la actualidad suspendido, puesto que a la fecha en que se dicta el presente acuerdo, no ha finalizado todavía en concurso de XZ S.L.

Por último, según dispone el 68.8 de la Ley General Tributaria: "Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. (...)

Por lo tanto, de conformidad con los preceptos anteriores, el plazo de prescripción suspendido en el deudor principal, causa el mismo efecto en el resto de los obligados, si bien no podemos olvidar que el plazo de prescripción en relación al ahora declarado responsable no comienza a computarse hasta que la acción de cobro contra él sea ejercitable, sin que se puedan exigir las deudas al responsable, hasta que se haya declarado fallido el deudor principal y declarada su responsabilidad en virtud del procedimiento oportuno.

A tales efectos, tal y como ha venido manteniendo nuestra jurisprudencia, aunque la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad constituye al responsable en obligado al pago, esa obligación no puede hacerse efectiva, no es exigible, hasta que no se dicta el acto de derivación de responsabilidad.

Consecuentemente, dicho acto de derivación tiene un doble efecto: Meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo respecto de su exigibilidad. (...)

La conclusión última es que ninguna de las deudas objeto del presente acuerdo de derivación de responsabilidad está prescrita, ni la acción de cobro frente al obligado principal ni la acción de cobro frente a posibles responsables, solidarios o subsidiarios."

Posteriormente, el recurrente reiteró su pretensión prescriptiva ante el TEAR. Este órgano, frente a lo alegado por el interesado en el presente recurso, sí se pronunció expresamente sobre la cuestión, pero se limitó a sintetizar lo ya manifestado por el órgano recaudador en el acuerdo derivativo en relación con la prescripción de la acción de cobro frente a la deudora principal, obviando examinar de forma expresa la posible prescripción de la facultad administrativa para derivar responsabilidad. En efecto, el Tribunal llega a asimilar ambos plazos prescriptivos para oponerse a la prescripción pretendida por el recurrente, sin realizar mayor análisis, pronunciándose en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"SEXTO.- En lo referente a la prescripción de la responsabilidad subsidiaria, (...)

Pues bien, en lo referente a la prescripción, debe diferenciarse, por tanto, como lo hace la AEAT en el acuerdo de declaración de responsabilidad, entre deudas tributarias sometidas al convenio y deudas no sometidas al convenio.

Respecto de las deudas sometidas al convenio, la normativa deja claro que no puede iniciarse el plazo de prescripción sino hasta que las deudas resulten de nuevo exigibles al deudor, lo que no se produce sino hasta la finalización del procedimiento concursal, siendo patente que, si a fecha 31/07/2017 se había declarado el incumplimiento del convenio y la apertura de la fase de liquidación, en fecha 01/04/2019, momento en el que se inicia el procedimiento de declaración de responsabilidad, no se había producido la prescripción.

Respecto de las deudas no sometidas al convenio, se acredita la realización de diversas actuaciones recaudatorias desde el momento en el que aquél se aprueba, hasta el momento en el que se apertura de nuevo la fase de liquidación el 31/07/2017, que de nuevo interrumpe la prescripción; por lo que en fecha en fecha 01/04/2019, momento en el que se inicia el procedimiento de declaración de responsabilidad, no se había producido la prescripción.

No existiendo en la normativa tributaria un plazo distinto al de prescripción del derecho de cobro para iniciar las actuaciones frente al responsable, deben rechazarse las alegaciones en tal sentido."

Pues bien, vistos ambos pronunciamientos administrativos, conviene clarificar la cuestión a fin de verificar si, al tiempo de iniciarse el expediente de derivación, estaba o no prescrito el derecho a declarar la responsabilidad subsidiaria aquí derivada. Al respecto, hay que empezar diciendo que el dies a quo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios se encuentra expresamente regulado en el artículo 67.2 de la LGT, que establece:

"Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios".

De acuerdo con la interpretación jurisprudencial de este precepto sentada por el Tribunal Supremo (SSTS de 7 de febrero de 2022, rec. casación 8207/2019, y de 8 de junio de 2022, rec. casación 3586/2020), el plazo de prescripción de la facultad de declarar la responsabilidad subsidiaria se inicia, como regla general, con la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios con carácter previo a la declaración de fallido del deudor principal, sin perjuicio de que, respecto de las deudas cuyo plazo de ingreso en período voluntario sea posterior a la declaración de fallido, el inicio del cómputo se produzca con el vencimiento de dicho plazo. Así, dispone el Alto Tribunal en la primera de estas sentencias (el subrayado es añadido):

"En ese supuesto, acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, en virtud de la doctrina de la actio nata, la declaración de fallido del deudor principal comporta el dies a quo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria.

Efectuada la declaración de fallido del obligado tributario, las actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido, llevadas a cabo por la misma Administración pública que procedió a dicha declaración o por otra diferente, resultan innecesarias en tanto no se haya acreditado la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables".

No obstante, en los supuestos de ausencia de actuaciones ejecutivas o recaudatorias porque la Administración se hubiera visto impedida para actuar (por ejemplo, en situación de concurso), el dies a quo o momento en que la Administración puede dirigirse frente a los responsables subsidiarios vendrá determinado por la teoría de la actio nata, debiendo atenderse a la declaración de fallido del deudor, siempre que la Administración actúe de manera diligente y no demore injustificadamente la misma, conforme al principio de buena administración que debe regir la actuación de la Administración, según tiene señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Entre otras, en la sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. casación 785/2016), fundamento jurídico tercero:

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

Por otra parte, tratándose de una responsabilidad subsidiaria, la derivación de la acción de cobro frente al responsable exige, como requisito de procedibilidad, la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios si los hubiera, conforme al artículo 41.5 de la LGT, que dispone:

"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 176 de la LGT establece:

"Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario".

El concepto de deudor fallido se encuentra regulado en el artículo 61 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005 (RGR), que dispone lo siguiente:

"1. Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación (...).

La doctrina de este Tribunal sobre la declaración de fallido se encuentra recogida, entre otras, en la resolución de 30 de mayo de 2018 (rec. 877/2016), donde se dijo:

"La declaración de fallido consiste en la comprobación y acreditación de que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de patrimonio suficiente. En este punto hay que destacar que no se trata de acreditar una ausencia total de bienes, sino la ausencia de bienes realizables. (...)

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 sin necesidad de agotar esa tramitación, fruto de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas".

En el mismo sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de diciembre de 2022 (rec. casación 1268/2021), donde señala (fundamento jurídico séptimo, el subrayado es nuestro):

" (...) Ninguna norma requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse aún antes de agotar esa tramitación, como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas. Es significativo en este punto la redacción del art. 61.1 RGR cuando exige, para declarar fallidos a los obligados al pago, que, respecto a los mismos "se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito", matizando la redacción del art. 164.1 del anterior RGR de 1991, que la comprobación de la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios se produciría en el curso del procedimiento de apremio, lo que pudiera suscitar la interpretación de que era preciso agotar todos y cada uno de los trámites del procedimiento de apremio. Conviene recordar que el art. 172.3 LGT impide a la Administración la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de

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

Por tanto, constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración, bien como consecuencia de la realización de actuaciones ejecutivas -sin que sea necesario agotar todo el procedimiento ejecutivo-, bien como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación patrimonial, bien como resultado del conocimiento que pueda tener la Administración de la insolvencia del deudor a partir del auto de conclusión del concurso de acreedores o, con carácter previo a su finalización, a partir de la documentación facilitada por la administración concursal y el juez del concurso en el seno de la fase liquidativa, debe procederse a la declaración de fallido del deudor principal, habilitando la posibilidad de dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario.

En efecto, en tanto la declaración de responsabilidad no se dirige contra el concursado y, en consecuencia, no supone ninguna injerencia en el patrimonio del deudor ni ataca la "par conditio creditorum", no hay necesidad de esperar a la conclusión del concurso para efectuar la declaración de fallido y declarar la responsabilidad subsidiaria de terceros, distintos del deudor concursado (sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción 2/2018, de 21 de marzo).

En el presente caso, tal y como se desprende del expediente administrativo y como ha quedado expuesto en los antecedentes fácticos, la Sociedad fue declarada en concurso de acreedores mediante auto de fecha 07/04/2008, acordándose la apertura de la fase de convenio el 17/01/2013 y, tras su incumplimiento en fecha 31/07/2017, la apertura de la fase de liquidación - fase que continuaba en curso a la fecha de inicio del expediente de derivación de responsabilidad-. Cabe decir que, aunque el concurso supuso la paralización absoluta de las actuaciones ejecutivas de apremio, durante la fase de convenio (entre los años 2013 y mediados de 2017) sí se pudieron realizar actuaciones recaudatorias respecto de las deudas tributarias calificadas como privilegiadas y no sometidas al referido convenio, tal y como expone la Administración en el acuerdo derivativo. En particular, se acordaron múltiples compensaciones que permitieron extinguir parcialmente algunas de las deudas pendientes, notificándose a la Sociedad el último de los acuerdos de compensación (nº 28...20G) el día 04/05/2017.

No obstante lo anterior, una vez abierta la fase de liquidación y realizado el inventario del activo y pasivo de la concursada en mayo de 2018, pudo constatarse que la Sociedad sufría de un déficit patrimonial de hasta 290.191.000,50 euros, encontrándose en una clara situación de insolvencia. Por ello, pese a estar aún en curso la fase liquidativa del proceso concursal, la Dependencia Regional de Recaudación acordó su declaración de fallido el día 21/12/2018. A la fecha de esta declaración, por tanto, ya había quedado ampliamente constatada la insuficiencia patrimonial de la entidad del análisis de la información proporcionada por parte de la administración concursal y el juez del concurso -tal y como se recoge en el propio acuerdo derivativo-, con independencia de que todavía no hubiera finalizado formalmente el proceso concursal.

Pues bien, al margen de los efectos que tales actuaciones e hitos concursales tuvieron en la interrupción de la prescripción de la acción de cobro de las deudas objeto de derivación (ya detallados por la Administración en su acuerdo y reproducidos con anterioridad), también resultan relevantes a la hora de fijar el dies a quo del plazo para exigir la obligación de pago al recurrente como responsable. En este sentido, hemos de tener presente que, en este caso, aunque la situación de concurso imposibilitó la actuación ejecutiva de la Administración con carácter general, sí pudieron emprenderse algunas actuaciones ejecutivas respecto de parte de las deudas derivadas, la última de las cuales se notificó a la Sociedad el 04/05/2017. Por consiguiente, la fecha más temprana en la que podemos situar el dies a quo

del plazo prescriptivo del responsable es precisamente el 04/05/2017 (fecha de la última actuación recaudatoria notificada a la Sociedad antes de declararse el fallido en 21/12/2018). En consecuencia, cuando se produjo la efectiva notificación al recurrente del acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad (01/04/2019), no había transcurrido el plazo de cuatro años, por lo que no había prescrito el derecho de la Administración a exigir la obligación de pago al responsable subsidiario, debiendo rechazarse, en consecuencia, la pretensión prescriptiva del recurrente.

Una vez sentado lo anterior, este Tribunal considera conveniente aclarar una cuestión adicional planteada por el órgano recaudador y también por el Tribunal de instancia. Así, ambos órganos, sin entrar a analizar el dies a quo del plazo prescriptivo del responsable (que era, en efecto, la cuestión clave para dilucidar si concurría o no prescripción), se limitaron a sentenciar que dicho plazo -independientemente de cuándo empezara a correr- se había visto interrumpido por la declaración de concurso de la deudora principal y por las distintas actuaciones realizadas en el seno del concurso con la Sociedad (incluidas las actuaciones recaudatorias que pudieron realizarse durante la fase de convenio), en aplicación de lo preceptuado en el artículo 68.8 de la LGT.

No podemos, sin embargo, compartir tales afirmaciones, que parten de una interpretación normativa ya superada y no ajustada a la doctrina interpretativa vigente de nuestro Alto Tribunal. En efecto, para dar debida respuesta a la cuestión controvertida resulta imprescindible tomar en consideración las resoluciones recientemente dictadas por este Tribunal en unificación de criterio en fechas 18 de septiembre de 2024 (rec. 9744/2022) y 15 de octubre de 2024 (rec. 3063/2023), pues abordan y aclaran, a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuál es el criterio doctrinal vigente en relación con el cómputo y la interrupción del plazo de prescripción en los procedimientos de responsabilidad tributaria.

Así, ya en la primera de estas resoluciones se ha delimitado de forma clara la existencia de dos plazos de prescripción en materia de responsabilidad tributaria: por un lado, el plazo de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad y determinar la deuda derivada y, por otro lado, el plazo de prescripción para exigir la responsabilidad tributaria previamente declarada, correspondiendo a cada uno de ellos un dies a quo distinto y unas causas de interrupción de la prescripción normativamente diferenciadas (la **negrita** es añadida):

"De lo expuesto se infiere que a la hora de analizar si ha prescrito o no la acción de cobro de la Administración tributaria respecto de la deuda derivada al responsable resulta necesario distinguir:

- a) La posible prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada, siendo el dies a quo del plazo de prescripción de cuatro años el señalado en el artículo 67.2 de la LGT.
- b) La posible prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda ya derivada, siendo el dies a quo del plazo de prescripción de cuatro años el de finalización del plazo de pago en período voluntario de la deuda derivada notificada en el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Las causas de interrupción del plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada serían las recogidas en el artículo 68.1 de la LGT, esto es, las que interrumpen el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación a que se refiere el artículo 66.a) de la LGT.

Las causas de interrupción del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda derivada serían las recogidas en el artículo 68.2 de la LGT, esto es, las que interrumpen el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas a que se refiere el artículo 66.b) de la LGT.

Las afirmaciones señaladas están en sintonía con lo expresado en las relevantes sentencias del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2023 (rec. casación 6669/2021 y 999/2022). (...)

Doctrina jurisprudencial que ha sido reiterada en la antes citada sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2023 (rec. casación 999/2022) y en sentencias de 29 de febrero de 2024 (rec. casación 8005/2022) y de 22 de julio de 2024 (rec. casación 8197/2022), y a la que asimismo se refiere la sentencia de 15 de septiembre de 2023 (rec. casación 2851/2021).

Síguenos en...



Así pues, conforme a lo indicado en la sentencia de 18 de julio de 2023 (rec. casación 6669/2021), la ley otorga a la Administración dos facultades cualitativamente distintas, a saber: (i) la de declarar la derivación de responsabilidad y (ii) la de exigir el pago de la deuda derivada al ya declarado responsable. Los hechos interruptivos de la prescripción son distintos para cada una de dichas facultades y han de ser homogéneos con la clase de facultad que pueda ser interrumpida."

La posterior resolución citada, de 15 de octubre de 2024 (rec. 3063/2023), ha reiterado esta doctrina, extendiendo sus conclusiones a los responsables subsidiarios, al entender que las reflexiones jurídicas realizadas por el Tribunal Supremo en sus sentencias -referidas solo a supuestos de responsabilidad solidaria- son plenamente predicables respecto de otros responsables, incluidos los subsidiarios.

Pues bien, vista la doctrina y jurisprudencia anteriores, puede concluirse, en esencia, lo siguiente:

- Es necesario partir de una clara diferenciación de dos facultades en relación con la responsabilidad tributaria: una facultad mero declarativa de la responsabilidad y otra de exigencia de pago al responsable ya declarado, con carreras prescriptivas independientes y, por tanto, plazos y causas de interrupción de la prescripción distintos.

- El acto de derivación de responsabilidad no tiene naturaleza recaudatoria y, por ende, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar y derivar la deuda al responsable solo se verá interrumpido por actos orientados o dirigidos a la determinación de la condición de responsable (como son, por ejemplo, la comunicación de inicio del procedimiento de derivación, la propuesta o el propio acuerdo de declaración de responsabilidad, así como la interposición de un recurso o reclamación contra un acuerdo de declaración de responsabilidad y la resolución dictada en dicho recurso o reclamación). Por consiguiente, los actos recaudatorios realizados frente al deudor principal antes de la declaración formal de responsabilidad en ningún caso tendrán efecto interruptivo del plazo de prescripción de la facultad para declarar la responsabilidad tributaria, ya que en tanto no se produzca la declaración formal no nace la responsabilidad.

- El artículo 68.8 de la LGT y, por tanto, la proyección de efectos interruptivos allí contenida, se refiere, en exclusiva, a la facultad de exigencia de pago al responsable que haya sido previamente declarado como tal (no a la facultad para declarar tal responsabilidad). Como clarifica la referida resolución de 15 de octubre de 2024 (la negrita y el subrayado son añadidos):

"(...) de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuando el artículo 68.8 LGT regula la eficacia interruptiva para con un responsable tributario de lo realizado con otro obligado tributario, el mismo se refiere únicamente al plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable ya declarado y no así al plazo de prescripción para derecho a derivar la responsabilidad tributaria y determinar la deuda derivada que quedaría fuera, por tanto, del alcance del precepto.

Y ello, dicho sea, es una interpretación que el Alto Tribunal afirmó ya veladamente en la STS de 14 de octubre de 2022, recurso de casación 6321/2020 al afirmar que dicho precepto "parece solo referido a la prescripción de la acción de cobro": (...)

Y que ha realizado taxativamente en la posterior sentencia de fecha 18 de julio de 2023 (recurso de casación 6669/2021) -el subrayado es añadido-:

«Tanto la palabra obligado tributario (art. 35.5, que se remite al 41.5 LGT), como la necesidad de un acto previo de declaración formal legalmente exigido, permiten concluir, como ya hemos dicho -y dijo en su día la sentencia de 19 de noviembre de 2015, recurso de casación no 3727/2014, mencionada en el auto de admisión e invocada por el Abogado del Estado- que la interrupción establecida en el art. 68.7 LGT opera únicamente en los casos en que corra la prescripción para exigir el pago de su deuda al que ya ha sido declarado responsable, pero no incide en el plazo para declarar tal responsabilidad»

En definitiva, la diferenciación entre plazos prescriptivos no ampara una interpretación del artículo 68.8 LGT en virtud de la cual se declarara interrumpido el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria por la realización de actuaciones no recaudatorias. Y, asimismo, según la jurisprudencia del

Tribunal Supremo dicho precepto no da cobertura a ninguna interrupción del plazo de prescripción del plazo para derecho a derivar la responsabilidad tributaria y determinar la deuda derivada, por mucho que las actuaciones realizadas con el deudor principal o con el otro responsable fuese alguna de las comprendidas en el artículo 68.1 LGT.

(...;) las actuaciones recaudatorias realizadas con el deudor principal o con otro responsable, ex artículo 68.8 LGT, sólo podrán interrumpir el plazo de prescripción para exigir la deuda del responsable, ya sea solidario o subsidiario, cuya responsabilidad ya haya sido declarada, no teniendo, por tanto, eficacia interruptiva de la prescripción del derecho a exigir el pago a aquel que, estando incurso en causa legal de responsabilidad, no se le hubiere derivado la responsabilidad".

En definitiva, las actuaciones recaudatorias practicadas con el deudor principal y con otros responsables únicamente tendrán virtualidad interruptiva del plazo de prescripción para exigir la deuda de los responsables -solidarios o subsidiarios-, y siempre a condición de ya estén formalmente declarados (no meramente incurso en causa legal de responsabilidad) y de la previa comunicación formal de lo actuado.

Pues bien, analizada la doctrina y jurisprudencia aplicable a la prescripción en materia de responsabilidad tributaria, su aplicación al caso que nos ocupa nos lleva a una conclusión clara que contraviene el criterio mantenido por la Administración por el Tribunal de instancia: la declaración de concurso de la Sociedad y las distintas actuaciones practicadas en su seno (así como cualesquiera otras actuaciones ejecutivas desarrolladas con la entidad) no interrumpieron el plazo de prescripción para derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada al recurrente (ni el plazo para exigirle el pago de la deuda, en tanto su responsabilidad no había sido declarada).

Por tanto, en ningún caso cabe fundamentar la inexistencia de prescripción -como hizo el órgano recaudador- en afirmaciones basadas en una amplia proyección de efectos interruptivos entre deudor principal y responsable que, a día de hoy, no resulta conforme con el criterio jurisprudencial y doctrinal vigente.

CUARTO.- Confirmada la inexistencia de prescripción, resulta preciso abordar las restantes alegaciones de fondo formuladas por el recurrente, centradas en cuestionar la efectiva concurrencia y adecuada fundamentación del elemento subjetivo requerido para la declaración de responsabilidad subsidiaria.

En este sentido, hay que empezar diciendo que artículo 43.1.a) de la LGT declara responsables subsidiarios de la deuda tributaria a las siguientes personas:

"Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones".

Por consiguiente, los presupuestos que habilitan la derivación de responsabilidad subsidiaria contenidos en el artículo 43.1 a) de la LGT son los siguientes:

- 1) La comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.
- 2) La condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción.
- 3) La declaración de fallido del deudor principal.
- 4) Una conducta en el administrador que se relacione con el propio supuesto de la infracción en los términos señalados en dicho artículo 43.1, reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad administrada.

Simplificando lo anterior, puede decirse que el supuesto de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT exige, en esencia, la concurrencia simultánea de dos requisitos esenciales -dejando al margen la necesaria

declaración de fallido que exige toda derivación de responsabilidad subsidiaria: (i) un requisito objetivo, es decir, la existencia de una infracción o varias infracciones tributarias cometidas por la entidad cuando el responsable era administrador, y (ii) un requisito subjetivo, esto es, la acreditación de una conducta activa u omisiva del administrador responsable que sea indicativa de su negligencia o culpabilidad en la comisión de las infracciones por parte de la sociedad deudora principal.

Pues bien, por lo que se refiere al presupuesto objetivo de la responsabilidad, a la vista del expediente, no puede discutirse la existencia de diversas infracciones tributarias cometidas por la Sociedad y convenientemente sancionadas. En cuanto a la condición de administrador del recurrente a la fecha de comisión de las infracciones, hay que recordar que, según consta en la documentación obrante en el expediente, este fue administrador solidario de la entidad hasta el 19/06/2007, vicepresidente del consejo de administración y consejero delegado desde dicha fecha hasta el 08/02/2008 y administrador solidario de la entidad desde el 29/07/2008 hasta el 08/01/2010. Además, frente a lo alegado por el recurrente (que argumenta que él no se ocupaba de la administración efectiva de la Sociedad), puede considerarse que la Administración acreditó suficientemente a través de múltiples indicios que el recurrente intervenía de forma directa y efectiva en la gestión ordinaria de la entidad, actuando como verdadero gestor y administrador. En este sentido, conviene traer a colación lo manifestado por el Tribunal de instancia en la resolución recurrida, que, en línea con la argumentación del órgano recaudador, afirma: "de aceptar que el interesado no participaba en la gestión social, se evidenciaría en mayor medida su negligencia, al hacer caso omiso a las obligaciones inherentes al cargo de administrador. Todo ello sin perjuicio de la posible responsabilidad tributaria de otros administradores de hecho o de derecho, debiéndose recordar que la finalidad de la inclusión de los administradores de hecho en la norma es la de atribuir también responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas a quienes, sin ostentar la condición legal de administrador, las gestionan de modo efectivo, (...), pero en modo alguno excluir de responsabilidad a un administrador de derecho por el mero hecho de que la gestión de la sociedad haya sido realizada, de modo efectivo, por otro administrador". Por tanto, el requisito objetivo para derivar responsabilidad puede considerarse íntegramente cumplido.

Verificada la concurrencia de este requisito objetivo, resulta necesario abordar el examen del elemento subjetivo requerido para la declaración de responsabilidad subsidiaria. Esto es, la existencia y acreditación por parte del órgano de recaudación de una conducta en el administrador reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la Sociedad.

Sobre la necesaria acreditación del elemento subjetivo de la responsabilidad, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 a) LGT y, con carácter más reciente, en las sentencias de 5 de junio de 2023 (rec. casación 4293/2021) y de 2 de octubre de 2023 (rec. casación 8791/2021), donde, además de lo ya señalado en sentencias anteriores sobre este supuesto de responsabilidad, ha venido a establecer que "la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT posee naturaleza sancionadora", confirmando lo que ya apuntó en su día la sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo, sobre el carácter materialmente sancionador de esta responsabilidad.

En ambas sentencias (la primera reproduce lo señalado en la segunda), se establece lo siguiente (el subrayado y la negrita son nuestros):

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

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

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

habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de

sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función" (FD Sexto). [En el mismo sentido, Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 5120/2004), FD Primero].

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

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

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

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

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

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

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

En cuanto a la carga de la prueba, de conformidad con los artículos 105 y siguientes de la LGT, y en lo que respecta a los procedimientos de derivación de responsabilidad, la Administración está obligada a probar los hechos y circunstancias (elemento objetivo), así como el elemento subjetivo (no realizar actos de su incumbencia o permitir incumplimiento por quienes de ellos dependan) que determinan la exigencia de

responsabilidad, sin perjuicio de las presunciones "iuris tantum"; mientras que el interesado debe probar que dichos hechos no son exactos o que concurren causas de exculpación de responsabilidad.

En relación con esta última cuestión, hay que decir que, recientemente, el Tribunal Supremo ha dictado una relevante sentencia, la 2161/2025, de 20 de mayo de 2025 (rec. casación 3452/2023), donde se ocupa de clarificar cómo opera la carga de la prueba en aquellos supuestos en los que se declara la responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.1.a) de la LGT. En esta sentencia, el Alto Tribunal reconfirma la doctrina jurisprudencial conforme a la cual la responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT posee clara naturaleza sancionadora y analiza las consecuencias que dicha naturaleza tienen en el régimen de derechos y garantías del declarado responsable subsidiario. En particular, la sentencia deja sentado lo siguiente (la negrita y el subrayado son nuestros):

"5. (...) La primera conclusión que se alcanza, a la luz de la jurisprudencia de esta Sala y de la doctrina constitucional, es que entre las garantías que le amparan está la interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, que resultaría en caso de que la responsabilidad subsidiaria atendiera en exclusiva a la condición de administrador de la persona jurídica, pues se vulneraría el principio de presunción de inocencia. (...)

De este modo, no se puede predicar la existencia de una responsabilidad objetiva cuando analizamos la conducta de los responsables solidarios o subsidiarios, pues, como hemos afirmado, debemos predicar la naturaleza sancionadora de este procedimiento de derivación de responsabilidad, lo que implica que, tanto a unos como a otros responsables, les es exigible no sólo la comisión e imputación de los hechos, sino que además se acredite la concurrencia de culpa en la comisión de los mismos.

Es decir, el responsable debe haber proyectado una conducta reveladora de la ausencia de diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica. No nos encontramos, por tanto, ante una responsabilidad objetiva que concorra por el mero hecho de tener la condición de administrador de una sociedad que haya cometido una infracción tributaria, sino que se requiere una determinada conducta culpable. (...)

Desde esta perspectiva, la declaración de responsabilidad subsidiaria no se satisface mediante el automatismo de identificar la condición de administrador, sino que es preciso algo más. Se exige que los administradores incurran en las conductas específicas que describe el precepto, lo que impone a la Administración Tributaria una explicación de por qué el administrador a quien señala como responsable incurrió en alguna de aquéllas.

6. Es cierto que el artículo 225.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital [«TRLSC»], señala que «Los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos», y que el artículo 236 del texto legal ha añadido una nueva presunción - «La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales»-, de forma que liga la culpabilidad con la mera ilegalidad del acto societario, sea cual sea el grado de intervención que el administrador haya tenido en su adopción o ejecución. Ahora bien, en el supuesto de derivación de responsabilidad que ahora examinamos, la responsabilidad del administrador no nace por la mera conducta de la entidad, sino sólo por alguna de las conductas descritas en el artículo 43.1.a) LGT- «[...] no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones»-.

7. Otra garantía que deriva de la naturaleza sancionadora de este tipo de responsabilidad es, por lo que aquí interesa, la no inversión de la carga de la prueba. Ello comporta que le corresponderá a la Administración la carga de acreditar la existencia de una acción u omisión imputable y culpable por parte del responsable subsidiario, sin perjuicio de que éste último, una vez probada su responsabilidad, pueda valerse de los medios de prueba que considere oportunos para hacer valer la existencia de un hecho impeditivo o extintivo. (...)

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

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

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

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

Cabe decir, igualmente, que el Tribunal Supremo se ha pronunciado muy recientemente sobre otras dos cuestiones de interés casacional directamente relacionadas con el elemento subjetivo de la responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT. Así lo ha hecho en las sentencias 901/2025, de 1 de julio de 2025 (rec. casación 642/2023) y 1037/2025, de 17 de julio de 2025 (rec. casación 5815/2023), donde el Alto Tribunal se reafirma en la doctrina jurisprudencial sentada en sus anteriores pronunciamientos -en particular, en la referida sentencia de 20 de mayo de 2025, a la que se remite-. En la primera de estas sentencias puntualiza que la mera inscripción del administrador en el Registro Mercantil no basta para la derivación de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1. a) de la LGT e incide en su doctrina señalando lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Es cierto que la de administrador de la sociedad es condición necesaria para que proceda la derivación de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1, pero no es suficiente. Debe la Administración tributaria explicitar y concretar, cada vez que derive la responsabilidad, la conducta del administrador que llevó a materializar los incumplimientos antijurídicos desencadenantes de las sanciones impuestas a la sociedad. La mera referencia genérica a las obligaciones del cargo previstas en la legislación mercantil no basta para anudar la responsabilidad de quien fue administrador. Se precisa un concreto y puntual análisis de lo realmente acontecido, dando respuesta a las cuestiones invocadas por el interesado y que no sea la mera referencia a las previsiones legales."

En el segundo de los pronunciamientos señalados el Tribunal se reitera en los criterios interpretativos anteriores, confirmando que, a efectos de acreditar y entender suficientemente motivada la presencia del elemento subjetivo de la responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT, resulta preciso incluir una motivación específica que analice la concreta conducta del declarado responsable, más allá de la mera constancia de la condición de administrador, de las obligaciones que derivan del cargo y de la comisión de infracciones tributarias por parte del deudor principal. En definitiva, no cabe imputar responsabilidad por el simple hecho de ser administrador, lo que supondría predicar la existencia de una responsabilidad objetiva contraria al principio de presunción de inocencia.

Vistos estos recientes pronunciamientos judiciales, este Tribunal considera que la Administración, a fin de respetar las exigencias del principio de presunción de inocencia y cumplir con el estándar mínimo de motivación que viene exigiéndose para este supuesto de naturaleza sancionadora, se encuentra obligada a acreditar la concurrencia del elemento subjetivo de la responsabilidad, proporcionando una cierta explicación y razonamiento de la conducta activa o pasiva culpable imputable al administrador o de la ausencia de ella -de las que el artículo 43.1 a) LGT enumera-, reveladora de su falta de diligencia. Todo ello a fin de constatar cuál ha sido la actividad desarrollada por el órgano de administración respecto a las obligaciones cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo de la infracción tributaria imputada a

la entidad, y sin perjuicio de que el administrador, una vez probada su responsabilidad, pueda valerse de los medios de prueba que considere oportunos para hacer valer la existencia de un hecho impeditivo o extintivo.

Por tanto, como ya hemos dicho, resulta necesario que la Administración identifique de manera concreta, aunque sea mínimamente, la conducta negligente imputable al administrador, a fin de que, efectuada la imputación de responsabilidad, pueda después el administrador tener la posibilidad de rebatir y, en su caso, acreditar, el hecho extintivo de la misma. Como ya señaló este Tribunal Central en resolución de 14 de marzo de 2024 (rec. 5682/2021), las conductas imputables al administrador podrían consistir en "la presentación de autoliquidaciones con datos distintos a los reales, ya se tratase de la confección personal de dichas autoliquidaciones, de su presentación, de la emisión de instrucciones para incluir tales datos, de la simple tolerancia de su confección y presentación en tales términos o de la omisión del control de tales documentos".

Pues bien, en el presente caso, como ya se ha expuesto en los antecedentes de hecho de esta resolución (a los que nos remitimos), en el acuerdo de declaración de responsabilidad se fundamenta el elemento subjetivo de la responsabilidad del administrador tanto en los antecedentes fácticos (páginas 22 y siguientes), como más adelante en los fundamentos jurídicos (concretamente, en su fundamento jurídico segundo, páginas 34 y siguientes) y en la contestación a las alegaciones presentadas (páginas 42 y siguientes). En estos apartados, si bien es cierto que la Administración, al exponer de forma genérica la extensa doctrina y jurisprudencia que sobre el elemento subjetivo existía en nuestro Derecho, menciona y/o reproduce algunos pronunciamientos con criterios interpretativos desactualizados, también es cierto que, frente a lo alegado, sí se ocupa de señalar específicamente conductas concretas realizadas por el administrador que permiten una cierta individualización de su negligencia o culpabilidad en la comisión de las infracciones en sede de la sociedad deudora principal. En particular, se recoge lo siguiente (el subrayado y la negrita son añadidos):

"(...) la correcta aplicación de este régimen de responsabilidad tributaria exige constatar cual ha sido la actividad desarrollada por el órgano de administración respecto a las obligaciones cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo de la infracción tributaria imputada a la entidad en la que ejerció su función.

De los datos que obran en el expediente se pone de manifiesto que D. Axy no realizó los actos que eran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad TW S.L. En particular:

Según se desprende del expediente de Inspección, el obligado tributario reconoce que de forma incorrecta practicó las autoliquidaciones tributarias de las que era responsable (así, por ejemplo no practicó ni ingresó retenciones por IRPF cuando era procedente, o, por ejemplo, practicó deducción de determinados gastos en el Impuesto sobre Sociedades que eran improcedente según normativa vigente o, por ejemplo, se han deducido indebidamente cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido), prestando, en todos los casos, conformidad con la propuesta de liquidación y aceptando los hechos relacionados en dicho expediente.

De todas estas actuaciones se pone de manifiesto que el representante legal del obligado tributario, como es el caso de la D. Axy no ha puesto la mínima diligencia necesaria exigida en el cumplimiento correcto de sus obligaciones como tal representante, incluyendo las obligaciones tributarias, por lo que dicha forma de actuar resulta cuando menos negligente apreciándose el concurso de, como mínimo, culpa o negligencia y sin que se aprecie, en este momento procesal, ninguna causa de exclusión de responsabilidad y acreditándose en el procedimiento de Inspección la conformidad, por parte de la entidad de referencia, con la sanción impuesta."

Reproducidos los argumentos ofrecidos por la Administración para imputar al reclamante la responsabilidad, este Tribunal Central considera suficientemente probada la negligencia del administrador en relación con las infracciones cometidas por la sociedad administrada y, por tanto, suficientemente acreditado el requisito subjetivo requerido para la declaración de responsabilidad. En efecto, en el acuerdo de derivación el órgano administrativo sí señala, al menos, alguna conducta concreta realizada por el administrador reveladora de no haberse puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, por lo que no puede acogerse en este caso la pretensión esgrimida por el reclamante

Conviene apuntar, por último, que como ya se ha aclarado en otras ocasiones por este Tribunal Central (entre otras, en la resolución de 30 de mayo de 2018, rec. 3830/2015), la calificación del concurso como fortuito por el juez de lo Mercantil resulta absolutamente independiente y compatible con la exigencia de responsabilidad tributaria a los administradores de las personas concursadas, sin que tampoco dicha calificación vincule a la Administración para valorar el elemento subjetivo de la culpabilidad al objeto de declarar una responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT, cuyo presupuesto no coincide en absoluto con el de la calificación culpable de un concurso. Por tanto, como señalaba el Tribunal de instancia, tal calificación resulta irrelevante a efectos de la acreditación o justificación de la diligencia debida por parte del administrador en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad.

Por lo expuesto,

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

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

