



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/04484/2024/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **10/12/2024**

Asunto:

Procedimiento de recaudación. Segundo acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) de la LGT. Vulneración del principio de ne bis in idem en su dimensión procedimental.

Criterio:

Toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT tiene, según el Tribunal Supremo, naturaleza sancionadora (Sentencia de 02/10/2023 recurso de casación nº 8791/2021), ello impide a la Administración iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad del art 43.1 a)LGT, ya que, según nuestro Alto Tribunal *"una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio ne bis in idem en su dimensión procedimental."*

En el presente caso, el TEAR anuló un acuerdo de derivación del art. 43.1.a) LGT al no considerar acreditado el elemento subjetivo de dicha responsabilidad por no haber sido incorporados al expediente remitido para sustanciar la reclamación determinada documentación. La AEAT inició un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad en base al art. 43.1.a) LGT dictando nuevo acuerdo de derivación responsabilidad por el art. 43.1 a) LGT.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de 10-12-2024 (RG 8888-2021). Y asimismo en resolución de 15-10-2024 (RG 8680-2021), en este caso en relación con el inicio de un segundo procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) de la LGT cuando previamente se había anulado íntegramente por este Tribunal Central un anterior acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por dicho art. 42.1.a) de la LGT.

Resoluciones TEAR de Cataluña de 25-7-2024 (RG 08-4459-2021 y 08-10131-2021)

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
43.1.a)

Conceptos:

Acreditación
Acuerdo
Culpa/negligencia
Derivación de responsabilidad
Ejecución
Expediente incompleto
Principio non bis in idem
Procedimiento de recaudación
Responsables subsidiarios

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 10 de diciembre de 2024

RECURSO: 00-04484-2024

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA ORD. DIRECC. GRAL.

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF Q2826000H

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

INTERESADO: **Axy** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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 el acuerdo dictado el 15 de enero de 2024 por el Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Andalucía, en resolución acumulada a las reclamaciones económico administrativas nº 41-07668-2022; 41-10750-2022; 41-10751-2022; 41-10752-2022 y 41-10753-2022, relativas a acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante "la Dependencia de Recaudación") se sigue procedimiento de apremio frente a la entidad "**XZ S.L.**" para el cobro de las deudas y sanciones tributarias resultantes de las actuaciones seguidas frente a dicha entidad por la Inspección de los Tributos del Estado, en relación con el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2012 a 2014. Declarada fallido dicha entidad en 2 de octubre de 2017, el órgano de recaudación acordó en 14 de julio de 2020 declarar al interesado **Axy** , con NIF; ... , responsable subsidiario de su pago sobre la base de lo dispuesto en el art. 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT de 2003)

Interpuesta reclamación económico administrativa contra dicha acuerdo, el TEAR de Andalucía dictó resolución en primera instancia en 9 de diciembre de 2021 (reclamaciones nº 41-05463-2020 y 41-05549-2020 acumuladas) anulando el indicado acuerdo al no considerar acreditado el elemento subjetivo de dicha responsabilidad por no haber sido incorporados al expediente remitido para sustanciar la reclamación determinada documentación.

SEGUNDO.- A la vista de dicha Resolución, el órgano de recaudación, tras dictar acuerdo para su ejecución en 1-4-2022, inició el 8-8-2022 un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, mediante la notificación de comunicación de inicio de actuaciones con con propuesta, trámite de conformidad y puesta de manifiesto de expediente de declaración de responsabilidad de carácter subsidiario en aplicación del artículo 43.1.a) de la LGT de 2003, y se le concedió trámite de audiencia en los términos previstos en el artículo 174.3 de la LGT y 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR), dictando seguidamente en 26 de septiembre de 2022 un nuevo acuerdo, en el que declara nuevamente al interesado responsable subsidiario del pago de las indicadas deudas y sanciones tributarias sobre la base de lo dispuesto en el art. 43.1.a) de la LGT de 2003.

TERCERO.- Contra el indicado acuerdo, notificado en 27 de septiembre de 2022, se interpuso el 25 de octubre de 2022, reclamación económico administrativa, dando lugar a que el TEAR de Andalucía aperturase los expedientes con los números 41-07668-2022; 41-10750-2022; 41-10751-2022; 41-10752-2022 y 41-10753-2022.

Puesto de manifiesto el expediente administrativo para alegaciones y aportación de pruebas, el interesado presentó escrito en 18 de enero de 2023 en el que solicita la anulación del acuerdo impugnado alegando, en síntesis: 1º) que la acción administrativa para declararle responsable ha prescrito, sin que pueda atribuirse eficacia interruptiva a las actuaciones del procedimiento derivatorio que este Tribunal anuló, que, además, fue anulado por un defecto sustantivo y no por una causa formal sin que se ordenara en consecuencia la retroacción de las actuaciones; 2º) que las liquidaciones practicadas a la entidad deudora principal carecen de motivación y son incongruentes en cuanto a la aplicación del régimen de estimación indirecta; 3º) que las sanciones que se impusieron a la sociedad no motivan el elemento subjetivo necesario para su imposición; y 4º) que tampoco se motiva en el acuerdo impugnado que haya actuado como administrador sin la debida diligencia.

El 15 de enero de 2024, el TEAR de Andalucía ha dictado Resolución acumulada de los citados expedientes, ESTIMANDO las pretensiones del reclamante, y señalando en sus Fundamentos de Derecho:

| TERCERO.-

| (...)

El interesado, al margen de las cuestiones de fondo que opone contra el acuerdo de derivación y contra las liquidaciones practicadas a su cargo sobre la base de las que se practicaron por la Inspección a cargo de la entidad deudora principal y de las sanciones que le fueron impuestas, opone como cuestión de orden formal que, habiendo sido anulado el acuerdo derivatorio inicialmente dictado a su cargo en 14 de julio de 2020 por un defecto sustancial y no meramente formal, las actuaciones de dicho procedimiento no pueden considerarse eficaces a los efectos de interrumpir la prescripción del derecho de la Administración para exigirle el pago como responsable subsidiario, de manera que, habiendo sido declarada fallido la entidad deudora en 2 de octubre de 2017, a la fecha en que le fue notificado el acuerdo de inicio del nuevo procedimiento derivatorio (8 de agosto de 2022), había prescrito ya el derecho de la Administración para declararle responsable conforme a lo dispuesto en el artículo 67.2 de la Ley General Tributaria, planteamiento este que, aún no habiendo formulado alegaciones el reclamante a la vista de dicho acuerdo de inicio, rechaza la Administración en el acuerdo impugnado bajo la consideración de que tanto la notificación de dicho acuerdo, efectuada en 17 de julio de 2020, como la

acuerdo impugnado bajo la consideración de que tanto la notificación de dicho acuerdo, efectuada en 17 de junio de 2020, como la reclamación que contra el mismo se interpuso y la resolución que en dicha reclamación dictó este Tribunal, notificada en 29 de diciembre de 2021, tuvieron dicho efecto interruptivo.

CUARTO.- A juicio de este Tribunal, es apreciable, como sostiene el reclamante, que aunque en la resolución dictada en 9 de diciembre de 2021 se anuló el acuerdo de derivación de responsabilidad inicialmente dictado a cargo del interesado por considerar que faltaba en el expediente puesto a su disposición determinada documentación esencial (en concreto, los informes ampliatorios que debieron acompañar a las actas suscritas en disconformidad por la entidad deudora principal y las actuaciones de los procedimientos sancionadores en cuyo seno le fueron impuestas las sanciones tributarias de cuya comisión se considera responsable al reclamante), este Tribunal no consideró que ello constituyera un defecto formal susceptible de subsanación ni, por ello, ordenó la retroacción de las actuaciones al momento en que se incurrió en dicha omisión (que sería, en su caso, el de puesta de manifiesto del expediente con trámite de audiencia previo al dictado del acuerdo derivatorio), sino que, por el contrario, lo que determinó la anulación de dicho acuerdo fue la apreciación de que, en tales condiciones, no había quedado cabalmente acreditada la negligencia que ha de concurrir necesariamente para que sea exigible la responsabilidad subsidiaria que se establece en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria. Así, en el Fundamento de Derecho Quinto y último de dicha resolución, este Tribunal se expresó en los siguientes términos:

"A la vista de estas circunstancias, dado que el reclamante no ha solicitado en momento alguno que se complete el expediente conforme al derecho que para plantear dicha solicitud se le reconoce en el art. 55 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa), y no considerando este Tribunal que ello haya de acordarse de oficio, la consecuencia es que, siendo indudable que el interesado, como responsable, tiene derecho a que se le pongan de manifiesto, sin restricción alguna, cuantas actuaciones se hayan tenido en consideración para el dictado del acuerdo impugnado, la ausencia del expediente de documentos tan esenciales como los acuerdos por los que se impusieron a la entidad deudora principal las sanciones que necesariamente han de examinarse para poder revisar un acuerdo que, como el impugnado, declara la responsabilidad de quienes, como administradores, "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", de todo punto injustificable, determina que el acuerdo aquí impugnado deba ser anulado al margen de cualquier otra consideración."

En definitiva, habiendo considerado este Tribunal que no había quedado debidamente acreditada por la Administración la negligencia del interesado en su actuación como administrador, la falta de prueba suficiente de dicha conducta determina que, siendo improcedente el acuerdo que este Tribunal revisó por falta de prueba del hecho sobre el que se asienta la exigencia de responsabilidad, no cabe subsanar dicha omisión en el seno de un nuevo procedimiento.

QUINTO.- En una de las sentencias que invoca el reclamante, dictada en 11 de abril de 2022 por el Tribunal Supremo en recurso de casación nº 3500/2020, se recoge la doctrina jurisprudencial de dicho Tribunal sobre la posibilidad de practicar nueva liquidación tributaria tras la anulación de una anterior en los siguientes términos:

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

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

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

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

Cabe distinguir, por demás, por el grado de invalidez que puede declararse, anulabilidad y la nulidad de pleno derecho. En lo que ahora interesa, la diferencia sustancial radica en que mientras el acto anulado interrumpe la prescripción, el nulo produce efectos *ex tunc* y no interrumpe el plazo de prescripción.

Ha de convenirse que una liquidación dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, artº 101 de la LHL, en relación con el artº 36 de la LGT, en cuanto afecta a un elemento esencial de la relación tributaria, constituye un vicio material o sustantivo invalidante, en tanto que se aplicó la norma tributaria afectando a un elemento definitorio de la obligación tributaria, sin que lo actuado haya interrumpido el plazo de prescripción, por lo que en todo caso la Administración podría volver a girar la liquidación de estar en plazo por no haber prescrito su derecho, la cuestión pues se traslada a comprobar si había transcurrido o no el plazo de prescripción para volver a liquidar.

Lo que debe llevarnos a concluir que la emisión de una liquidación tributaria tras la anulación de una anterior que fue revocada en vía económico administrativa por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, es un acto que se ha de entender realizado en el seno de un procedimiento de liquidación provisional distinto del original anulado, sin que para el sustituto legal se haya interrumpido el plazo de prescripción, siendo la única limitación temporal a la que queda sometida la administración liquidadora el plazo de cuatro años de prescripción del artº 66 de la LGT.

En la misma línea, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 23 de junio de 2020, dictada en recurso de casación nº 5086/2017, en la que se planteó como cuestión de interés casacional la de "reafirmar, reforzar, aclarar o revisar la doctrina jurisprudencial propia sobre la posibilidad de practicar una nueva liquidación tributaria en aquellos casos en los que la liquidación inicial, derivada de unas actuaciones de inspección, ha sido anulada mediante sentencia judicial firme", expuso, "ante la complejidad dogmática del tema general de la ejecución de las resoluciones estimatorias en el marco tributario", la doctrina jurisprudencial dictada en la materia, razonando, por remisión a su anterior sentencia de 26 de octubre de 2015, dictada en recurso de casación nº 1738/2014, lo que sigue:

"La jurisprudencia de esta Sala admite la posibilidad de reiterar un acto tributario, incluida la liquidación, después de que se haya anulado en sentencia judicial el inicialmente practicado, salvo que deba apreciarse la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar.

A. - La cuestión enunciada debe resolverse mediante la proyección general de la doctrina relativa a la reacción frente a una Administración que elude las consecuencias de una sentencia que anula un acto administrativo dictando otro que reproduce sustancialmente el contenido o los efectos del acto anulado ("la insinceridad de la desobediencia disimulada").

Si se trata de la reiteración de una liquidación o acto recaudatorio declarado material o sustantivamente improcedente y, por

ende, anulado, ha de aplicarse la doctrina de este Tribunal y del Tribunal Constitucional que, como consecuencia de considerar que el derecho a la ejecución de las sentencias forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, entiende que aquélla es contraria al artículo 24.1 CE y, por tanto, nula, ex artículo 103.4 LJCA y 62.1.a) LRJ y PAC. Declaración de nulidad que debe el órgano jurisdiccional a quien corresponda la ejecución de la sentencia, salvo que carezca de competencia para ello conforme a lo dispuesto por la LJCA (art. 103.5).

Por el contrario, nuestra jurisprudencia considera procedente el nuevo acto tributario, de liquidación o de recaudación que se dicte después de corregido el defecto formal, si se adecúa materialmente al ordenamiento jurídico, porque es trasunto correcto de la deuda tributaria procedente, siempre que se produzca sin haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar.

... B.- La primera cuestión que suscita en esta jurisprudencia es la relativa a la distinción entre defectos formales y materiales. En términos generales, el defecto formal se identifica con el procedimiento y con la exteriorización documental de la voluntad administrativa. Y se caracteriza porque solo anula el acto cuando supone la carencia de los requisitos formales indispensables para que alcance su fin o cause indefensión del interesado (art. 63.2 LRJ y PAC).

La identificación de los vicios sustanciales o materiales es el resultado de analizar la aplicación de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, comprendiendo dentro de la categoría todos aquellos que están relacionados con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria. La existencia de un vicio material o sustantivo es suficiente para anular el acto administrativo, al incurrir en infracción del ordenamiento jurídico (art. 63.1 LRJ y PAC)".

Vicios o defectos formales y vicios o defectos materiales, totales o parciales, que exigen un distinto tratamiento para, en su caso, su subsanación, lo que nos introduce en la diferenciación entre reiteración de actos y retroacción de actuaciones, en esta línea cabe apuntar la sentencia de 29 de septiembre de 2014, rec. cas. 1014/2013. Respecto de la reiteración de actos que vengan a sustituir a los previamente anulados por razones sustantivas, señala que:

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

...No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la Constitución española) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución), que abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas".

Siendo, pues, la reiteración de actos el instrumento válido y correcto para subsanar estas quiebras o vicios materiales o de fondo, para subsanar defectos formales ha de hacerse uso de la figura de la retroacción de actuaciones, tal y como se pone de manifiesto en la misma sentencia citada:

"Ahora bien, no cabe olvidar que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde hace años este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ. 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión".

Cabe añadir que en la reiteración las actuaciones de ejecución no forman parte del procedimiento en cuyo seno se dictó el acto impugnado. Mientras que en la retroacción debe distinguirse las actuaciones estrictamente de ejecución de las realizadas en el procedimiento originario, que sí forman parte de este.

Lo dicho es válido con carácter general en esta materia de ejecución de resoluciones estimatorias en el ámbito tributario, pero ha de advertirse que dependiendo del procedimiento de aplicación de los tributos encontraremos especialidades, al igual que sucede en vía económico administrativa, con su propia regulación, o en ejecución de resoluciones judiciales que es el tema que nos interesa.

Debemos añadir una cuestión común a cualquier acto administrativo, incluido los tributarios, que es el grado de invalidez, la anulabilidad y la nulidad de pleno derecho.

La nulidad de pleno derecho se regula en el art. 217.1 de la LGT, similar al art. 47.1 de la LPAC; la anulabilidad no se contempla en las normas tributarias, con referencia a esta normativa parece que debiera considerarse actos anulables aquellos en los que concurra un vicio invalidante y no constituyan uno de los casos legalmente dispuestos de nulidad de pleno derecho, aunque si son objeto de atención en el art. 48 de la referida Ley, de aplicación supletoria por mor de la disposición adicional primera, apartado 2.a) de la LPAC. El acto nulo de pleno derecho carece de eficacia alguna y ab initio no produce de efectos jurídicos sin necesidad de su previa impugnación; el acto anulable su vicio es convalidable sin más que subsanar la infracción legal cometida. Como se ha dicho en ocasiones por este Tribunal los efectos ex tunc de la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto administrativo permiten la ficción jurídica de considerarlo inexistente, mientras que no sucede lo mismo con su anulación como consecuencia de estar afectado de un vicio determinante de anulabilidad, porque sus efectos son ex nunc, sentencia de 29 de junio de 2015, rec. cas. 3723/2014.

Pues bien, cuando se trata de ejecutar resoluciones judiciales estimatorias la normativa aplicable se contiene en la Ley de la jurisdicción, Ley 29/1998; ciertamente en esta no se distingue entre vicios materiales y vicios formales, ni establece diferenciación alguna entre reiteración de actos y retroacción de actuaciones, ni recoge la normativa que disciplina la ejecución de las resoluciones estimatorias recaídas en sede administrativa o económico administrativa, sin otra concesión que lo dispuesto en el art. 70 del Real Decreto 520/2005, que prevé la aplicación de dichas normas en lo que no se oponga a la regulación general de ejecución de sentencias. Al respecto, y dado que pudiera aplicarse la referida normativa en el incidente de ejecución de sentencia, no estorba recordar lo que se ha dicho jurisprudencialmente sobre el alcance y contenido de los arts. 66 y ss. del citado cuerpo reglamentario. Al efecto nos ayudamos de lo que ya dijimos recientemente en la sentencia de 19 de mayo de 2020, rec. cas. 5693/17.

A la vista de esta jurisprudencia, entiende este Tribunal que, cuando un acto administrativo (en este caso, una declaración de responsabilidad) es anulado mediante resolución firme (en este caso, la dictada por este Tribunal Regional), la Administración conserva, de no concurrir prescripción, la potestad de dictar un nuevo acto ajustado a Derecho, no mediante la retroacción de las actuaciones del procedimiento inicialmente seguido (reservada a los casos en que la anulación se decreta por motivos formales causantes de indefensión) sino mediante el dictado de un nuevo acuerdo ajustado a Derecho que repare los motivos que llevaron a considerar improcedente el inicialmente dictado, reparación que sin embargo solo es posible cuando el pronunciamiento de fondo deje abierta esta posibilidad y se acopien al nuevo procedimiento nuevas circunstancias, pero no cuando el nuevo acto sea simple reproducción del anteriormente dictado y en especial cuando lo que determinó la anulación de aquel sea la falta de prueba, por parte de la Administración, de los hechos en que fundamentó su decisión, pues ello es contrario al principio de cosa juzgada, aplicable a las resoluciones que, aún dictadas en la vía administrativa, quedan firmes.

No es por ello relevante que el primer acuerdo derivatorio se anulase por un motivo determinante de nulidad de pleno derecho o de simple anulabilidad (lo que tiene relevancia, llegado el caso, a los efectos de examinar la eventual prescripción del derecho de la Administración para dictar el nuevo acto), sino el hecho de que, habiendo apreciado el Tribunal que la Administración no probó su derecho, no puede esta soslayar los efectos de dicha decisión acopiando la prueba en un nuevo procedimiento para dictar un nuevo acto que es simple reproducción del ya revisado en cuanto a su fundamentación, motivo por el que, siendo cuestión ya decidida en esta vía mediante resolución firme que la Administración no acreditó, como era su obligación, la concurrencia en la conducta del interesado del elemento subjetivo necesario para exigirle la responsabilidad establecida en la letra a) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria (esto es, que la conducta del interesado, como administrador, fue determinante para que la sociedad incurriera en las infracciones por las que fue sancionada) no puede soslayarse dicha decisión mediante un nuevo acuerdo por más que se acompañen ahora al expediente los documentos esenciales para el examen de dicha cuestión que debieron ser aportados como prueba de dicha conducta en el procedimiento derivatorio inicialmente seguido.

SIXTO.- Aunque lo hasta ahora razonado conduce a la estimación de las presentes reclamaciones con la consiguiente anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado y de las liquidaciones practicadas sobre su base, ha de añadirse, por ser relevante, que, habiendo declarado el Tribunal Supremo, en su reciente sentencia de 2 de octubre de 2023, dictada en recurso de casación nº 8791/2021, que "la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora", ello tiene como consecuencia, entiende este Tribunal, que le sea aplicable el principio ne bis in idem, en su dimensión procedimental, pues aunque el Tribunal Supremo en esa misma sentencia, precisa que es compatible con dicha naturaleza sancionadora la norma que se contiene en el inciso del artículo 212.3.b), segundo párrafo, in fine, de la misma Ley, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación (que se considera en dicha sentencia compatible con el principio constitucional de igualdad por tener el legislador, dentro de los límites constitucionales, la potestad de "modular el régimen de inexecutividad de los actos sancionadores"), el mismo Tribunal, en su sentencia de 28 de abril de 2023, dictada en recurso de casación nº 546/2011, niega que sea aplicable dicho principio en los casos en que la responsabilidad declarada sea la establecida en el apartado a) del artículo 42.2 de la misma Ley por el solo motivo de que dicha responsabilidad solidaria "no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio ne bis in idem que impera en el derecho sancionador", de lo que se colige sin dificultad y aún no constando pronunciamiento expreso al respecto por parte del Tribunal Supremo, que sí es aplicable dicho principio a la responsabilidad subsidiaria establecida en el artículo 43.1.a) una vez declarada su naturaleza sancionadora, lo que impediría, una vez anulado por motivos formales un primer acuerdo de derivación de responsabilidad dictado al amparo de esta norma (y con más razón si la anulación lo es por razones sustantivas o materiales), dictar un nuevo acuerdo amparado en la misma norma.

CUARTO.- No estando de acuerdo con la resolución de la reclamación, que fue recibida en la Oficina Gestora para ejecución el 31-1-2024, el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT interpone el 15-2-2024 el presente recurso de alzada, aduciendo, en síntesis:

-El defecto en el que incurrió la primera declaración de responsabilidad del interesado, anulada por la resolución del TEAR de 9 de diciembre de 2021, reclamación 41-05463-2020 y acumulada, fue material o sustancial. En el mismo sentido se ha pronunciado ese Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que en su resolución de unificación de criterio de 15 de julio de 2016, recurso 00-04562-2014 estableció el siguiente, entre otros:

4) La falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización, no constituye un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción.

-El defecto material o sustancial que motiva la anulación de un acuerdo de declaración de responsabilidad no impide que se dicte un nuevo acuerdo tras el correspondiente procedimiento, y así se recoge expresamente en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2022, que dice:

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

Esta idea se recoge también en la citada resolución de unificación de criterio del TEAC, en la que se dice:

Consecuentemente, el TEAR no tenía la obligación de pedir que se completara el expediente. Y llegados a este punto, debe recordarse

que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no entiende este TEAC que constituya un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción. Y todo ello sin perjuicio, en su caso, de la posibilidad de que la Administración pudiera iniciar un nuevo procedimiento. Este criterio ya ha sido manifestado por este TEAC en resoluciones anteriores; baste citar, por todas, la resolución 00/02202/2007 de fecha 26 de marzo de 2009 (...).

-Los actos de un procedimiento de declaración de responsabilidad cuyo acuerdo se anula por defecto material o sustancial interrumpen o no la prescripción del derecho a declarar nuevamente la responsabilidad según el grado de invalidez, y así lo dice expresamente la sentencia del Tribunal Supremo. Se trata por lo tanto de determinar si la ausencia en el expediente de los informes ampliatorios que debieron acompañar a las actas suscritas en disconformidad y actuaciones de los procedimientos sancionadores, que motivó la anulación del primer acuerdo de declaración de responsabilidad, constituye una invalidez en grado de anulabilidad o de nulidad de pleno derecho.

-El TEAR, para fundamentar el primer motivo por el que ha anulado el acuerdo de declaración de responsabilidad, utiliza otra sentencia del Tribunal Supremo, la de 23 de junio de 2020, recurso de casación 5086/2017.

En esta sentencia se reconoce expresamente la posibilidad de dictar un nuevo acto tributario en sustitución del anulado:

La jurisprudencia de esta Sala admite la posibilidad de reiterar un acto tributario, incluida la liquidación, después de que se haya anulado en sentencia judicial el inicialmente practicado, salvo que deba apreciarse la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar.

Sin embargo, niega esta posibilidad cuando el nuevo acto elude las consecuencias de una sentencia que anula un acto administrativo dictando otro que reproduce sustancialmente el contenido o los efectos del acto anulado, cuestión esta que debe interpretarse para el presente caso, a juicio de este Departamento y a la vista del criterio de ese TEAC recogido más arriba, que esta posibilidad de dictar nuevo acto está vedada cuando el nuevo acto reproduce los defectos del primero, cosa que no ocurre en el presente caso, puesto que el defecto consistió en que el expediente estaba incompleto y este defecto se subsanó en relación con la segunda declaración de responsabilidad.

-El segundo motivo por el que el TEAR ha estimado la reclamación del interesado consiste en razonar que puesto que la responsabilidad regulada en el artículo 43.1 a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora -por haberlo así determinado el Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de octubre de 2023, recurso de casación 8791/2021- le es de aplicación el principio *non bis in idem* (o *non bis in idem*) en su dimensión procedimental.

Lo que defiende este Departamento de Recaudación es que el principio citado no es de aplicación automática siempre y en todos los casos, sino que deberá estarse al caso concreto de que se trate, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional según la cual la traslación de las garantías penales al procedimiento administrativo sancionador no es total y automática, sino modulada y circunscrita tan sólo respecto de aquéllos que, tanto en atención a las características del procedimiento -su grado de complejidad- como a las de la sanción que sea posible imponer en él -su naturaleza y magnitud- pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal" (sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero, publicada en el BOE nº 43, de 19 de febrero de 2003).

A la vista de esa sentencia, no se puede equiparar sin más una responsabilidad tributaria del artículo 43.1 a) de la LGT con un proceso penal, dado que el procedimiento administrativo de la primera no reviste especial complejidad y su consecuencia para el responsable no pasa de ser meramente patrimonial, gozando además del derecho de reembolso respecto del deudor principal y de repetición frente a sus corresponsables, de haberlos.

Por otra parte, es claro que el principio *non bis in idem*, tanto en su vertiente procedimental como sustantiva, operará siempre cuando se dé la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, y sobre el primer procedimiento sancionador ya haya recaído una resolución firme. Este criterio se encuentra en la sentencia del Tribunal Constitucional 188/2005, de 4 de julio, BOE nº 186 de 15 de agosto de 2005.

QUINTO.- Puesto de manifiesto el presente recurso de alzada y sus alegaciones al que fue interesado en la reclamación, ha formulado alegaciones señalando:

De los hechos relatados en sede fáctica de la presente reclamación, la cuestión controvertida principal discurre por las consecuencias que debe llevar aparejada la falta de inclusión en el expediente administrativo de aquellos documentos en los que la Administración Tributaria asienta la Declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria .

Y en concreto sobre los siguientes aspectos que se desarrollarán a lo largo del presente escrito:

(i) Nos encontramos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho, por cuanto el TS ha resuelto que, si la falta de documentación afecta a los elementos esenciales del tributo, el defecto sustantivo tiene tales efectos.

(ii) A mayor abundamiento, concurren los supuestos de nulidad de pleno derecho previstas en las letras a) y e) del artículo 217.1 LGT.

(iii) Particularmente, la Resolución del TEARA de 9 de diciembre de 2021 ya señalaba que se lesionaban derechos susceptibles de amparo constitucional -tal y como exige la letra a)- sin que conste que la AEAT recurriese dicho pronunciamiento, siendo este firme y concurriendo, por tanto, el efecto de cosa juzgada.

(iv) Que las actuaciones realizadas declaradas nulas no interrumpen la prescripción con independencia de la nulidad de pleno derecho o no.

(v) Que concurre, por ende, la prescripción.

(vi) Que, con independencia del efecto interruptivo o no, la jurisprudencia del Tribunal Supremo impide la reiteración de un acto administrativo anulado por motivos sustantivos que sea una reproducción sustancial de un acto anterior, como es el caso.

(vii) Que, siendo la responsabilidad tributaria del artículo 43.1,a) LGT un acto administrativo de naturaleza sancionadora, queda afectado por el principio *non bis in idem*.

(viii) Que concurre el *non bis in idem* sustantivo y procedimental en el presente caso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver 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:

el ajuste a derecho de la Resolución del TEAR de Andalucía impugnada, así como la del acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)"

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

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

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

El artículo 174 de la misma Ley, preceptúa:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)"

Y el artículo 176 de tal norma, dispone:

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

Por otra parte, en lo relativo a las sanciones que pueden ser objeto de derivación, establece el artículo 182.2 de la misma Ley, dispone:

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

CUARTO - De los elementos y circunstancias que ofrece el expediente, es prioritario aclarar diversas cuestiones

CONTRATO. De los elementos y circunstancias que en ese expediente, se pretenda declarar en sus actuaciones.

-La Dependencia de Recaudación inició frente al que fue interesado en la reclamación el 10/06/2020 un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, notificando a tal efecto la correspondiente comunicación de inicio-propuesta, con trámite de audiencia.

-Concluido el trámite de audiencia, la Administración, mediante acuerdo de fecha 14/07/2020 declaró al interesado responsable subsidiario de **XZ S.L.**, con NIF ..., todo ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.1.a) de la LGT de 2003.

-El acuerdo de declaración anterior fue impugnado por el interesado ante el TEAR de Andalucía, que en Resolución de fecha 9 de diciembre de 2021 (reclamaciones nº 41-05463-2020 y 41-05549-2020 acumuladas), ESTIMANDOLAS, ha anulando el indicado acuerdo al no considerar acreditado el elemento subjetivo de dicha responsabilidad por no haber sido incorporados al expediente remitido para sustanciar la reclamación determinada documentación. Es de significar que la citada Resolución del TEAR de Andalucía dictada en primera instancia, con entrada en la Oficina Gestora el 1-1-2022, es firme, ya que no fue impugnada por la Administración ante este Tribunal Central.

-Según señala la Dependencia de Recaudación en el acuerdo de declaración de responsabilidad ahora impugnado (Antecedente de hecho SEXTO, página 24):

Con fecha 08/08/2022 se notificó a D. Axy, NIF ..., COMUNICACIÓN DE INICIO DE ACTUACIONES CON PROPUESTA, TRÁMITE DE CONFORMIDAD Y PUESTA DE MANIFIESTO DE EXPEDIENTE DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD DE CARÁCTER SUBSIDIARIO EN APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 43.1.a) DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, y se le concedió trámite de audiencia en los términos previstos en el artículo 174.3 de la LGT y 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR).

-El 26-9-2022, la Dependencia de Recaudación dictó un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad, con idéntico fundamento al que fue anulado por el TEAR de Andalucía el 9-12-2021.

Es decir, de los antecedentes que se han expuesto, la Administración ha procedido a iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad por el mismo supuesto del que fue inicialmente anulado por el TEAR de Andalucía.

QUINTO.- El Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 a) de la LGT de 2003 y, más recientemente, en las sentencias de 05/06/2023 (recurso de casación nº 4293/2021) y de 02/10/2023 (recurso de casación nº 8791/2021), donde además de lo ya señalado en sentencias anteriores sobre este supuesto de responsabilidad, ha venido a establecer que "La responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT posee naturaleza sancionadora", confirmando lo que ya apuntó en su día la sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo, sobre el carácter materialmente sancionador de esta responsabilidad.

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

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

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

Sin embargo, la argumentación contenida en nuestra reciente sentencia -ya citada- 729/2023, de 5 de junio, rca. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2023:2655, permite afirmar el carácter sancionador de la responsabilidad tributaria subsidiaria, derivada a los administradores de hecho o de derecho de las 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 dependen 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 tuvieron la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y (3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron "dejación de sus funciones" y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad" [Sentencia de 18 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 1787/2005), FD Quinto; en idéntico sentido, Sentencias de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 6738/03), FD Octavo ; de 20 de mayo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10/05), FD Quinto; de 20 de enero de 2011 (rec. cas. núms. 2492/2008 (RJ 2011, 479) y 4928/2008), FD Tercero].

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

CUARTO.-

(...)

Según hemos indicado en la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º) y en la de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º), el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2412/10, 6286/09, 6210/09 y 5012/09. El 3º en las cuatro cosas). Como en cualquier otro sector del derecho

de casación 2713/10, 6060/09, 6219/09 y 6070/09, 1.º y 2.º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03, FJ 4.º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09, FJ 5º), ya citadas ut supra].

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

En definitiva, y pese a las alegaciones del Director recurrente en sentido contrario, toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT de 2003 tiene, según el Tribunal Supremo, naturaleza sancionadora, ello impide a la Administración iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, ya que, según nuestro Alto Tribunal, *"una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio ne bis in idem en su dimensión procedimental."*

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de esta misma fecha dictada en el recurso de alzada RG 8888-2021 . Y asimismo en resolución de 15 de octubre de 2024 (RG 8680-2021), en este caso en relación con el inicio de un segundo procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) de la LGT. cuando previamente se había anulado íntegramente por este Tribunal Central un anterior acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por dicho art. 42.1.a) de la LGT.

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

Por lo expuesto

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