

La facultad de la Administración tributaria de reiterar los actos anulados por razones de fondo: también las derivaciones de responsabilidad de naturaleza no sancionadora

La falta de prueba del presupuesto de la responsabilidad tributaria es un vicio sustantivo, pero no impide, a juicio del Tribunal Central, que se incoe un nuevo procedimiento en que se complete el expediente y se reitere el acuerdo de derivación de responsabilidad previamente anulado.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

El Tribunal Económico-Administrativo Central ha abordado recientemente, en su resolución de 11 de julio del 2025, la cuestión relativa a la reiteración de los actos administrativos anulados íntegramente por razones materiales o sustantivas. Dicha resolución ha sido dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio inter-

puesto por la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

En el caso objeto de análisis, la Administración tributaria dictó un primer acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria frente al administrador de una sociedad, en aplicación del artículo 43.1b de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria. Dicho acuerdo de derivación de responsabilidad fue recurrido por el contribuyente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, el cual dictó una resolución estimatoria que anulaba el acuerdo impugnado debido a la insuficiencia de prueba acerca del presupuesto de la responsabilidad, esto es, la ausencia de prueba del cese de la actividad de la sociedad deudora principal. El Tribunal Regional refiere en dicha resolución como vicios de fondo determinantes de la anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad «[e]l carácter genérico de las afirmaciones vertidas por la Administración y la ausencia en el expediente de la [prueba] documental en el que las mismas se sustentan», así como «la falta de una mayor actividad investigadora por parte de la Administración tributaria»..

La Administración tributaria inició entonces un nuevo y segundo expediente de derivación de responsabilidad sobre la base de los mismos hechos y razones jurídicas (artículo 43.1b de la Ley General Tributaria), incorporando, eso sí, los documentos, autoliquidaciones y demás pruebas anteriormente inexistentes en el expediente y cuya ausencia determinó la anulación de la primigenia derivación de responsabilidad. Esto es, mediante un nuevo procedimiento, la Administración completó la prueba antes inexistente y dictó un segundo acuerdo de derivación de responsabilidad.

El segundo acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria también fue impugnado y el mismo Tribunal Regional de Andalucía que había estimado la primigenia reclamación dictó nuevamente una resolución anulatoria indicando que, habiéndose anulado por razones probatorias —de fondo— el primer acuerdo de derivación de responsabilidad no puede «la

Administración volver sobre sus pasos para acopiar las pruebas que en su día no aportó pese a encontrarse a su disposición».

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución analizada, tras negar que mediante la reiteración de la derivación de responsabilidad se vulnere el principio de *ne bis in idem* —toda vez que niega la naturaleza sancionadora del referido supuesto de derivación de responsabilidad del artículo 43.1b de la Ley General Tributaria—, analiza la facultad de la Administración de reiterar la derivación de responsabilidad anulada por defectos sustantivos a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, incluyendo la más reciente —y controvertida— del año 2024 y su aplicación al caso concreto.

En primer lugar, el Tribunal Central recuerda la distinción entre los vicios formales y materiales de los actos de la Administración tributaria sobre la base de la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril del 2022 (recurso número 3500/2020) y concluye, en consonancia con el criterio del Tribunal Regional de Andalucía en la resolución impugnada, «que la falta de actividad investigadora y, por ende, probatoria por parte de la Administración tributaria [...] constituye un vicio sustantivo».

En segundo lugar, el Tribunal Central considera que ese vicio sustantivo «no impide que la Administración Tributaria inicie un nuevo procedimiento en aras de la declaración frente al mismo sujeto de su responsabilidad tributaria según el presupuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1b de la Ley General Tributaria» y todo ello, dice, sobre la base de la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo acerca de la doctrina del denominado *doble tiro* de la Administración. Señala el Tribunal Central que los «[p]ostulados históri-

cos» del Tribunal Supremo que habilitarían ese segundo tiro de la Administración se han mantenido hasta la actualidad, citando a este respecto la Sentencia de 3 de abril del 2024 (recurso de casación número 8287/2022), sentencia esta última que, como indica el Tribunal Central, también determinó que la nueva liquidación dictada tras la anulación total de una primera por motivos materiales o sustantivos responda al inicio de un nuevo procedimiento administrativo.

El Tribunal Central considera que la referida jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a liquidaciones tributarias resulta plenamente aplicable al caso analizado, esto es, a un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria previamente anulado por razones sustantivas.

Finalmente, el Tribunal Central advierte la siguiente consideración realizada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de noviembre del 2024 (recurso de casación número 2977/2023): en el recurso, relativo a la reiteración por la Administración de un acuerdo

a ese mismo sujeto». Ahora bien, considera el Tribunal Central que dicho pronunciamiento del Tribunal Supremo se había formulado *obiter dictum* y que, tratándose de un supuesto distinto del que nos ocupa y en aras de la seguridad jurídica, no desvirtúa la jurisprudencia sobre el doble tiro de la Administración.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, por tanto, ha fijado el criterio de que la anulación por razones sustantivas de un acuerdo de derivación de responsabilidad dictado al amparo del artículo 43.1b de la Ley General Tributaria y, en concreto, por la falta de prueba del presupuesto de la responsabilidad, no impide incoar un nuevo procedimiento y dictar un segundo acuerdo de derivación, siempre dentro del plazo de prescripción.

Esta resolución del Tribunal Central que analizamos traslada al ámbito de las derivaciones de responsabilidad la controversia generada por la referida sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril del 2024 y su homóloga de 5 de abril del 2024 (recursos números 8287/2022 y 96/2023), que fueron objeto de comentario en el boletín de *Litigación Tributaria* número 8/2024¹. Nos remitimos a lo allí expuesto en lo que concierne al análisis de dichas sentencias.

Sí debemos en todo caso señalar que los postulados históricos del Tribunal Supremo no son, a nuestro modesto entender —y contrariamente a lo que indica el Tribunal Central—, únicamente los que traslucen en las sentencias del Tribunal Supremo de 3 y 5 de abril del 2024. Sin ir más lejos, y sólo como ejemplo, en sentencias

La doctrina del doble tiro se expande al ámbito de la responsabilidad tributaria no sancionadora

de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.1c de la Ley General Tributaria, el Tribunal Supremo había determinado que la derivación de responsabilidad anulada totalmente por motivos materiales «no es susceptible de retroacción *ni de reiteración respecto*

¹ Véase en este [enlace](#).

del Tribunal Supremo de 23 de junio y de 22 de diciembre del 2022 (recursos números 5086/2017 y 2931/2018) se afirmaba que, cuando la anulación de una liquidación (o derivación de responsabilidad) «tiene lugar por razones de fondo pero es total, [...] *podrá fijarse la deuda de nuevo*, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, *pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados...*».

Por tanto, difícilmente podemos compartir con el Tribunal Central la consideración de que

la manifestación realizada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de noviembre del 2024 acerca de la improcedente reiteración de una derivación (o liquidación) anulada por razones de fondo carezca de tradición jurídica. Esta consideración del Tribunal Supremo, sin perjuicio de esperar a posteriores pronunciamientos, resulta en todo caso favorable para los contribuyentes y contrasta con la actual expansión de la doctrina del doble tiro a favor de la Administración, en materia de liquidaciones y también en materia de derivaciones de responsabilidad.