



Roj: **STS 2679/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2679**

Id Cendoj: **28079130022024100151**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/05/2024**

Nº de Recurso: **8393/2022**

Nº de Resolución: **839/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 27-01-2020,**
STSJ M 7989/2022,
ATS 7788/2023,
STS 2679/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 839/2024

Fecha de sentencia: 16/05/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8393/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/05/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8393/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 839/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de mayo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8393/2022, interpuesto por don Ruperto , representado por el procurador de los Tribunales don Eduardo Codes Feijoo, bajo la dirección letrada de don Juan Borja Barrionuevo Charques, contra la sentencia dictada el 30 de mayo de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJ de Madrid"), en el recurso núm. 444/2020.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid núm. 355/2022 de 30 de mayo, que estimó parcialmente el recurso núm. 444/2020, interpuesto por la representación procesal de don Ruperto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid de 8 de junio de 2020, desestimando reclamación contra acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria, dictado sobre la base del art 43.1.a) LGT.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. El procurador don Eduardo Codes Feijoo, en representación de don Ruperto , mediante escrito de 29 de agosto 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 30 de mayo de 2022.

El TSJ de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 7 de noviembre de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 14 de junio de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1.a) LGT, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía sanción a la deudora principal, puede conservarse la declaración de responsabilidad respecto de la deuda tributaria o debe anularse íntegramente la derivación de la misma, que se extendía a deuda y a sanción, por haber decaído su presupuesto habilitante.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 43.1.a) y 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Eduardo Codes Feijoo, en representación de don Ruperto , interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 28 de julio de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 43.1.a) y 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

Indica que, para que a un administrador de una sociedad mercantil le pueda ser derivada la responsabilidad subsidiaria de una deuda tributaria es requisito que se haya cometido una infracción tributaria.

Consecuentemente, si no existe infracción, considera que no cabe que le sea derivada responsabilidad alguna por las deudas tributarias de la mercantil en la que ejerció temporalmente el cargo de administrador.



Apunta que la sentencia del TSJ de Madrid objeto del presente recurso establece, con absoluta claridad, que es nulo el acuerdo sancionador correspondiente a la supuesta infracción cometida por la deudora principal con relación a la deuda reclamada, porque incumplió lo dispuesto en el art. 209.2 LGT, al haber sido incoado fuera de plazo.

Afirma que, precisamente, este es el criterio aplicado por la sentencia 729/2023, de 5 de junio, rec. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2023:2655, que analizó, en cuanto a su fundamento, un supuesto fáctico idéntico al que ahora nos ocupa.

Consecuentemente, no existiendo infracción tributaria -por ser el acuerdo sancionador nulo de pleno derecho-, entiende que no puede existir responsabilidad subsidiaria como administrador con relación a la deuda principal en base a lo dispuesto en el artículo 43.1.a) LGT.

No se daría uno de los presupuestos esenciales, la existencia de la infracción. Por tanto, a la vista del expresado criterio, la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid debió, además, anular la derivación de responsabilidad por la deuda por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), contraída por la mercantil Proyectados Yubeco, S.L., en su condición de deudor principal, toda vez que no se daba el presupuesto habilitante establecido en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 17 de octubre de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, apunta que la sentencia 729/2023, de 5 de junio, es una sola sentencia dictada bajo la vigencia del nuevo modelo de recurso de casación establecido por la LO 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, "BOE" núm. 174, de 22 de julio, circunscrita al supuesto examinado, en el que la sanción impuesta a la deudora principal, fue anulada por falta de motivación de la culpabilidad, siendo necesario dilucidar si sus conclusiones se hacen extensivas a supuestos como el presente, en el que el acuerdo sancionador no se anula por falta de los elementos, objetivo o subjetivo, de la conducta infractora, sino por un vicio de carácter exclusivamente procedimental, como el trascurso del plazo del art. 209.2 LGT.

A este respecto, entiende que se ha de tener en cuenta la existencia de pronunciamientos anteriores de esta misma Sala y Sección que apuntan al mantenimiento de la responsabilidad subsidiaria de los administradores con relación a la deuda principal, aun habiéndose anulado la sanción, citando la sentencia de 12 de julio de 2012, rca. 1100/2010, ECLI:ES:TS:2012:5490, que resolvió mantener la responsabilidad subsidiaria del administrador por la cuota, habiendo prescrito la potestad de la Administración para sancionar al deudor principal. Aunque la sentencia de 12 de julio de 2012 se refiere a la LGT de 1963, sus razonamientos siguen siendo aplicables a la actual redacción legal.

Asimismo, aduce la sentencia de 17 de enero de 2013, RCA 3418/2010, ECLI:ES:TS:2013:295 que, pese a que la parte actora sostuvo la prescripción del derecho a sancionar y se estimó su pretensión, mantuvo la responsabilidad en lo relativo a la cuota.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 19 de octubre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha veintidós de febrero de dos mil veinticuatro se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día siete de mayo de dos mil veinticuatro, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

Por vulnerar el art. 209.2 LGT (transcurso de más de tres meses desde que se notificó la liquidación), la sentencia de instancia apreció que no era conforme a derecho el acuerdo sancionador por el que se apreció que el obligado principal había cometido una infracción tributaria, constituyendo el objeto del debate casacional si dicha circunstancia permite mantener la validez del acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria -ex art. 43.1.a) LGT- respecto de la deuda tributaria (como hace la sentencia recurrida, que anula únicamente la derivación de la sanción) o debe anularse íntegramente dicho acuerdo de derivación, que se extendía a deuda y a sanción, por haber decaído su presupuesto habilitante (como postula la parte recurrente).



SEGUNDO. - La sentencia de instancia

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid núm. 355/2022 de 30 de mayo reconoció al recurrente, al amparo del artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT, plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto de hecho habilitante y de la sanción a las que alcanzaba dicho presupuesto, anulando la sanción.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la legalidad del acuerdo sancionador se contiene en su Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

"Finalmente alega la recurrente la nulidad del acuerdo sancionador derivado por infracción del art. 209.2 LGT, alegación que si debe prosperar conforme a continuación se expone.

Conforme al art 209.2 LGT 2, "Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

Tal y como expone la recurrente en demanda, en el presente caso, la liquidación fue notificada el 4 de Agosto (y no el 11 de Noviembre como afirma la propia resolución sancionadora) según resulta del expediente en documento cuyo folio no podemos indicar, puesto que por la AEAT, a diferencia de la Comunidad de Madrid, no se remiten foliados a esta Sala.

Procede en consecuencia la anulación del acuerdo en este punto".

TERCERO. - El juicio de la Sala

Expresa el auto de Admisión que "la cuestión suscitada en este recurso de casación ha dado lugar a la admisión a trámite, por esta Sección, en auto de 25 de mayo de 2022 del recurso de casación núm. 4293/2021 (ECLI:ES:TS:2022:8386A), asunto sustancialmente idéntico al que ahora se decide, por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquel auto se contiene."

En efecto, la cuestión de interés casacional ha sido resuelta en nuestra sentencia 729/2023, de 5 de junio, rec. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2022:8386A, de la que se infiere sin ambages la naturaleza sancionadora del supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de la vía del art 43. 1.a) LGT, EDL 2003/149899, en cuya virtud, "[s]erán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades [...] 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."

En el asunto resuelto por la sentencia 729/2023, de 5 de junio, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga, órgano del que procedía la sentencia recurrida en casación, apreció una falta de motivación de la culpabilidad en la resolución sancionadora; no obstante -al igual que ahora acontece- se limitó a excluir del acuerdo de derivación de responsabilidad, la sanción impuesta, confirmando la derivación de la liquidación.

En aquella ocasión no compartimos dicha conclusión en la medida que -entendimos- no cabía avalar una derivación de la liquidación cuando desaparece el presupuesto que habilita la derivación misma y que, a tenor del artículo 43.1.a) LGT, no es otro que la existencia de infracción imputable al obligado tributario.

En este sentido, procede reproducir la doctrina contenida en aquella sentencia, pues no constituye obstáculo para mantener el mismo criterio la circunstancia de que, en el presente caso, la sanción fue anulada no por una ausencia de motivación de la culpabilidad, sino por desconocer el plazo máximo de tres meses que, para la incoación del procedimiento sancionador, establece el artículo 209 LGT.

En ambos casos, falta el presupuesto jurídico habilitante de la derivación, vía art 43.1.a) LGT, sin que resulte posible seguir aquí una solución distinta a la forjada en la sentencia 729/2023, de 5 de junio, rec. 4293/2021, en la que expusimos lo siguiente:

"[...] TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.



1. El concepto de responsable se define en el artículo 41 de la LGT como la persona que responde del pago de la deuda junto al deudor principal. Tal y como ha señalado esta Sala en reiteradas ocasiones, la institución de la responsabilidad está pensada en la ley para desempeñar una función de garantía de cobro.

En nuestra jurisprudencia, tal y como recoge la sentencia de 28 de abril de 2023 (RCA 72/2021), hemos remarcado la gran heterogeneidad de los distintos supuestos de responsabilidad y por ello, la necesidad de atender a las características específicas y fundamento de cada uno de ellos. Así, en la STS de 10 de julio de 2019 (rec. cas. 4540/2017) hemos cuestionado que "[...] el art. 41.1 LGT, en general, pueda tener un alcance ordenador, con vocación de generalidad, de la figura del responsable [...]" advirtiendo de que "[...] [e]n realidad, si se desciende más allá del art. 41 LGT a los distintos supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria regulados en los art. 42 y 43 LGT, se advierte que las situaciones son muy diversas, y responden a finalidades bien distintas. De manera que la pretendida función de requisito general que los recurrentes pretenden descubrir en el art. 41.1 es, cuando menos, cuestionable. [...]"

Por ello, prosigue la STS de 10 de julio de 2019, cit., "[...] cuando el art. 41.1 LGT declara que "la Ley podrá configurar como responsables [...] de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades [. . .]", no está definiendo una categoría jurídica, sino describiendo la posición jurídica que ocupa un responsable como garante personal del crédito tributario. Y cuando prosigue diciendo que a esos efectos, como deudores principales deben considerarse los obligados tributarios del art. 35.2 LGT, está creando una ficción jurídica en el entendimiento de que muchos de los enumerados en ese apartado del precepto legal no tienen la condición de deudores principales si, por tales, entendemos aquellos que por ley se vinculan al cumplimiento de obligaciones tributarias nacidas en nombre propio, ya sea la derivada de la realización de un hecho imponible, ya de cualquier otro presupuesto del que la ley hace recaer el pago de deudas "principales" (caso del retenedor o de quien realiza pagos fraccionados). Ya se ha dicho que, de entre los enumerados en el art. 35.2 LGT, no tienen la consideración de deudores en nombre propio o "principales" aquellos que por ley se ven obligados a soportar la repercusión de un tributo, a practicar o soportar retenciones, todos los cuales, sin embargo, y según el art. 35.2 LGT sí tienen la condición de "deudores principales".

En realidad, el sentido de la mención a los "deudores principales" del art. 35.2 LGT que formula el art. 41.1 LGT lo es con la única finalidad de poder situar junto a cada uno de ellos a un responsable tributario. Razón que explica, además, que en ese art. 35 LGT, pero ya en su apartado 5, aparezcan los responsables tributarios como obligados tributarios, aunque no como obligados principales por no serlo de deudas en nombre propio.

Ahora bien, la cuestión es si ello significa que el responsable tiene que estar siempre en relación con un "deudor principal" del art. 35.2 LGT. Pues bien, la pregunta esconde un planteamiento que arranca de una premisa tan sólo aparentemente fundada. Para que exista un responsable siempre tiene que haber un deudor principal, porque el responsable siempre lo es del pago de una deuda tributaria, y ese débito tan solo viene originado por una de las situaciones que determinan la obligación tributaria de alguno de los deudores principales del art. 35.2 LGT. Pero, al mismo tiempo, el responsable tributario incurre en esa posición por un presupuesto de hecho distinto y ajeno a los que conciernen al deudor principal [...]"

Una de las clasificaciones más utilizadas en materia de derivación de responsabilidad, es la que distingue entre el responsable solidario y el responsable subsidiario que, básicamente, se diferencian por el distinto momento en que son llamados al pago y por el alcance del deber de asumir la deuda. Así, se ha venido considerando que el deudor solidario responde junto al deudor principal, conforme a la dicción legal, mientras que el subsidiario lo hace en lugar de éste, cuando ha sido declarado fallido, de tal forma que el responsable subsidiario aparece en escena en sustitución del deudor principal que, por razón de su insolvencia, formalmente declarada, da paso a aquél.

Otra clasificación, distinta a la anterior, es la que separa la responsabilidad que deriva de actuaciones infractoras y el resto de tipos de responsabilidad, de forma que la conducta tipificada como base de la responsabilidad es equiparable a las infracciones.

2. Ya hemos visto que el artículo 174.5 de la LGT dispone que " 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."

Este precepto, que establece una previsión sobre el ámbito y alcance de las facultades impugnatorias del declarado responsable, ha sido interpretado en la sentencia nº 398/2018, de 13 de marzo, pronunciada en el recurso de casación nº 53/2017, en la que se recoge la siguiente fundamentación jurídica:



"El artículo 174.5 de la Ley General Tributaria, por tanto, debe interpretarse en el sentido de que el responsable puede combatir tanto el acto de derivación como la propia liquidación en que tiene su origen, porque la derivación es un procedimiento autónomo al que le resultan de aplicación las normas comunes y en el que el trámite de audiencia (referido en los apartados tercero y cuarto del propio precepto) es esencial y, obviamente, no excluye la potestad de alegar y aportar cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho.

No hay, en definitiva, una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, pues el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal. Tal indebida extensión se produciría si la firmeza de las liquidaciones o sanciones relativas al deudor principal impidiera al responsable atacar sus presupuestos, pues ello no solo contravendría el derecho de defensa en los términos vistos, sino también la propia dicción literal del precepto que analizamos.

A nuestro juicio, además, la expresada interpretación no puede alterarse en atención a la condición del declarado responsable. Dicho de otro modo, y tal como nos exige el auto de admisión, el alcance y contenido de la impugnación (que son, como se ha dicho, plenos y se extienden a los acuerdos dictados respecto del deudor principal) no quedan exceptuados, limitados o restringidos por la circunstancia de que la persona declarada responsable fuera administradora de la entidad a la que se giraron las liquidaciones o a la que se impusieron las sanciones derivadas.

Abona esta tesis (excluyente de la imposición de limitaciones impugnatorias al responsable por su condición de administrador) no solo la dicción literal del precepto que nos ocupa (que no distingue en absoluto al respecto), sino la propia naturaleza jurídica del expediente de derivación de responsabilidad que constituye, como ya dijimos, un procedimiento autónomo del seguido con el deudor principal, al que no le son trasladables -sin más- los efectos de éste y cuyo resultado, desde luego, no puede ser calificado como un acto consentido y firme para un responsable que ha deducido contra los acuerdos correspondientes el recurso o reclamación legalmente procedentes.

A lo anterior cabría añadir la especificidad que, en relación con las sanciones tributarias, recoge nuestro ordenamiento jurídico (artículo 43 de la Ley General Tributaria), pues el mismo establece, respecto de los administradores, que la derivación de responsabilidad exige que se constate que por acción (adoptando acuerdos) u omisión (consintiendo el incumplimiento o no realizando los actos precisos para impedirlo) contribuyeron o facilitaron la comisión de las infracciones sancionadas. Ni qué decir tiene que ello amplía el alcance de las potestades de impugnación en relación con las sanciones, pues cabe, respecto de éstas, que el administrador (i) impugne las liquidaciones que constituyen el presupuesto de la sanción, (ii) cuestionen la comisión por el deudor principal de la infracción misma y (iii) recurran la parte de la decisión administrativa en la que se les imputa a ellos, como administradores, las acciones u omisiones típicas que determinaron o contribuyeron decisivamente a la comisión de la infracción finalmente sancionada".

La jurisprudencia que emana de esta sentencia ha sido seguida de otras varias, en el mismo sentido, como las de 17 de mayo de 2018 (recurso de casación nº 86/2016); 7 de noviembre de 2019 (recurso de casación nº 4234/2017); 3 de junio de 2020 (recurso nº 5020/2017), 7 de noviembre de 2022 (recurso nº 7939/2020) y las más recientes de 19 de enero de 2023 (recursos nº 1693/2020 y 3904/2020). En estas últimas, se sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

"- Se completa nuestra jurisprudencia sobre las posibilidades impugnatorias que reconoce el art. 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por razón de la causa de responsabilidad prevenida en el artículo 42.1.a) de la misma ley, en el sentido de que el precepto permite impugnar, sometiendo a controversia, por razones de forma o fondo, los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron, aun cuando éstas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.

- En ningún caso, la eventual estimación de tales motivos impugnatorios afectaría a la validez y eficacia de los actos ya enjuiciados por sentencia firme, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad, como el aquí sometido a debate, por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en aquellos actos administrativos o, expresado en otros términos, puede examinarse la validez de los actos dirigidos al deudor principal a fin de determinar la conformidad a Derecho del acto de derivación.

- El derecho impugnatorio que asiste, con la mayor amplitud, a los responsables tributarios, con ocasión de tales impugnaciones, lleva consigo el deber del órgano administrativo o judicial, según los casos, de examinar los motivos esgrimidos y los argumentos en que se amparen, sin que la firmeza de los actos puede erigirse en obstáculo que impida o dificulte ese obligado examen.



- El derecho a invocar tales motivos de que se verían aquejados, en el sentir del declarado responsable, los actos de establecimiento de las deudas o sanciones que a la postre se le derivaron, que recae sobre los mencionados actos firmes, con ocasión de la reacción administrativa o judicial frente a los actos de derivación de responsabilidad, surge de modo directo del art. 24 de la CE, así como del artículo 25 CE, tratándose de sanciones".

3. Pues bien, en el caso examinado, se ha hecho uso de la doctrina jurisprudencial referida, que permite la posibilidad de utilizar, de un modo pleno, como instrumentos impugnatorios (conforme al art. 174.5, párrafo primero, de la LGT), los dirigidos a poner de relieve la incorrección jurídica de los actos administrativos de liquidación y sanción que, por la apreciación de la conducta tipificada en el art. 43.1.a) LJCA, en este caso, dan lugar a la responsabilidad subsidiaria que se deriva a los hoy recurrentes.

En efecto, la plenitud del derecho judicial que asiste a los responsables a obtener una respuesta razonada de los tribunales sobre su pretensión, vino referida, en primer término, a la inexistencia de los requisitos para que operase la derivación de responsabilidad del art. 43.1.a) LGT, pues si bien los recurrentes eran administradores solidarios al momento de cometerse la supuesta infracción tributaria -falta de ingreso de las retenciones de IRPF del ejercicio 2010-, consideraban que no podía imputarse la misma al órgano de administración pues ya se había instado el concurso voluntario de la mercantil deudora principal por falta de liquidez (FJ primero del escrito de demanda), por lo que, a su juicio, existía una conducta no reprochable al órgano de administración; y, en segundo lugar, con carácter subsidiario, en relación con la sanción aparejada a la liquidación por las retenciones de IRPF de 2010, aducían la falta de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad del acuerdo sancionador, añadiendo que la declaración de nulidad del referido acuerdo derivado suponía, de facto, la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria en su totalidad, pues desaparecían dos de los presupuestos exigidos por el artículo 43.1.a) LGT: la infracción cometida y, por ende, la culpabilidad del órgano de administración.

La sentencia impugnada en casación, como se ha expuesto, razonó sobre la culpabilidad imputada al órgano de administración de la deudora principal, concluyendo que, en el caso de autos, había existido una omisión de los deberes propios de los administradores, al no ingresar las retenciones por IRPF de 2010, con la consiguiente omisión de la diligencia exigible, si bien, seguidamente, declaró la falta de motivación de la culpabilidad de los presuntos infractores, procediendo a la estimación parcial del recurso.

En consecuencia, la plenitud del derecho judicial que asiste a los responsables implica también, por directa aplicación de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), el derecho subjetivo a verificar si existe o no una infracción tributaria lícitamente sancionada en la que haber participado, no ya para abatir el acto mismo sancionador -que puede haber ganado firmeza judicial, y que resulta por esa misma razón intangible-, sino para neutralizar la existencia del presupuesto de hecho del que surge la atribución de responsabilidad subsidiaria que, con fundamento en esa modalidad, les ha sido impuesto.

4. 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].

También hicimos notar en la Sentencia de 1 de julio de 2010 rec. cas. núm. 2679/2005) que, como ya se dijo en "la sentencia de la Sala Tercera de 31 de mayo de 2007 (RJ 2007, 4871) (rec. casación unif. doctrina núm.. 37/2002), los administradores responsables serán quienes tuvieron esa condición al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo" (FD Cuarto)".

Al regular el artículo 43.1.a) un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, la consecuencia que se extrae es que, desaparecida esta 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. Así ha sido admitido, incluso, por los tribunales económico-administrativos,



pudiendo citarse al efecto la resolución del TEAR de Madrid de 22 de diciembre de 2020, en la que razona que la falta de motivación de los acuerdos sancionadores notificados en su día a la sociedad basta para anular la declaración de responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT, notificada al administrador de la sociedad, y concluye en los siguientes términos:

"[...] La falta de motivación de las sanciones de origen hace innecesario la valoración del grado de negligencia imputable al Administrador en relación a las infracciones cometidas por la sociedad, y es suficiente por sí misma para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad".

En este sentido, apreciada por la Sala de instancia la falta de motivación de la culpabilidad en la resolución sancionadora, no puede limitarse a excluir del acuerdo de derivación de responsabilidad la sanción impuesta y confirmar la derivación de la liquidación, pues no existe el presupuesto que habilita la derivación de responsabilidad ex artículo 43.1.a) LGT, que no es otro que la existencia de una infracción imputable al declarado responsable.

En definitiva, una vez verificada la inexistencia de una infracción tributaria lícitamente sancionada en la que hubieran participado los administradores de la sociedad, no existía el presupuesto de hecho del que surge la atribución de responsabilidad subsidiaria que, con fundamento en la modalidad de art. 43.1.a) LGT, les había sido derivada."

Por lo demás, hemos evocado ese criterio en otros pronunciamientos posteriores, como testimonia nuestra sentencia 1217/2023, de 2 de octubre, rec. 8791/2021, ES:TS:2023:4094.

CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente y por remisión a la doctrina contenida en la sentencia 729/2023, de 5 de junio, rec. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2022:8386A, procede declarar lo siguiente:

Cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, dictado al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía una sanción a la deudora principal, debe anularse íntegramente la derivación de responsabilidad, que se extendía a deuda y sanción, por haber decaído el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad tributaria.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina.

Asimismo, con estimación del recurso contencioso-administrativo núm. 444/2020, interpuesto por la representación procesal de don Ruperto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 8 de junio de 2020, debe anularse dicha resolución, así como el acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria, dictado sobre la base del art 43.1.a) LGT, del que trae causa.

QUINTO. - Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Declarar que la doctrina del presente recurso es la que expresa el Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia por remisión a la contenida en la sentencia 729/2023, de 5 de junio, rec. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2022:8386^a.
- 2.- Estimar el recurso de casación 8393/2022 interpuesto por la representación procesal de don Ruperto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid núm. 355/2022 de 30 de mayo, dictada en el recurso núm. 444/2020, sentencia que se casa y anula
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 444/2020, interpuesto por la representación procesal de don Ruperto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid de 8 de junio de 2020, resolución que anulamos, así como el acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria, dictado sobre la base del art 43.1.a) LGT, del que trae causa.
- 4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.



Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ