



Roj: **ATS 5211/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5211A**

Id Cendoj: **28079130012024201070**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **08/05/2024**

Nº de Recurso: **5815/2023**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Auto**

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 08/05/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5815/2023

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: CHN

Nota:

R. CASACION núm.: 5815/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 8 de mayo de 2024.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de don Domingo interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución de 29 de julio de 2021, del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Baleares, que desestimó la reclamación sobre **responsabilidad tributaria subsidiaria** de determinadas deudas y sanciones tributarias de la mercantil S'Estufador Illenc, S.L., al amparo del artículo 43.1, apartados a) y b), de la Ley General Tributaria.

El recurso, seguido con el n.º 467/2021, fue desestimado por la sentencia de 30 de mayo de 2023, del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en la que se concluye que está debidamente motivada por la Administración tributaria la concurrencia de culpa en la conducta del declarado responsable subsidiario.

Contra dicha sentencia, el Sr. Domingo preparó el actual recurso de casación.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 43.1, apartados a) y b), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y la jurisprudencia que los interpreta contenida, entre otras, en las SSTs de 4 de octubre de 2016 (rec. 3215/2015) y de 13 de marzo de 2018 (rec. 53/2017).
2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.
3. Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.
4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra a) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA).

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 25 de julio de 2023, habiendo comparecido don Domingo, representado por el procurador don Antonio Sebastián Company-Chacopino Alemany, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como recurrida, la Administración del Estado, representada por el abogado del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos del escrito de preparación.

El escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1), contra sentencia susceptible de casación (artículo 86, 1 y 2) y por quien está legitimado, porque fue demandante en la instancia (artículo 89.1), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos del artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- Cuestión litigiosa y marco jurídico.

El recurso suscita una cuestión jurídica relativa al canon de motivación de la culpa exigible a los acuerdos de derivación de **responsabilidad** al amparo de los supuestos del artículo 43.1, letras a) y b), de la LGT, que disponen:

"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.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago".

El Sr. Domingo fue declarado responsable subsidiario, por ambos tipos del artículo 43.1 LGT, de determinadas deudas y sanciones tributarias de la entidad S'Estufador Illenc, S.L., de la que había sido administrador único.

Tras la desestimación del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa, interpuso recurso judicial en el que, entre otros motivos, discute la motivación del acuerdo de derivación de **responsabilidad**, sobre la negligencia exigible en tales modalidades.

La sentencia desestimó tal motivos de impugnación sobre las siguientes consideraciones (FFJJ 4º y 5 -en adelante, todos los resaltados son añadidos-):

"CUARTO. Por lo que concierne a la derivación de la deuda en atención al art. 43.1 a) LGT, en el acuerdo de derivación de fecha 07/09/2018 (confirmado en reposición el 22/11/2018), se indica en sus "Antecedentes de Hecho" que:

[...]

Atendiendo al razonamiento contenido en el acuerdo de derivación de **responsabilidad subsidiaria**, de fecha 07/09/2018, se desprende que la mercantil deudora fue sancionada por la ausencia de presentación en plazo de declaraciones tributarias correspondientes al 1T del IVA/año 2016 y del ISS ejercicio 2014, así como por la desatención de un requerimiento de suministro de información en relación con el ISS del año 2014. **El actor era el administrador único de la mercantil en estos períodos, integrándose en sus obligaciones como representante y gestor social, la realización de las actuaciones tendentes al cumplimiento de estos deberes tributarios formales, los cuales no se cumplieron**, atendiendo a que estos acuerdos de imposición de sanción devinieron firmes y ejecutivos respecto de la sociedad por él representada. No se puede considerar que la AEAT efectuase una motivación genérica ni estereotipada, sino que subsumió la conducta omisiva del actor en los preceptos reguladores de sus deberes en cuanto administrador social, considerándose conforme al art. 43.1 a) la derivación de **responsabilidad** acordada: [...]

[...]

QUINTO. Por lo que respecta a la derivación de la **responsabilidad** tributaria, de carácter subsidiario, hacia el administrador social, ante el cese de la actividad de la mercantil constando deudas tributarias pendientes, el art. 43.1 b) LGT establece que:

[...]

Partiendo del contenido del acuerdo impugnado -y confirmado- en reposición, primero, y en sede económico-administrativa, después, se desprende que la justificación de la decisión de derivación de **responsabilidad subsidiaria** contra el actor se halla debidamente fundamentada, **descansando el título de imputación de la responsabilidad en el cese incontrovertido de la actividad social desde el año 2015, sin que conste actuación alguna del administrador único destinada a formalizar esta finalización de la ejecución de la operativa de la mercantil -disolución o concurso de acreedores-**, sin que la interposición de un juicio cambiario pueda considerarse como demostrativa del acometimiento de una acción encaminada al cumplimiento de los deberes tributarios, cuando consta que las liquidaciones tributarias cuyo impago o demora generaron la deuda tributaria no guardan relación con la demanda civil interpuesta ante los Juzgados de Mahón, ni tampoco se colige, como defiende el actor, que este crédito cambiario constituya el supuesto activo social para el cumplimiento de los deberes tributarios cuyo abono se reclama en vía de apremio".

El recurrente considera que la sentencia recurrida aplica con error la jurisprudencia de este Tribunal Supremo en relación con la exigible concurrencia de culpa en los supuestos del artículo 43.1, apartados a) y b), de la LGT, puesto que no basta con constatar, respectivamente, la condición de administrador y la comisión por la deudora principal de infracciones; o dicha condición y la falta de actuaciones del administrador para la disolución ordenada o la solicitud de declaración de concurso de acreedores, sino que se precisa una motivación específica sobre la concreta conducta culposa del declarado responsable.

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.



Esta Sección Primera estima que el recurso posee interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, al apreciarse suficientemente justificada la concurrencia del supuesto previsto en el artículo 88.2.a) de la LJCA.

Es necesario tomar como punto de partida que la **responsabilidad subsidiaria** tipificada en el artículo 43.1, apartados a) y b) LGT requieren el principio subjetivo en que, por consiguiente, la Administración constata y acredite razonadamente la concurrencia de, al menos, una conducta negligente por parte del responsable [*vid.*, por todas, las SSTs de 4 de octubre de 2016 (rec. 3215/2015), FJ 6º y de 5 de junio de 2023 (rec. 4293/2021), FJ 3º.4].

Además, en la medida en la que nos encontramos ante ejemplos de **responsabilidad** que ostenta una naturaleza materialmente sancionadora [*vid.*, sobre el 43.1.a) LGT, la STS de 2 de octubre de 2023 (rec. 8791/2021), FJ 4º] resultarán aplicables las garantías constitucionales previstas para este tipo de actuaciones [*vid.* STS de 10 de diciembre de 2009 (rec. 4978/2004), FJ 3º.B] de las cuales se deriva, entre otras, la obligación de la Administración de motivar específicamente la concurrencia de dolo o negligencia, sin que pueda entenderse satisfecha " *con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos*", requiriendo, por el contrario, " *un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor*" [*vid.* STS de 21 de diciembre de 2017 (rec. 1347/2016), FJ 3º.D].

La parte recurrente argumenta que, aunque existe jurisprudencia sobre los supuestos de **responsabilidad** aquí controvertidos y la necesaria acreditación del elemento subjetivo, su aplicación por los diferentes Tribunales Superiores de Justicia no responde a una aplicación uniforme y homogéneos.

Así, mientras la sentencia impugnada cree debidamente acreditada la culpabilidad del responsable, por así inferirse de la condición de administrador y de la comisión de infracciones por la entidad deudora principal (art. 43.1.a) LGT); o de aquella condición y la ausencia de actuaciones para la disolución ordenada de la mercantil o la declaración de concurso de acreedores (art. 43.1.b) LGT), los Tribunales de esta jurisdicción de Cataluña y la Comunidad Valenciana observan un canon de motivación de la culpabilidad menos lábil.

Para acreditarlo, el escrito de preparación aporta como contraste, en primer lugar, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de enero de 2023 (rec. 1888/2021, ECLI:ES:TSJCAT:2023:9) que anuló una declaración de **responsabilidad** del artículo 43.1.a) de la LGT sobre las siguientes consideraciones (FJ 4º):

"[...] se constata la ausencia de expresión del elemento subjetivo de la **responsabilidad**, en tanto que **se ha limitado a exponer su condición de miembro del Consejo de Administración, del que no explica ninguna característica particular y relevante del mismo, y del marco normativo, con la única mención que "... permitió..." una infracción tributaria de la entidad deudora, sin determinar para este caso en concreto esa conducta negligente y ese nexo causal que deben concurrir**. Así, afirmar que el hoy actor por ser consejero en un Consejo de Administración de una sociedad anónima deportiva con múltiples ramas de actividad, que ya integraba a 6 personas desde el año 2005 y a la que se añaden 8 más nuevos en 2007 y sólo para 6 meses, entre los que está el hoy actor, ha permitido las infracciones, es tanto como objetivar la derivación en atención a la infracción cometida por la persona jurídica sin atender en modo alguno a la diligencia debida del administrador/consejero, lo que debe ser totalmente rechazado y anulado por no especificar ninguno de los supuestos previstos en el art. 43.1 a) LGT. **No hay exteriorización alguna en el acuerdo de derivación de un comportamiento del actor incurso aún en la más leve negligencia** y ello vulnera el principio de seguridad jurídica, confianza legítima y buena administración, además del principio de culpabilidad que también refleja el art. 43.1 a) LGT al poder derivarse sanciones a los administradores y consejeros".

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 30 de junio de 2021 (rec. 828/2019, ECLI:ES:TSJCV:2021:4250), también referida al supuesto del 43.1.a) LGT, se indica (FJ 3º):

"En el caso de autos, la motivación del requisito que analizamos se contiene en las páginas 32-33 del acuerdo de declaración de **responsabilidad** tributaria. Sin embargo, en el mismo lo que observamos, además de determinadas reseñas legales y consideraciones genéricas, es, o bien referencias a los elementos objetivos y subjetivos de las sanciones impuestas a la deudora principal, o bien **la imputación de responsabilidad por el mero hecho de que la deudora cometió las infracciones y el derivado era administrador de la misma**.

Sin embargo, como hemos visto y razonado, nada de esto sirve para justificar y motivar la responsabilidad del derivado, además de que ni siquiera aparece una identificación clara o nítida de la conducta que se estime es la que concurre en el caso.

Finalmente, la única referencia concreta o individualizada al caso concreto, a la página 33 del acuerdo de derivación, intenta motivar la presencia de un elemento subjetivo por referencia a lo que la normativa del impuesto exige. Poco esfuerzo debería necesitarse para entender que ello no resulta factible en el ámbito sancionador para justificar la **responsabilidad** (pues, entre otras cosas, no queda acreditado lo que realmente aconteció), amén de que -incluso en el caso de ambas hipótesis- tampoco quedan ni siquiera motivados los

concretos actos de los que pudiera desprenderse la concurrencia del elemento subjetivo (esto es, serían unas motivaciones in genéricas apodícticas)".

También la Sala de Valencia, esta vez en torno al supuesto del artículo 43.1.b) LGT, afirma lo siguiente en su sentencia de 21 de octubre de 2020 (rec. 1171/2019, ECLI:ES:TSJCV:2020:8789), FJ 2º:

"Lo transcrito supone -por un lado- la sintética descripción de la desfavorable evolución económica de la empresa de construcción a que se dedicaba la entidad cooperativa administrada por el recurrente (entre otros); y -por otro lado- el recordatorio de los deberes legales de diligencia en la gestión de la empresa que incuben a los administradores sociales. Sin embargo, **la Administración no concreta por qué y en qué medida el mencionado administrador obvió aquellos deberes, en concreto, "lo necesario para su pago o hubiesen adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago"**. No cabe presumir sin más que un negativo discurrir empresarial o una insolvencia tienen su causa en la falta de diligencia del administrador. El desplazamiento de la carga de la prueba sobre el administrador carece de apoyo legal pues la declaración de **responsabilidad** supone un acto limitativo de derechos, acto que precisa que la Administración concrete los hechos del supuesto descrito en el apartado b) del art. 43.1 de la LGT. Cosa que aquí no se ha dado. **Lo que implica que la Administración se limitó a señalar la condición de administrador y el cese de la actividad, no una falta de diligencia del administrador que diera lugar a los impagos tributarios**, sin que, además, considerara las alegaciones del interesado relativas a la ordenada tramitación del concurso de acreedores".

A la vista de las sentencias de contraste, y aun admitiendo que determinar la suficiencia de la motivación del dolo o la culpa o negligencia tiene un alto componente casuístico que no es posible resolver, en toda su dimensión, mediante la fijación de una doctrina general y unívoca, sí es posible verificar que los diferentes Tribunales Superiores de Justicia emplean cánones de motivación de la culpabilidad disímiles que justifican la formación de doctrina clarificadora por parte de este Tribunal Supremo, máxima ante la necesaria consideración de la conducta del art. 43.1.a) LGT como materialmente sancionadora, sin que quepa concluir lo contrario de la establecida en el art. 43.1.b) LGT.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

1.1. Precisar si, a efectos de acreditar y entender suficientemente motivada la presencia del elemento subjetivo de la **responsabilidad subsidiaria** del artículo 43.1.a) LGT, basta con constatar solo la condición de administrador, las obligaciones que derivan del cargo y la comisión de infracciones tributarias por parte del deudor principal; o si es preciso, además, una motivación específica que, más allá de la constancia de tales elementos, analice la concreta conducta del declarado responsable, calificándola como dolosa o culposa.

1.2. Concretar si, a estos mismos efectos, en el supuesto del artículo 43.1.b) de la LGT, es suficiente con verificar la condición de administrador, las obligaciones que le incumben y la no realización por éste, ante el cese de actividad, de actuaciones tendentes al pago de las deudas tributarias pendientes; a la disolución ordenada de la deudora principal; o, en su caso, a su declaración de concurso de acreedores, o si es preciso una motivación añadida que, más allá de la constancia de tales elementos, analice la concreta conducta del declarado responsable, calificándola como dolosa o culposa.

2. La normas que, en principio, habrán de ser interpretadas son los apartados a) y b) del artículo 43.1 LGT, 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.

QUINTO.-Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:



1º) Admitir el recurso de casación n.º 5815/2023, preparado por el procurador Sr. Company-Chacopino Alemany, en representación de don Domingo, contra la sentencia dictada el 30 de mayo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears que desestimó el recurso n.º 467/2021.

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

1.1. Precisar si, a efectos de acreditar y entender suficientemente motivada la presencia del elemento subjetivo de la **responsabilidad subsidiaria** del artículo 43.1.a) LGT, basta con constatar solo la condición de administrador, las obligaciones que derivan del cargo y la comisión de infracciones tributarias por parte del deudor principal; o si es preciso, además, una motivación específica que, más allá de la constancia de tales elementos, analice la concreta conducta del declarado responsable, calificándola como dolosa o culposa.

1.2. Concretar si, a estos mismos efectos, en el supuesto del artículo 43.1.b) de la LGT, es suficiente con verificar la condición de administrador, las obligaciones que le incumben y la no realización por éste, ante el cese de actividad, de actuaciones tendentes al pago de las deudas tributarias pendientes; a la disolución ordenada de la deudora principal; o, en su caso, a su declaración de concurso de acreedores, o si es preciso una motivación añadida que, más allá de la constancia de tales elementos, analice la concreta conducta del declarado responsable, calificándola como dolosa o culposa.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 43.1, apartados a) y b), 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.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.