

TRIBUNAL SUPREMO*Auto de 18 de diciembre de 2024**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 930/2024.***SUMARIO:**

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsables de la deuda tributaria. Derivación de la responsabilidad. Declaración de concurso de la obligada principal. La sentencia hoy recurrida señaló que al actor se le derivan unas deudas que se anudan al incumplimiento por la deudora principal de una obligación que sobrevino en el curso del procedimiento concursal, una vez que algunos acreedores concursales decidieron modificar la base imponible de sus facturas actuando conforme a lo dispuesto en el art. 80. Tres Ley IVA. No se derivan al actor deudas pendientes de la deudora principal antes de ser declarada en concurso. Se derivan unas deudas que se anudan, no a una falta de ingreso de cuotas de IVA, o a una incorrecta compensación de cuotas, y ni siquiera a lo que sería una correcta deducción del IVA soportado por la deudora principal en las facturas originarias, sino al incumplimiento de la obligación que recaía sobre ella de presentar las autoliquidaciones rectificativas correspondientes a los periodos en los que practicó la deducción de las cuotas que fueron posteriormente rectificadas por los proveedores. La deudora principal no ha cometido ningún error ni ha pretendido defraudar a la Administración tributaria deduciendo en su día las cuotas del IVA de las facturas originarias. Pero no es eso lo que se le imputa como infracción cometida, sino el incumplimiento de la obligación de presentar las rectificaciones. Aunque este incumplimiento se produce en el curso del procedimiento concursal, la AEAT podía actuar con carácter subsidiario frente a quien se mantuvo como administrador mientras la empresa no entró en fase de liquidación y sin que dicho incumplimiento se puede considerar como una falta aislada y una mera irregularidad formal que impida derivar al administrador, por la vía del art. 43.1 a) LGT, las deudas que ha generado (liquidaciones resultantes de las facturas rectificativas)». Por su parte, el recurrente considera que la confirmación de las infracciones que dieron lugar a la declaración de responsabilidad era improcedente puesto que, en torno a la infracción del art.191 LGT, no resultaba posible el ingreso de las deudas exigidas al margen de las reglas de ordenación de los pagos previstas en la normativa concursal y, en lo que se refiere al 195 LGT, la debida minoración de los importes deducibles -que habían sido correctamente declarados en su momento- no provenía de una actuación fraudulenta por la sociedad, sino de la decisión sobrevenida de los acreedores concursales de hacer uso de la posibilidad de modificación de la base imponible que les brindaba el art. 80.Tres Ley IVA tras la declaración del concurso. El Tribunal deberá determinar si es subsumible en los tipos infractores de los arts191 y 195 LGT el incumplimiento de las obligaciones previstas en el art. 114.Dos.2ª Ley IVA que trae causa de la declaración de concurso de acreedores -por efecto de las modificaciones operadas al amparo del art.80.Tres LIVA -, habida cuenta de que dichas obligaciones surgen de forma sobrevenida tras la citada declaración del concurso y que el deudor se encuentra, por tal razón, sometido a las reglas de ordenación de pagos previstos en la normativa concursal.

AUTO**Magistrados/as**

Síguenos en...



RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 18/12/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 930/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 930/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 18 de diciembre de 2024.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de don Basilio interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 30 de junio de 2022, que desestimó la reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria, al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, por deudas y sanciones tributarias de la mercantil Flumcisa, S.L.

El recurso, seguido bajo el n.º 15661/2022 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, fue desestimado mediante sentencia de 19 de octubre de 2023.

Disconforme con la anterior sentencia, la representación procesal del Sr. Basilio 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 infringidos:

- El artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en relación con los artículos 191 y 195 de la misma Ley y con el artículo 114.Dos.2ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

- Los artículos 179 y 183 de la LGT y 24 y 25 de la Constitución Española (CE) en torno a los principios de culpabilidad, legalidad y de proporcionalidad en materia sancionadora, así como la jurisprudencia que los interpreta.

Síguenos en...

- Los artículos 49, 91.4 y 154 de la Ley 22/2003, Concursal, aplicables por razones temporales y coincidentes con los artículos 251, 280.4 y 429 del actual Texto refundido de la Ley Concursal aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo.

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 dan las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), del mismo texto legal. Además, sobre la doctrina de las STS de 20 y 25 de noviembre de 2021 (rec. 8156/2020, 8158/2020 y 8159/2020) en relación con el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, defiende la existencia de interés casacional para el reexamen de la sentencia al analizar un supuesto de responsabilidad tributaria de carácter sancionador penal.

5. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que «[...] delimite y defina la naturaleza y consecuencias de la infracción que se supone cometida con la omisión de las declaraciones rectificativas que impone el segundo párrafo del art.114 Dos.2º LIVA, en el sentido de si se trata o no de una obligación meramente formal o informativa, teniendo en cuenta la esfera concursal en la que necesariamente opera; si es susceptible de ser encuadrada o no en la infracción tipificada por el art.198 LGT u otro; si la omisión, o incluso el error en tal obligación, puede o no constituir infracción merecedora de igual sanción que la que se ha de imponer a quien omite información y deja de ingresar con ánimo defraudatorio, habida cuenta de que la rectificación de cuotas se impone, no por ocultación o falsedad, sino por la activación del art.80.Tres LIVA una vez declarado el concurso; si el eventual perjuicio está directamente relacionado con el incumplimiento del precepto, o solo con la situación de insolvencia y concurso de acreedores; y en consecuencia, si tal incumplimiento puede dar soporte, y con que alcance, a una derivación de responsabilidad al amparo del art.43.1 a) LGT respetuosa con los principios y garantías del derecho sancionador».

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

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de enero de 2024, habiendo comparecido don Basilio, representado por la procuradora doña Nuria Alonso Pablos, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por la abogada del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

El escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 de la Ley jurisdiccional.

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.- *Cuestiones litigiosas y marco jurídico.*

El recurso suscita un conjunto de cuestiones jurídicas de las que esta Sección de Admisión reputa que cuenta con interés casacional la relativa a determinar si es subsumible en los tipos infractores de los artículos 191 y 195 LGT el incumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo 114.Dos.2ª LIVA que trae causa de la declaración de concurso de acreedores (art. 80.Tres LIVA), habida cuenta de que dichas obligaciones surgen tras la citada declaración del concurso y que el deudor se encuentra, por tal razón, sometido a las reglas de ordenación de pagos previstos en la normativa concursal.

Consta en las actuaciones que la Administración tributaria dictó acuerdo, de fecha 27 de marzo de 2019, por el que se declaró al Sr. Basilio responsable tributario subsidiario, al amparo del artículo 43.1.a) LGT, de determinadas deudas tributarias por IVA y sanciones tributarias impuestas a la mercantil Flumcisa, S.L.

Síguenos en...



Este supuesto de responsabilidad se refiere a «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 dependen o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones».

Las deudas tributarias derivadas tenían como origen diversas liquidaciones de IVA giradas por la Administración a la mercantil, tras ser declarada en concurso de acreedores, por haber incumplido la obligación de rectificar los importes de las cuotas inicialmente deducidas de conformidad con el artículo 114.Dos.2ª de la Ley del IVA y 24 del Reglamento del IVA que, a su vez, derivaba de las correspondientes modificaciones de la base imponible operadas por sus acreedores en virtud del artículo 80.Tres LIVA.

Por su parte, las sanciones se impusieron como consecuencia de la anterior regularización, al entender la Administración tributaria que con tal incumplimiento se habían cometido las infracciones del artículo 191 y 195 LGT, es decir, en algunos casos «dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo» y en otros «determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros» o declarar «incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación».

Disconforme con el acuerdo de derivación de responsabilidad y una vez agotada la vía económico-administrativa, interpuso recurso contencioso-administrativo en el que, entre otros aspectos, cuestionó el presupuesto de hecho de la derivación sobre la consideración de que, aun admitiéndose la omisión de las debidas rectificaciones conforme al artículo 114.Dos.2ª LIVA, dicho incumplimiento no podía subsumirse en los tipos infractores de los artículos 191 y 195 LGT sino, a lo sumo, en el del artículo 198 LGT, que tipifica como infracción la no presentación en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca o pueda producirse perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La sentencia hoy recurrida desestimó el recurso y, en cuanto ahora interesa, señaló (FJ 2º): «[...] al actor se le derivan unas deudas que se anudan al incumplimiento por la deudora principal de una obligación que sobrevino en el curso del procedimiento concursal, una vez que algunos acreedores concursales decidieron modificar la base imponible de sus facturas actuando conforme a lo dispuesto en el artículo 80. Tres LIVA [...]

[...] no se derivan al actor deudas pendientes de la deudora principal antes de ser declarada en concurso. Se derivan unas deudas que se anudan, no a una falta de ingreso de cuotas de IVA, o a una incorrecta compensación de cuotas, y ni siquiera a lo que sería una correcta deducción del IVA soportado por la deudora principal en las facturas originarias, sino al incumplimiento de la obligación que recaía sobre ella de presentar las autoliquidaciones rectificativas correspondientes a los periodos en los que practicó la deducción de las cuotas que fueron posteriormente rectificadas por los proveedores.

[...] La deudora principal no ha cometido ningún error ni ha pretendido defraudar a la Administración tributaria deduciendo en su día las cuotas del IVA de las facturas originarias. Pero no es eso lo que se le imputa como infracción cometida, sino el incumplimiento de la obligación de presentar las rectificaciones. Aunque este incumplimiento se produce en el curso del procedimiento concursal, la AEAT podía actuar con carácter subsidiario frente a quien se mantuvo como administrador mientras la empresa no entró en fase de liquidación (lo que tuvo lugar el día 13 de enero de 2015) y sin que dicho incumplimiento se puede considerar como una falta aislada y una mera irregularidad formal que impida derivar al administrador, por la vía del artículo 43.1 a) LGT, las deudas que ha generado (liquidaciones resultantes de las facturas rectificativas)».

Por su parte, el recurrente considera que la confirmación de las infracciones que dieron lugar a la declaración de responsabilidad era improcedente puesto que, en torno a la infracción del artículo 191 LGT, no resultaba posible el ingreso de las deudas exigidas al margen de las reglas de ordenación de los pagos previstas en la normativa concursal y, en lo que se refiere al 195 LGT, la debida minoración de los importes deducibles -que habían sido correctamente declarados en su momento- no provenía de una actuación fraudulenta por la sociedad, sino de la decisión sobrevenida de los acreedores concursales de hacer uso de la posibilidad de

modificación de la base imponible que les brindaba el artículo 80.Tres LIVA tras la declaración del concurso.

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

El recurso cuenta, a juicio de esta Sección de Admisión, con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que suscita una problemática jurídica, potencialmente reproducible respecto de cualquier sujeto pasivo del IVA que sea declarado en concurso de acreedores y que, además, habilita a complementar la jurisprudencia existente sobre el supuesto de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.a) LGT en conexión con los tipos infractores de los artículos 191 y 195 LGT y su apreciación en aquellos casos en los que el obligado tributario se encuentra en situación concursal.

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 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si es subsumible en los tipos infractores de los artículos 191 y 195 LGT el incumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo 114.Dos.2ª LIVA que trae causa de la declaración de concurso de acreedores -por efecto de las modificaciones operadas al amparo del artículo 80.Tres LIVA -, habida cuenta de que dichas obligaciones surgen de forma sobrevenida tras la citada declaración del concurso y que el deudor se encuentra, por tal razón, sometido a las reglas de ordenación de pagos previstos en la normativa concursal.

2.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 114.Dos.2ª y 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. 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.

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 930/2024, preparado por la procuradora doña Nuria Alonso Pablos en representación de don Basilio, contra la sentencia dictada el 19 de octubre de 2023 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que desestimó el recurso n.º 15661/2022.

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

Determinar si es subsumible en los tipos infractores de los artículos 191 y 195 LGT el incumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo 114.Dos.2ª LIVA que trae causa de la declaración de concurso de acreedores -por efecto de las modificaciones operadas al amparo del artículo 80.Tres LIVA -, habida cuenta de que dichas obligaciones surgen de forma sobrevenida tras la citada declaración del concurso y que el deudor se encuentra, por tal razón, sometido a las reglas de ordenación de pagos previstos en la normativa concursal.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 114.Dos.2ª y 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de

Síguenos en...

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

