

TRIBUNAL SUPREMO*Auto de 5 de febrero de 2025**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 957/2024***SUMARIO:**

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsables de la deuda tributaria. Derivación de la responsabilidad. Responsabilidad solidaria. El 11 de junio de 2023, la Audiencia Nacional dictó nueva sentencia, cumpliendo con el mandato de la STS de 16 de marzo de 2023, recurso n.º 3855/2021 que casó y anuló la SAN de 8 de febrero de 2021, recurso n.º 913/2018 ya que rechazó las posibilidades impugnatorias plenas que, sobre la base del art. 174.5 LGT, corresponden al responsable tributario. El Acuerdo de Derivación de responsabilidad no indica expresamente, contrariamente, a lo que sostiene la doctrina administrativa y jurisprudencia de referencia, la posibilidad de impugnación separada y autónoma de las liquidaciones, de las sanciones y del Acuerdo de Derivación. Por tanto, dicho Acuerdo es nulo de pleno derecho. La sentencia guarda silencio por segunda vez sobre las cuestiones oportunamente planteadas por la parte. Solicitado el complemento de sentencia, el mismo fue rechazado, de forma que la sentencia y el auto de complemento constituye el objeto del presente recurso de casación. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en determinar si la Administración tributaria puede directamente recalificar al amparo del art. 13 LGT un conjunto de operaciones consistentes en que una sociedad facture a nombre de su socio aprovechando la circunstancia de estar en estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado en el IVA para disminuir la carga impositiva en conjunto de la sociedad; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 LGT y en aclarar si en atención a las facultades de impugnación del responsable reconocidas en el art. 174.5, pfo primero LGT, debe indicarse en los acuerdos de derivación de responsabilidad la posibilidad de impugnar directamente las liquidaciones y sanciones.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO**

Fecha del auto: 05/02/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 957/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 957/2024

Síguenos en...



Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****AUTO**

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 5 de febrero de 2025.

HECHOS**PRIMERO.- Preparación del recurso de casación.**

1.La procuradora doña María Esther Centoira Parrondo, en representación de don Sabino, asistida del letrado D. Juan Alberto Urrengoechea Salazar, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 11 de junio de 2023 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 913/2018, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de abril de 2018, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28 de octubre de 2015, que, a su vez, había desestimado la reclamación económico-administrativa promovida frente al acuerdo por el que se declaró a don Sabino responsable solidario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) de la LGT, del pago de las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad TELEMASTER AVANCE TECNOLÓGICO, S.L., con un alcance de la responsabilidad declarada de 312.784,40 euros.

2.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1.Los artículos 13, 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

2.2.El artículo 50.4 LGT en relación con el 53.1.c) LGT y el 193.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre) [«RGAT»].

2.3.El artículo 109 LGT en relación con el artículo 58.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común [«LRJAPPAC»] y los artículos 174.4 y 174.5 LGT.

3.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, y, subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) 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) LJCA.

5.No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

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

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 26 de enero de 2024, habiendo comparecido la procuradora doña María Esther Centoira Parrondo, en representación de don Sabino, 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 parte recurrida el abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, que se ha opuesto a la admisión del recurso. Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

Síguenos en...



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

1.El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y don Sabino se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2.En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3.El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º. Acuerdo de derivación de responsabilidad.

La AEAT dictó acuerdo por el que se declaró a don Sabino responsable solidario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) de la LGT, del pago de las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad TELEMASTER AVANCE TECNOLÓGICO, S.L., con un alcance de la responsabilidad declarada de 312.784,40 euros.

2º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación don Sabino interpuso reclamación económico-administrativa, núm. NUM000, ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid.

El 28 de octubre de 2015, el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación formulada.

3º. Interposición de recurso de alzada.

Don Sabino instó el recurso de alzada nº 155/2016, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. Dicho recurso fue desestimado por resolución de 26 de abril de 2018.

En dicha resolución se indica que, analizada la relación entre el volumen de ventas y compras y entre el volumen de ventas y el personal empleado, queda patente la existencia de una gran diferencia entre los datos de D. Sabino y de la sociedad por él administrada, TELEMASTER AVANCE TECNOLÓGICO, SL, por lo que teniendo en cuenta que D. Sabino desarrolla el mismo tipo de trabajos que la mercantil TELEMASTER AVANCE TECNOLÓGICO, SL, que D. Sabino en su facturación emitida utiliza el nombre comercial de Telemaster, que el personal de TELEMASTER AVANCE TECNOLÓGICO, SL era anteriormente personal de D. Sabino, que ambos tienen el mismo local, los mismos teléfonos y forma de contacto, y que los clientes y trabajadores de ambos confunden la actividad de los citados obligados tributarios, se ha de concluir que el recurrente facturó cantidades que debieron ser imputables a la citada entidad deudora en los citados ejercicios.

Según la Inspección, D. Sabino había estado desviando facturación de la sociedad administrada, TELEMASTER AVANCE TECNOLÓGICO, S.L., emitiendo aquél dicha facturación y aprovechando la circunstancia de estar en estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen simplificado en el I.V.A., para disminuir la carga impositiva en conjunto.

4º. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Don Sabino presentó recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 913/2018, ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

La *ratio decidendi* de la sentencia de 8 de febrero de 2021 sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho cuarto con el siguiente tenor literal:

«Resulta de aplicación lo dicho por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en el recurso 86/16 (de fecha 17 de Mayo de 2018) cuando en un supuesto de derivación de responsabilidad basado en el mismo precepto se afirman las siguientes proposiciones:

1. Aunque los responsables "ostentan los mismos derechos del deudor principal en cuanto a impugnar las liquidaciones que se derivan a tenor del art. 174.5 de la Ley General Tributaria", sin embargo "ello no implica la reapertura de todo el procedimiento previo, ni la posibilidad de impugnar el procedimiento recaudatorio seguido contra el deudor principal cuando el declarado responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales coincidan en una misma persona (teniendo en cuenta su condición de administrador de la entidad deudora), dado que la finalidad del precepto referido es evitar la indefensión que podría producirse en el caso de que los administradores declarados responsables no hubieran podido participar en el procedimiento inspector en el que se liquidaron las deudas ahora derivadas".

2. El responsable solidario se halla en un procedimiento distinto e independiente del anterior, aunque derive de él, constando en el expediente administrativo que las liquidaciones ahora derivadas ya fueron impugnadas en su día por la deudora principal, existiendo sobre tales actos firmeza administrativa, que impide en principio que vuelvan a ser examinadas y enjuiciadas de nuevo.

Por lo tanto, no es posible la reapertura general de la vía de impugnación que pretende la parte recurrente y, menos aún, partiendo de la base de que dicha impugnación ya la ha realizado el recurrente como administrador de la sociedad declarada responsable».

5º. Interposición de recurso de casación núm. 3855/2021.

Contra dicha sentencia se interpuso el recurso de casación núm. 3855/2021 en el que se dictó sentencia el 16 de marzo de 2023 que contenía el siguiente fallo:

«1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 3855/2021 interpuesto por la representación procesal de don Sabino, contra la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2021 (recurso núm. 913/2018), sentencia que se casa y anula.

3.- **Ordenar la retroacción** de actuaciones en el recurso contencioso-administrativo núm. 913/2018, interpuesto por la representación procesal de don Sabino contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de abril de 2018 (RG155/16), **para que la Sala de instancia analice la totalidad de los argumentos impugnatorios de la parte recurrente y valore con plenitud de cognición la prueba propuesta por dicha parte».**

6º. Nueva sentencia.

El 11 de junio de 2023, la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional dictó nueva sentencia desestimando el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 913/2018.

En la demanda formulada en dicho recurso se contenían las siguientes alegaciones:

«[...] SEGUNDO.- SOBRE LAS ACTAS CORRESPONDIENTES AL IVA Y AL IS DE LOS EJERCICIOS 2006 Y 2007.

[...]

VI. Conflicto en la aplicación de la norma (antiguo fraude de ley).

Se reproducen a continuación una serie de afirmaciones llevadas a cabo por parte del actuario y que están recogidas en las actas objeto de impugnación. En este caso haremos referencia en todo momento a las actas de IS, aunque las mismas declaraciones aparecen también en las actas de IVA:

[...]

En el presente caso, resulta manifiesto que la Inspección mediante todas las afirmaciones que aquí se han reproducido está reconociendo implícitamente el conflicto de aplicación de la norma tributaria (fraude de ley) y, por lo tanto no puede llevar a cabo una liquidación sin declarar expresamente la existencia de esta. En conclusión, la Inspección debería haber actuado en consecuencia y de manera congruente según lo manifestado por ella misma en las actas y, en este sentido aplicar el procedimiento especial del artículo 159 de la LGT y 194 del RGGI, previsto para las situaciones en las que se dé el supuesto recogido en el artículo 15 de la misma ley, y que, como se ha expuesto anteriormente, sería de aplicación al presente caso. Este procedimiento presenta unas garantías para el contribuyente y obligaciones para la administración como por ejemplo: la concesión de un plazo para presentar alegaciones y aportar

pruebas, la emisión de un informe por parte del órgano tramitador sobre la concurrencia o no de las circunstancias que configuran el conflicto, la constitución de una Comisión consultiva que emitirá un informe sobre el expediente completo y, finalmente, la emisión de un informe por parte de esta comisión motivando si procede o no la declaración del conflicto.

[...]

CUARTO.- SOBRE EL ACUERDO DE DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD. En el Acuerdo de Derivación de Responsabilidad objeto de impugnación se mencionan los recursos que pueden ser ejercitados contra el propio acuerdo, pero la Administración omite un elemento fundamental, esto es, comunicar al interesado en el procedimiento la posibilidad de impugnar tanto el acuerdo de derivación de responsabilidad como las liquidaciones previas que generaron la deuda tributaria que ahora se le reclama. No hay que olvidar que en los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria, el responsable se sitúa en la misma posición que el deudor principal y, por lo tanto, ha de ponerse de manifiesto al responsable tributario asimismo la posibilidad de impugnar también las liquidaciones de que trae causa el acuerdo de derivación de responsabilidad.

[...]

La aplicación del artículo 174.5 de la LGT permite al responsable disponer de los mismos mecanismos de impugnación que el deudor principal, reconociéndose un derecho subjetivo y haciendo más amplias sus posibilidades de defensa y no privándole, en ningún caso, de este derecho. En caso contrario, el responsable se encontraría en una situación de indefensión y de vulneración del principio de tutela judicial del artículo 24.1 de la Constitución Española.

En definitiva, el Acuerdo de Derivación de responsabilidad no indica expresamente, contrariamente, a lo que sostiene la doctrina administrativa y jurisprudencia de referencia, la posibilidad de impugnación separada y autónoma de las liquidaciones, de las sanciones y del Acuerdo de Derivación. Por tanto, dicho Acuerdo es nulo de pleno derecho».

La sentencia guarda silencio por segunda vez sobre las cuestiones oportunamente planteadas por la parte.

Solicitado el complemento de sentencia, el mismo fue rechazado por auto de 25 de septiembre de 2023.

La citada sentencia y auto de complemento constituye el objeto del presente recurso de casación núm. 957/2023.

TERCERO.- *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

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 las siguientes cuestiones:

-Determinar si la Administración tributaria puede directamente recalificar al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria un conjunto de operaciones consistentes en que una sociedad facture a nombre de su socio aprovechando la circunstancia de estar en estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen simplificado en el I.V.A., para disminuir la carga impositiva en conjunto de la sociedad; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

-Aclarar si en atención a las facultades de impugnación del responsable reconocidas en el artículo 174.5, párrafo 1º, LGT, debe indicarse en los acuerdos de derivación de responsabilidad la posibilidad de impugnar directamente las liquidaciones y sanciones.

CUARTO.- *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

QUINTO.- *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 13, 15 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.

SEXTO.- 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.

SÉPTIMO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

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 957/2024, preparado por procuradora doña María Esther Centoira Parrondo, en representación de don Sabino, contra la sentencia dictada el 11 de junio de 2023 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 913/2018.

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

-Determinar si la Administración tributaria puede directamente recalificar al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria un conjunto de operaciones consistentes en que una sociedad facture a nombre de su socio aprovechando la circunstancia de estar en estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen simplificado en el I.V.A., para disminuir la carga impositiva en conjunto de la sociedad; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

-Aclarar si en atención a las facultades de impugnación del responsable reconocidas en el artículo 174.5, párrafo 1º, LGT, debe indicarse en los acuerdos de derivación de responsabilidad la posibilidad de impugnar directamente las liquidaciones y sanciones.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 13, 15 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.

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).