

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081546

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 377/2021, de 17 de marzo de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 5711/2019***SUMARIO:**

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsables de la deuda tributaria. Derivación de la responsabilidad. Administradores de personas jurídicas. *Requisitos formales deben reunir los actos de derivación de responsabilidad tributaria.* Del análisis de los preceptos concernidos se desprende que ha de estimarse el recurso, pues se admite por las resoluciones administrativas y por el Abogado del Estado, e incluso por la sentencia que en la derivación de responsabilidad no se han delimitado las deudas tributarias pendientes, precisamente porque no constan las imputaciones a las mismas de la cantidad ingresada por el deudor principal, que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 63 LGT las debe realizar la Administración, de no haberlo hecho previamente el sujeto pasivo que hace el ingreso. Ello impide conocer al responsable subsidiario las deudas concretas que están subsistentes y forman parte de la derivación y optar igualmente por la imputación voluntaria del pago de las mismas, en el caso de que no pudiera pagarlas y su totalidad, y por supuesto el ejercicio de sus acciones contra las mismas. Este defecto formal del acto de derivación, que el propio Abogado del Estado reconoce como desafortunado, no puede subsanarse por el mero hecho de ser administrador, pues se parte precisamente de este hecho para que pueda darse la responsabilidad subsidiaria, sino que en todo caso, el efecto subsanable de la ausencia de imputación del ingreso efectuado por el deudor principal deberá analizarse por el Juez de Instancia caso por caso, sin que sea posible contestar genéricamente a la preguntas formuladas en el auto de admisión. En el caso analizado lo que hacen las resoluciones administrativas y el órgano judicial de instancia es subsanar el defecto material con la alteración de la carga de la prueba, presumiendo que la mera condición de administrador de la sociedad supone un exacto conocimiento de las deudas tributarias pendientes y de la imputación de lo abonado por la deudora principal, y no se salva, como sostiene la recurrida por la posibilidad de haber solicitado prueba del expediente o de las imputaciones durante la tramitación administrativa o judicial. Por todo ello procede dar lugar al recurso de casación, y a sustituir la sentencia recurrida por otra que estime el recurso contencioso-administrativo. Entre los requisitos formales que deben reunir los actos de derivación de responsabilidad tributaria, está el que se detalle la imputación de pagos efectuada cuando existan varias deudas tributarias pendientes de pago y respecto a la cuestión relativa a la modulación del cumplimiento de tales requisitos formales en el supuesto del administrador de la persona jurídica, deudora tributaria principal, cuando resulte posible presumir que cuenta con un conocimiento del presupuesto de hecho habilitante y del contenido de las liquidaciones que originan la derivación de responsabilidad no puede responderse genéricamente, sino caso por caso, pero si rechazar que puedan modularse el cumplimiento de los requisitos formales por el mero hecho de ser administrador de la sociedad, ya que este es el presupuesto habilitante de la derivación. [Vid., ATS de 28 de febrero de 2020, recurso n.º 5711/2019 (NFJ076752) y SAN de 3 de junio de 2019, recurso n.º 749/2017 (NFJ076754) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 43, 63 y 174.

PONENTE:*Don José Díaz Delgado.***TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 377/2021

Fecha de sentencia: 17/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5711/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5711/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres./Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 5711/2019 interpuesto por el procurador don Antonio Ortega Fuentes, en representación de don Basilio, quien presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia de 3 de junio de 2019 dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso contencioso-administrativo nº 749/2017, en materia de derivación de responsabilidad subsidiaria de los administradores de una sociedad, en caso de cese de la actividad de la mercantil, deudora tributaria principal.

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 23 de julio de 2019, habiendo comparecido don Basilio - parte recurrente- y la Administración General del Estado parte recurrida- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y antecedentes fácticos.*

Es objeto del presente recurso contra la sentencia de 3 de junio de 2019 dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso contencioso-administrativo nº 749/2017, en materia de derivación de responsabilidad subsidiaria de los administradores de una sociedad, en caso de cese de la actividad de la mercantil, deudora tributaria principal.

Del expediente administrativo y de la sentencia impugnada se obtienen los siguientes hechos relevantes:

1º) La mercantil "Operador Aéreo Andalus, S.L.", fue constituida el 28 de noviembre de 2007, siendo el recurrente miembro de su consejo de administración desde su nombramiento mediante escritura pública de 3 de noviembre de 2008.

2º) Por resolución de 25 de julio de 2011, la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Andalucía, con arreglo al mencionado artículo 43.1.b) LGT, declaró al recurrente responsable subsidiario de las deudas tributarias de la citada sociedad, que había sido declarada fallida el 15 de abril de 2011.

Las deudas derivadas son por las liquidaciones relativas a retenciones sobre rendimientos de trabajo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], derivadas de autoliquidaciones presentadas por la mencionada sociedad sin ingreso y con solicitud de aplazamiento del segundo, tercer y cuarto trimestre del ejercicio de 2009 y los meses de enero a septiembre de 2010; así como de la liquidación practicada por la Administración tributaria por la diferencia entre lo efectivamente ingresado por dicho concepto por la sociedad y lo declarado por la misma en el Modelo 190 (Declaración Informativa. Resumen anual); y de la liquidación de intereses de demora practicada como consecuencia de la denegación de determinada solicitud de aplazamiento. Deudas que, al no haber sido satisfechas en periodo voluntario de pago, se exigieron a la sociedad deudora principal mediante el procedimiento de apremio, procediéndose al cobro parcial de la deuda tributaria por importe de 296.169,90 euros.

3º) Contra ese acuerdo el responsable subsidiario planteó el 7 de octubre de 2011 cuatro reclamaciones económico-administrativas, que fueron desestimadas mediante Acuerdo, de 24 de julio de 2014, del Tribunal Económico Administrativo Regional ["TEAR"] de Andalucía.

4º) Frente al acuerdo referido, el reclamante interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"], que fue desestimado por Acuerdo de 29 de junio de 2017.

El TEAC señala que la cuantía total reclamada era de 467.898,38 euros, rechazando el argumento del recurrente de que no resulta claro la cantidad que ha ingresado la deudora principal y, por tanto, la cantidad que puede ser exigida en la derivación. Así, declara que es conforme a Derecho lo manifestado por el TEAR, en cuanto a que la cantidad de 296.169,90 euros no ha sido aplicada a la extinción de otras deudas a cargo de la deudora principal y, por tanto, son de exigencia al reclamante al encontrarse dentro del alcance de la responsabilidad subsidiaria derivada, sin que proceda su minoración, ni que el alcance se limite únicamente a 171.728,78 euros.

5º) Contra dicho acuerdo el interesado interpuso recurso contencioso-administrativo, siendo desestimado por la sentencia que es objeto del recurso de casación que ahora conocemos.

3.- La sentencia de instancia, en lo que aquí interesa, señala lo siguiente:

3.1. Tras corroborar que la fecha de cese total de la actividad de la deudora principal debe fijarse el 31 de diciembre de 2010 (al tener suspendidas las licencias de vuelo desde el 15 de julio de 2010; que las últimas autoliquidaciones se correspondían con el ejercicio de 2010; y que el 2 junio y 11 agosto 2011 se cancelaron todos los arrendamientos de aeronaves que existían para la explotación del negocio) [FD 5º], considera bien derivada la responsabilidad al administrador de la sociedad, al no quedar acreditado que no hubiese hecho lo necesario para pagar las deudas tributarias [FD 6º]. La sala a quo señala, así, que el actor no menciona ninguna acción concreta tendente a tal fin, con lo que considera que concurre el elemento subjetivo exigible para apreciar la existencia de dicha responsabilidad.

3.2. Rechaza que la cantidad derivada sea incorrecta, razonando al respecto lo siguiente [FD 7º]:

"La cantidad señalada se ha aplicado a la extinción de deudas tributarias del obligado principal, puesto que de no haber sido así la cantidad reclamada al actor hubiera sido mayor. Este Tribunal se adhiere a la resolución del TEAR cuando manifiesta que si bien en el acuerdo de derivación no figura a qué deudas se ha aplicado esta cantidad, lo cierto es que el recurrente, que en modo alguno era ajeno a la sociedad, ha concretado nada al respecto, lanza una sospecha, pero no aporta la más mínima base para que se sustente. Esa cifra se ha aplicado para reducir el importe de la deuda tributaria de la sociedad deudora principal, y como no ha sido suficiente para cubrir todas las

deudas tributarias la Administración acudió al procedimiento legalmente establecido de derivación de responsabilidad subsidiaria".

Segundo. *Auto de admisión del recurso de casación.*

La sección primera, por auto de fecha 28 de febrero de 2020, acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA 5711/2019, preparado por don Basilio contra la sentencia de 3 de junio de 2019 dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 749/2017.

2º) Indicar las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

(i) Determinar qué requisitos formales deben reunir los actos de derivación de responsabilidad tributaria, en particular si se exige que se detalle la imputación de pagos efectuada cuando existan varias deudas tributarias pendientes de pago.

(ii) Discernir si se ha de modular el cumplimiento de tales requisitos formales en el supuesto del administrador de la persona jurídica, deudora tributaria principal, cuando resulte posible presumir que cuenta con un conocimiento del presupuesto de hecho habilitante y del contenido de las liquidaciones que originan la derivación de responsabilidad.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 43.1.b), 66.3 y 174.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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 esta última.

Tercero. *Interposición del recurso de casación.*

Por escrito fechado el quince de abril de 2020, don Antonio Ortega Fuentes, Procurador de los Tribunales, en nombre de don Basilio, formalizó la interposición del presente recurso de casación en el que terminó suplicando que:

Primero.

Se estime tal recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, de 3 de junio de 2019 (recurso ordinario 749/2017).

Segundo.

La Sala se pronuncie expresamente sobre los siguientes extremos, fijando la doctrina legal que proceda:

A. Sobre la interpretación de los artículos 41.1.b) y 174.4.a) LGT:

1. La aplicación de la responsabilidad tributaria ex artículo 43, 1, b) LGT exige la prueba de una actuación activa o pasiva de los Administradores sociales dirigida bien a no hacer efectivas las deudas tributarias pendientes de la persona jurídica, bien a impedir su cumplimiento, prueba que corresponde aportar a la Administración tributaria.

2. La actuación negligente de los Administradores sociales en cada supuesto concreto de aplicación de la responsabilidad prevista en el artículo 43,1.b) LGT debe ser probada de forma razonable por la Administración tributaria, utilizando para ello cualesquiera de los medios admitidos en Derecho, sin que sea suficiente unas meras afirmaciones apodícticas o algunas citas genéricas a preceptos, tributarios o de otra rama jurídica.

3. La identificación y justificación de los elementos de prueba utilizados por la Administración para fundamentar la actuación negligente de los administradores en cada supuesto concreto de aplicación de la responsabilidad prevista en el artículo 43,1.b) LGT, debe incluirse en el acto de declaración de responsabilidad porque forma parte del presupuesto de hecho habilitante [artículo 174.4,a) LGT].

B. Sobre la interpretación del artículo 63.3 LGT:

1. La Administración tributaria está obligada a explicar y razonar de manera expresa y suficiente la imputación de pagos que ha realizado cuando existan varias deudas tributarias pendientes de pago en periodo ejecutivo, y el contribuyente no hubiera tenido bienes suficientes para hacer frente a todas ellas.

2. La explicación y justificación de la imputación de pagos realizada por la Administración tributaria debe incluirse en el acto de declaración de responsabilidad porque ello condiciona de modo esencial las liquidaciones exigidas al responsable [artículo 174.1,a) LGT].

Tercero.

Por lo que respecta a la situación concreta del recurrente, la fijación de la doctrina legal debe conducir a casar la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, de 3 de junio de 2019 ya citada, y a dictar otra en su lugar en la que:

1. Se estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de junio de 2017 (recurso de alzada 100/00189/2015).

2. Se anule totalmente, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, esta Resolución, así como los actos administrativos de los que trae causa, en especial los siguientes:

a) La Resolución del TEARA, por la que se desestimaron las reclamaciones acumuladas números NUM000 a NUM001 y NUM002 a NUM003, todas ellas inclusive, referidas a la derivación de responsabilidad subsidiaria en virtud de lo dispuesto en del artículo 43.1, b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

b) El Acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Andalucía, de 25 de julio de 2011, por el que se declaró la responsabilidad del demandante en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.1.b) LGT.

Cuarto.

Se condene en costas a la Administración general del Estado demandada. En Madrid, a quince de abril de dos mil veinte".

El Abogado del Estado, por escrito de fecha 26 de noviembre de 2020, se opuso al presente recurso en el que termino suplicando que: se dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que propugnamos en el apartado tercero, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

Cuarto. Señalamiento para votación y fallo.

Concluido el proceso, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del día 9 de marzo de 2021, fecha en la que, telemáticamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Normas del ordenamiento jurídico concernidas.

En el artículo 43.1.b) LGT se establece lo siguiente:

"Artículo 43. *Responsables subsidiarios.*

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

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 hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago".

El artículo 63 de la LGT , bajo la rúbrica " Imputación de pagos" dispone que:

"1. Las deudas tributarias son autónomas. El obligado al pago de varias deudas podrá imputar cada pago a la deuda que libremente determine.

2. El cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Administración tributaria a percibir los anteriores en descubierto.

3. En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago a la deuda más antigua. Su antigüedad se determinará de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible.

4. Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias a favor de una Administración y de otras entidades de derecho público dependientes de la misma, tendrán preferencia para su cobro las primeras, teniendo en consideración lo dispuesto en la sección 5.ª de este capítulo"

El artículo 174. LGT bajo la rúbrica "Declaración de responsabilidad" dispone lo siguiente:

"4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable".

Segundo. *Posiciones de las partes.*

El recurrente impugna el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.b) LGT, dictado por la Dependencia de Recaudación de la AEAT y, cuestiona la cuantía a la que asciende la deuda, en la medida en que a la vista del acuerdo no es posible conocer cómo se ha efectuado por la Administración tributaria la imputación de los ingresos obtenidos en el procedimiento de apremio y, en definitiva, cual es el montante de la deuda pendiente que puede exigirse al responsable.

A esta cuestión dio respuesta la resolución del TEAR de Andalucía de 24 de julio de 2014 en el Fundamento Noveno cuyo contenido reproducimos a continuación:

"NOVENO.- Visto que ha de confirmarse, en cuanto a su fundamento, el acuerdo impugnado, procede examinar si el mismo es o no ajustado a Derecho en cuanto a su alcance, que el interesado cuestiona por entender, primeramente, que su responsabilidad no puede exceder del pago de una suma total de 171.728,48 E visto que, según se afirma en el mismo acuerdo, se obtuvo el cobro parcial de deudas por un importe de 296.269,90 E. Siendo cierto que en el acuerdo impugnado se recoge esta afirmación, lo es igualmente que no se recogen en el mismo más ingresos a cuenta de las deudas a que se extiende la responsabilidad del interesado que 29.473,68 E, oportunamente deducidos del importe cuyo pago se le exige. Aunque nada se aclara en el acuerdo impugnado sobre el origen de tales ingresos ni sobre la aplicación dada a la suma citada, lo cierto es que tampoco el interesado (que en modo alguno es persona ajena a la sociedad, sino sujeto integrante de su órgano de administración) concreta la existencia de ingresos que deban reducir la deuda que la Administración considera pendiente de pago, siendo lo lógico que las sumas que se señalan como pagadas se hayan aplicado a la extinción de otras deudas a cargo de la interesada que, por ello, no se incluyen entre las que se exigen al interesado como responsable. Por ello, atendiendo a las reglas generales sobre carga de la prueba (...) es el interesado, que invoca la extinción parcial de las deudas, quien ha de probar (prueba que no debe tener mayor dificultad para el reclamante) que dicha extinción se verificó mediante la aportación de los correspondientes documentos acreditativos del pago o, cuando menos, mediante el señalamiento de los concretos que deben obrar en poder de la Administración y así lo acrediten, sin que en ausencia de actividad alguna encaminada a aportar dicha prueba, pueda estimarse la pretensión del reclamante en orden a la reducción de la suma de cuyo pago se responsabiliza."

La resolución del TEAC de 29-6-2017 desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEARA, confirmándola en todos sus extremos.

De igual forma, la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de junio de 2019, dictada en el recurso 749/2017, ahora recurrida en casación, desestima el recurso y sobre la cuestión relativa a la cantidad objeto de derivación y a la imputación de pagos efectuada por la AEAT se pronuncia en los siguientes términos:

"SÉPTIMO: Las deudas derivadas son retenciones sobre rendimientos de trabajo IRPF, derivadas de autoliquidaciones presentadas por la sociedad sin ingreso y con solicitud de aplazamiento del 2º, 3º y 4º T 2009 y meses de enero a septiembre 2010. Y de la liquidación practicada por la Administración por diferencia entre los ingresado por dicho concepto por la sociedad y lo declarado por la misma en el resumen anual 2009 modelo 190, y

de la liquidación de intereses de demora practicada como consecuencia de la denegación de determinada solicitud de aplazamiento.

Dice el actor que en el seno del deudor principal se desarrollaron actuaciones ejecutivas obteniéndose una cantidad, 269.169'90 € pero la Administración no ha justificado a que deudas se ha aplicado esta cantidad, si se ha seguido un orden de prelación en la imputación de pagos. Y dice que al no estar justificada esa imputación, dicha cantidad hay que descontarla de lo que se reclama al recurrente. La cantidad señalada se ha aplicado a la extinción de deudas tributarias del obligado principal, puesto que de no haber sido así la cantidad reclamada al actor hubiera sido mayor. Este Tribunal se adhiere a la resolución del TEAR cuando manifiesta que si bien en el acuerdo de derivación no figura a qué deudas se ha aplicado esta cantidad, lo cierto es que el recurrente, que en modo alguno era ajeno a la sociedad, ha concretado nada al respecto, lanza una sospecha pero no aporta la más mínima base para que se sustente. Esa cifra se ha aplicado para reducir el importe de la deuda tributaria de la sociedad deudora principal, y como no ha sido suficiente para cubrir todas las deudas tributarias la Administración acudió al procedimiento legalmente establecido de derivación de responsabilidad subsidiaria."

El recurrente, tras examinar el contenido de los preceptos denunciados considera que el debate debe centrarse en el elemento subjetivo del supuesto de responsabilidad que nos ocupa y que sobre este extremo "el Auto de admisión señala que resulta de interés casacional [Fundamento de derecho tercero (ii)] determinar qué requisitos formales deben reunir los actos de declaración de responsabilidad y, por lo que ahora nos interesa, si se ha de modular el cumplimiento de tales requisitos formales "cuando resulte posible presumir que [el administrador]cuanta con un conocimiento de presupuesto de hecho habilitante", alegando que la respuesta "no puede depender del grado de conocimiento que tenga el administrador respecto del presupuesto habilitante".

Sostiene la recurrente que, en el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad prevista en el artículo 43.1.b citado, es posible distinguir con claridad un elemento objetivo y un elemento subjetivo.

El elemento objetivo, al que se refieren por ejemplo las sentencias de Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2016 (recurso de casación núm. 1300/2014), y 2149/2016, de 4 de octubre (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3215/2015), puede sintetizarse así:

1) Debe haber cesado la actividad de la persona jurídica, sin que sea necesario, como ha advertido el TS (por todas la de 2 de julio de 2015 (recurso de casación núm. 1091/2014), que el cese sea jurídico (es decir, que exista disolución y liquidación de la persona jurídica), sino que basta con que sea fáctico. Dicho de otro modo, existe el cese cuando la persona jurídica no realiza en la práctica ninguna actividad, con independencia de que se hubiera disuelto y liquidado.

2) En el momento del cese de la actividad económica deben existir obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a él y no satisfechas.

El elemento subjetivo está constituido por la existencia de un comportamiento activo o pasivo de los administradores que haya producido como efecto el impago de las obligaciones tributarias. Elemento esencial para la exigencia de la responsabilidad ex artículo 43.1.b) LGT, (STS de 22 de septiembre de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 40/2004).La exigencia de este elemento subjetivo no se discute por la recurrida aunque sostiene que carece de interés casacional porque existe doctrina sobre la cuestión. Y en este sentido cita la sentencia de 4 de octubre de 2016, recurso 3215/2015, donde se dice que "...Sin que las reglas de la carga de la prueba requieran de una particular exégesis en su aplicación al caso, pues corresponde a la Administración acreditar que se ha actuado en perjuicio de la Hacienda o se ha dejado de actuar debiendo hacerlo y al presunto responsable, acreditar que no perjudicó a la Hacienda o actuó de manera diligente".

Sin embargo sostiene el Abogado del Estado que Junto al hecho de que la cuestión carece de interés casacional también hay que hacer notar que la resolución de la misma no es necesaria, por falta de conexión, para resolver la cuestión planteada en el auto de admisión.

En efecto, lo que se plantea en el auto de admisión no es si concurre el elemento subjetivo del art. 43.1.b) LGT sino una cuestión totalmente ajena a ello cual es si el hecho de que el responsable sea administrador y se le suponga un conocimiento de los hechos, exime a la Administración de cumplir con todos los requisitos formales del acto de derivación. En realidad, no se cuestiona el elemento subjetivo, ni si la Administración ha cumplido con la carga de la prueba, sino la extensión de las posibilidades de defensa cuando el responsable es administrador.

Mientras la recurrente sostiene que el artículo 174.4 LGT obliga a la Administración tributaria, que es quien dicta el acto de declaración de responsabilidad, a explicitar su presupuesto habilitante, "en todos sus extremos, tanto por lo que respecta al elemento objetivo como por lo que atañe al elemento subjetivo, el Abogado del Estado recuerda que a la pregunta sobre si la condición de administrador permite modular las exigencias formales del acto de derivación ya ha respondido la Sala, negando que el hecho de que el responsable sea administrador de la deudora principal pueda suponer menoscabo respecto de los derechos que le corresponde conforme al art. 174 LGT. En este sentido se pronuncia la reciente sentencia de 13 de marzo de 2018, RCA 53/2017:

"El procedimiento de declaración de responsabilidad es un procedimiento autónomo y el art. 174.5 LGT otorga al responsable plenas facultades de impugnación

respecto del presupuesto de hecho y las liquidaciones o acuerdos sancionadores a que se extiende, sin que tales facultades queden excepcionadas o puedan limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad deudora principal cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados. Tal interpretación se extiende también a los supuestos en que las liquidaciones o acuerdos sancionadores hubieran adquirido firmeza."

Por tanto, el hecho de que se trate de un administrador no supone que pueda existir una diferencia de trato en las garantías formales y materiales y en el contenido del acuerdo de derivación.

Sin embargo la cuestión distinta es que la expresión de la imputación de pagos pueda elevarse a la categoría de requisito formal de acto de derivación, que es lo que plantea el auto de admisión.

Tercero. Resolución del recurso.

Del análisis de los preceptos concernidos se desprende que ha de estimarse el recurso, pues se admite por las resoluciones administrativas y por el Abogado del Estado, e incluso por la sentencia que en la derivación de responsabilidad no se han delimitado las deudas tributarias pendientes, precisamente por que no constan las imputaciones a las mismas de la cantidad ingresada por el deudor principal, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley General Tributaria las debe realizar la Administración, de no haberlo hecho previamente el sujeto pasivo que hace el ingreso. En definitiva ello impide conocer al responsable subsidiario las deudas concretas que están subsistentes y forman parte de la derivación y optar igualmente por la imputación voluntaria del pago de las mismas, en el caso de que no pudiera pagarlas y su totalidad, y por supuesto el ejercicio de sus acciones contra las mismas, tal como hemos afirmado en la sentencia antes analizada.

Este defecto formal del acto de derivación, que el propio Abogado del Estado reconoce como desafortunado, no puede subsanarse por el mero hecho de ser administrador, pues se parte precisamente de este hecho para que pueda darse la responsabilidad subsidiaria, sino que en todo caso, el efecto subsanable de la ausencia de imputación del ingreso efectuado por el deudor principal deberá analizarse por el Juez de Instancia caso por caso, sin que sea posible contestar genéricamente a la preguntas formulada por la Sección Primera.

En el caso analizado lo que hacen las resoluciones administrativas y el órgano judicial de instancia es subsanar el defecto material con la alteración de la carga de la prueba, presumiendo que la mera condición de administrador de la sociedad supone un exacto conocimiento de las deudas tributarias pendientes y de la imputación de lo abonado por la deudora principal, y no se salva, como sostiene la recurrida por la posibilidad de haber solicitado prueba del expediente o de las imputaciones durante la tramitación administrativa o judicial. Por todo ello procede dar lugar al recurso de casación, y a sustituir la sentencia recurrida por otra que estime el recurso contencioso-administrativo.

Cuarto. Fijación de doctrina.

A la pregunta formulada por la Sección Primera:

"Determinar qué requisitos formales deben reunir los actos de derivación de responsabilidad tributaria, en particular si se exige que se detalle la imputación de pagos efectuada cuando existan varias deudas tributarias pendientes de pago, hemos de responder que "entre los requisitos formales que deben reunir los actos de derivación de responsabilidad tributaria, esta el que se detalle la imputación de pagos efectuada cuando existan varias deudas tributarias pendientes de pago".

A la segunda pregunta, (ii) Discernir si se ha de modular el cumplimiento de tales requisitos formales en el supuesto del administrador de la persona jurídica, deudora tributaria principal, cuando resulte posible presumir que cuenta con un conocimiento del presupuesto de hecho habilitante y del contenido de las liquidaciones que originan la derivación de responsabilidad "no puede responderse genéricamente, sino caso por caso, pero si rechazar que puedan modularse el cumplimiento de los requisitos formales por el mero hecho de ser administrador de la Sociedad, ya que este es el presupuesto habilitante de la derivación".

Quinto. Costas.

En materia de costas, cada parte soportará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, de conformidad con el art. 93.4 LJCA, al no apreciarse temeridad ni mala fe, sin que, por otra parte, procede hacer pronunciamiento alguno distinto a lo decidido sobre las mismas en la sentencia de instancia, en aplicación del art. 139.1 y 3 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Ha lugar al recurso de casación núm. 5711/2019 interpuesto por el procurador don Antonio Ortega Fuentes, en representación de don Basilio, contra la sentencia de 3 de junio de 2019 dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso contencioso-administrativo nº 749/2017, en materia de derivación de responsabilidad subsidiaria de los administradores de una sociedad, en caso de cese de la actividad de la mercantil, deudora tributaria principal. Sentencia que se casa y anula.

2.- Fijar como doctrina legal la establecida en el fundamento jurídico cuarto de esta resolución.

3.- Desestimar el recurso desestima el recurso contencioso-administrativo nº 749/2017, en materia de derivación de responsabilidad subsidiaria de los administradores de una sociedad, en caso de cese de la actividad de la mercantil, deudora tributaria principal. Se anule totalmente, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, esta resolución, así como los actos administrativos de los que trae causa, en especial los siguientes:

a) La Resolución del TEARA, por la que se desestimaron las reclamaciones acumuladas números NUM000 a NUM001 y NUM002 a NUM003, todas ellas inclusive, referidas a la derivación de responsabilidad subsidiaria en virtud de lo dispuesto en del artículo 43.1, b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

b) El Acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Andalucía, de 25 de julio de 2011, por el que se declaró la responsabilidad del demandante en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.1.b) LGT.

4.- Estar en cuanto a las costas a lo dispuesto en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. Don Ángel Aguallo Avilés votó en sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Presidente de la Sección Segunda Don José Antonio Montero Fernández.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.