

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090143

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 729/2023, de 5 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4293/2021

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Derivación de la responsabilidad. Responsabilidad subsidiaria. *Responsabilidad subsidiaria directamente vinculado a la infracción* En este pronunciamiento se examinan los requisitos exigibles para proceder a la derivación de responsabilidad subsidiaria al amparo de lo previsto en el art. 43.1.a) LGT y se admite que los administradores sociales hicieron omisión de los deberes que les eran propios, en cuanto no verificaron el cumplimiento íntegro de los deberes fiscales de la mercantil, que incumplió sus obligaciones tributarias cuando aún no existía declaración judicial de concurso y, por ende, los administradores no estaban eximidos del deber de declarar y efectuar el ingreso. Al regular el art. 43.1.a) LGT un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, la consecuencia que se extrae es que, desaparecida esta del mundo jurídico, decae toda responsabilidad no sólo de la sanción, sino también de la liquidación, en su caso, ligada a dicha infracción. En efecto, el presupuesto de hecho del que surge la atribución de la responsabilidad subsidiaria a los administradores no es otro que la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad en la que han participado, de forma que anulada la infracción tributaria, en este caso por falta de motivación de la culpabilidad, no existe el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, lo que comportará la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación. Ello es consecuencia de que la art. 43.1.a) LGT, recoge un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, que se basa en la comisión de infracciones tributarias por la sociedad. Así ha sido admitido, incluso, por los tribunales económico-administrativos, que razonan que la falta de motivación de los acuerdos sancionadores notificados en su día a la sociedad basta para anular la declaración de responsabilidad del art. 43.1.a) LGT, notificada al administrador de la sociedad, y concluye que la falta de motivación de las sanciones de origen hace innecesario la valoración del grado de negligencia imputable al Administrador en relación a las infracciones cometidas por la sociedad, y es suficiente por sí misma para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad. Apreciada por la Sala de instancia la falta de motivación de la culpabilidad en la resolución sancionadora, no puede limitarse a excluir del acuerdo de derivación de responsabilidad la sanción impuesta y confirmar la derivación de la liquidación, pues no existe el presupuesto que habilita la derivación de responsabilidad ex art. 43.1.a) LGT, que no es otro que la existencia de una infracción imputable al declarado responsable. En definitiva, una vez verificada la inexistencia de una infracción tributaria lícitamente sancionada en la que hubieran participado los administradores de la sociedad, no existía el presupuesto de hecho del que surge la atribución de responsabilidad subsidiaria que, con fundamento en la modalidad de art. 43.1.a) LGT, les había sido derivada. Considera el Tribunal que cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del art. 43.1.a) LGT, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía una sanción a la deudora principal, debe anularse íntegramente la derivación de responsabilidad, que se extendía a deuda y sanción, por haber decaído el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad tributaria [Vid., ATS de 25 de mayo de 2022, recurso n.º 4293/2021 (NFJ086502) y STSJ de la Andalucía (Sede en Málaga) de 5 de marzo de 2021, recurso n.º 103/2020 (NFJ086503) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 41, 42, 43 y 174.

PONENTE:

Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 729/2023

Fecha de sentencia: 05/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4293/2021

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 30/05/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4293/2021

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 729/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 5 de junio de 2023.

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. 4293/2021, interpuesto por la procuradora doña Mercedes Pemán Domecq, en representación de don Evaristo, don Ezequias, don Feliciano y don Fermín, contra la sentencia dictada el 5 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso 103/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 5 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 103/2020 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), de 28 de junio de 2019, que, a su vez, estima en parte las reclamaciones económico-administrativas acumuladas formuladas contra acuerdos de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Andalucía, que declaran respecto de los reclamantes la responsabilidad subsidiaria ex artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de las deudas de la entidad EDASAL DISTRIBUCIONES, S.A., RAL, por un importe global de 57.868,17 euros.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto y en su virtud se anula la resolución impugnada en el particular relativo a la sanción tributaria impuesta, confirmando el resto de pronunciamientos que la misma contiene. Sin costas".

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Mercedes Pemán Domecq, en representación de don Evaristo, don Ezequias, don Feliciano y don Fermín, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, imputa a la sentencia de instancia la infracción del artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2. La Sala de instancia, por auto de 20 de mayo de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la representación procesal de don Evaristo, don Ezequias, don Feliciano y don Fermín, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 25 de mayo de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 43.1.a) y 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]".

2. La procuradora doña Mercedes Pemán Domecq, en representación de don Evaristo, don Ezequias, don Feliciano y don Fermín, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 11 de julio de 2022, que observa

los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce la parte recurrente que para la Sala de instancia, ni el acuerdo sancionador ni el acuerdo de derivación motivan adecuadamente la culpabilidad de los sujetos infractores, si bien la consecuencia que extrae de dicha falta de motivación es la estimación parcial del recurso, considerando que el acuerdo de derivación debe anularse en lo que respecta a la sanción impuesta, pero confirmarse en lo que respecta a la liquidación tributaria por las retenciones de IRPF de 2010. Esto es, deja subsistente el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria ex artículo 43.1.a) LGT únicamente respecto de la deuda tributaria, pues entiende que los administradores sociales sólo deben responder de ésta, y no así de la sanción aparejada.

Estima que dicha conclusión contraviene lo dispuesto en el artículo 43.1.a) de la LGT que exige, como presupuesto, la existencia de una infracción tributaria imputable a los administradores mediante la derivación de la sanción impuesta a la deudora principal, de suerte que, no existiendo esta o anulándose con posterioridad, decae el presupuesto de la responsabilidad.

Reitera que, una vez anuladas las sanciones contenidas en el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria ex artículo 43.1.a) LGT, desaparece la materialización de la infracción cometida por la persona jurídica deudora principal. En consecuencia, no existiendo dicha infracción, desaparece uno de los presupuestos necesarios para que opere este tipo de responsabilidad que exige imperativamente la existencia de una infracción a cargo de la persona jurídica. Lo contrario supondría, a su juicio, objetivar el mecanismo de la responsabilidad tributaria de suerte que, subsistiendo una deuda tributaria a cargo de una persona jurídica una vez declarada fallida, automáticamente el administrador resulta responsable de la misma y obligado al pago, con independencia de la naturaleza de dicha deuda y del hecho de que derive de una infracción tributaria.

Añade que tampoco cabe razonar que dicha infracción pueda subsistir, incluso a pesar de haberse anulado la sanción que la castigaba, pues, a partir de ese momento, el acto administrativo que acreditaba la existencia de una infracción ha desaparecido de la realidad jurídica. A partir de ese momento, sólo cabe concluir que la deudora principal no ha cometido infracciones tributarias, y si no ha cometido dichas infracciones, entonces no se cumplen los presupuestos ex artículo 43.1.a) LGT para que responda su administrador.

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] se pretende que se case y anule la sentencia de instancia en la parte que deja subsistente la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria correspondiente a las retenciones de IRPF de 2010, con la consiguiente anulación de la resolución parcialmente estimatoria del TEARA, y la declaración de nulidad de los acuerdos de derivación de responsabilidad subsidiaria por inexistencia de los presupuestos que legitiman a la Administración a derivar la responsabilidad al administrador societario por la vía del artículo 43.1.a) LGT".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] -Siente doctrina legal por la que, interpretando el artículo 43.1.a) de la LGT, en consonancia con lo dispuesto también en el artículo 174.5 LGT, determine si un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria - ex artículo 43.1.a)- puede subsistir por la parte de la deuda tributaria no abonada por la deudora principal cuando la sanción a cargo de ésta última, también contenida en el acuerdo de derivación, ha sido anulada con ocasión de su impugnación por el declarado responsable.

- En caso de que se concluya que un acuerdo de derivación de responsabilidad, ex artículo 43.1.a) LGT, resulta nulo cuando, con ocasión de su impugnación por el declarado responsable, se anula la sanción que acredita la infracción cometida por la persona jurídica, se pretende que se case y anule la sentencia de instancia en la parte que deja subsistente la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria correspondiente a las retenciones de IRPF, con la consiguiente anulación de la resolución parcialmente estimatoria del TEARA, y la declaración de nulidad de los acuerdos de derivación de responsabilidad subsidiaria por inexistencia de los presupuestos que legitiman a la Administración a derivar la responsabilidad al administrador societario por la vía del artículo 43.1.a) LGT".

Cuarto. *Oposición del recurso de casación.*

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 10 de octubre de 2022, en el que se limita a aducir la correcta aplicación al caso del art. 43.1.a) LGT, procediendo la desestimación del recurso "por los propios fundamentos de la Sentencia recurrida".

Solicita a la Sala "[...] dicte sentencia que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

Quinto. *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 13 de octubre de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 15 de marzo de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 30 de mayo de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, impugnada en casación por la representación procesal de don Evaristo, don Ezequias, don Feliciano y don Fermín y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si, cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1.a) LGT, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía sanción a la deudora principal, puede conservarse la declaración de responsabilidad respecto de la deuda tributaria o debe anularse íntegramente la derivación de la misma, que se extendía a deuda y a sanción, por haber decaído su presupuesto habilitante.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. La Administración inició un expediente de responsabilidad subsidiaria contra los ahora recurrentes, en calidad de administradores solidarios de la entidad EDESAL DISTRIBUCIONES, S.A. RAL, tras la declaración de fallido de esta en fecha 26 de octubre de 2015. Con posterioridad a la oportuna instrucción del expediente, dictó sendos acuerdos en los que declaró a los recurrentes, en su condición de administradores solidarios de la sociedad, en virtud del art. 43.1.a) LGT, responsables subsidiarios de las deudas tributarias pendientes de "EDALSA DISTRIBUCIONES RAL", por IRPF-Retenciones de los ejercicios 2010 y 2011 y sanciones relativas a dicho concepto y al Impuesto de Sociedades (IS) del ejercicio 2011. El alcance de la responsabilidad declarada fue de 57.888,17 €.

2.2. Contra los acuerdos de derivación de responsabilidad, notificados los días 5, 7, 8 y 20 de abril de 2016, se interpuso por cada responsable reclamación económico-administrativa mediante escritos presentados el 3 de mayo de 2016. Estas reclamaciones, acumuladas, fueron estimadas parcialmente por la resolución del TEAR de Andalucía de 28 de junio de 2019, que anuló los acuerdos que exigían a los recurrentes la responsabilidad por las liquidaciones y sanciones del IRPF-Retenciones e IS del ejercicio 2011, y los confirmó en cuanto a la liquidación y sanción del IRPF-Retenciones del ejercicio 2010.

2.3. Frente a la resolución del TEARA se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, que fue tramitado como proceso ordinario 103/2020 y resuelto por la sentencia de 5 de marzo de 2021, parcialmente estimatoria, que se recurre en casación.

En este pronunciamiento se examinan los requisitos exigibles para proceder a la derivación de responsabilidad subsidiaria al amparo de lo previsto en el artículo 43.1.a) LGT y se admite que los administradores sociales hicieron omisión de los deberes que les eran propios, en cuanto no verificaron el cumplimiento íntegro de los deberes fiscales de la mercantil, que incumplió sus obligaciones tributarias cuando aún no existía declaración judicial de concurso y, por ende, los administradores no estaban eximidos del deber de declarar y efectuar el ingreso. No obstante, se valora (fundamento jurídico cuarto) que en la resolución sancionadora que precedió a la que declaró la responsabilidad, no se hizo mención alguna a la alegación relativa a la solicitud de declaración de concurso voluntario que se había formulado por imposibilidad de atender las deudas societarias, motivo por el que se aprecia por la Sala de instancia una deficiente motivación de la culpabilidad y se dispone anular la resolución impugnada en el particular relativo a la sanción impuesta, confirmándose el resto de pronunciamientos contenidos en la misma. Hay que tener en cuenta que los recurrentes, en su demanda, alegaron ante el TSJ que "Una vez declarada la nulidad de la sanción impuesta por las razones expuestas, automáticamente desaparecen dos de los presupuestos exigidos por el artículo 43.1.a) de la LGT : esto es la infracción cometida (elemento objetivo) y la culpabilidad en los términos del referido artículo (elemento subjetivo)".

La sentencia de la Sala de Andalucía, recurrida en casación, en el FJ cuarto, razona en este punto en los siguientes términos:

"CUARTO.- En el caso de autos la resolución que impone la sanción la motiva en que "... .la normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros

motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el presente caso se aprecia una omisión de diligencia exigible al ingresarse retenciones inferiores a las que procedían y que se declararon en el resumen anual, lo que pone claramente de manifiesto que conocía perfectamente cuál era su obligación de ingresar y, sin embargo, no lo hizo, sin que esta conducta se pueda amparar en ninguna de las causas de exoneración de la responsabilidad de la Ley General Tributaria..."

En definitiva, la Administración motiva las razones de la culpabilidad de la sociedad y por ende de los administradores recurrentes en la omisión de la diligencia debida al ingresarse retenciones inferiores a las que procedían y que se declararon en el resumen anual. Frente a ello se invoca como causa de justificación la solicitud de declaración de concurso voluntario que habían hecho los recurrentes por imposibilidad de atender las deudas societarias, lo que en modo alguno se ha valorado en la resolución impugnada. Por ello entiende la Sala que el acto recurrido no motiva debidamente la culpabilidad de los presuntos infractores, limitándose a aplicar la literalidad de la norma, lo que hace concluir en la estimación del recurso sobre este extremo".

Segundo. *Preceptos concernidos en este proceso.*

1. Conforme al auto de admisión, la resolución de la cuestión que suscita este recurso requiere necesariamente la interpretación del artículo 43.1.a) LGT, que contempla el supuesto del que hizo uso la Administración para declarar la responsabilidad tributaria de los recurrentes respecto de las deudas y sanciones debidas por la entidad de la que eran administradores solidarios.

El artículo 43.1.a) LGT dispone:

"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."

2. Asimismo, conviene tener presente lo dispuesto en el artículo 174.5 del mismo texto legal, que permitió a los recurrentes plantear la disconformidad a derecho de la sanción impuesta a la deudora principal y que tiene el siguiente tenor literal:

"En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación."

Tercero. *Criterio interpretativo de la Sala.*

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

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

Por ello, prosigue la STS de 10 de julio de 2019, cit., "[...] cuando el art. 41.1 LGT declara que "la Ley podrá configurar como responsables [...] de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades [...]", no está definiendo una categoría jurídica, sino describiendo la posición jurídica que ocupa un responsable como garante personal del crédito tributario. Y cuando prosigue diciendo que a esos efectos, como deudores principales deben considerarse los obligados tributarios del art. 35.2 LGT, está creando una ficción jurídica en el entendimiento de que muchos de los enumerados en ese apartado del precepto legal no tienen la condición de deudores principales si, por tales, entendemos aquellos que por ley se vinculan al cumplimiento de obligaciones

tributarias nacidas en nombre propio, ya sea la derivada de la realización de un hecho imponible, ya de cualquier otro presupuesto del que la ley hace recaer el pago de deudas "principales" (caso del retenedor o de quien realiza pagos fraccionados). Ya se ha dicho que, de entre los enumerados en el art. 35.2 LGT, no tienen la consideración de deudores en nombre propio o "principales" aquellos que por ley se ven obligados a soportar la repercusión de un tributo, a practicar o soportar retenciones, todos los cuales, sin embargo, y según el art. 35.2 LGT sí tienen la condición de "deudores principales".

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

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

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

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

2. Ya hemos visto que el artículo 174.5 de la LGT dispone que " En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En consecuencia, la plenitud del derecho judicial que asiste a los responsables implica también, por directa aplicación de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), el derecho subjetivo a verificar si existe o no una

infracción tributaria lícitamente sancionada en la que haber participado, no ya para abatir el acto mismo sancionador -que puede haber ganado firmeza judicial, y que resulta por esa misma razón intangible-, sino para neutralizar la existencia del presupuesto de hecho del que surge la atribución de responsabilidad subsidiaria que, con fundamento en esa modalidad, les ha sido impuesto.

4. El artículo 43 de la LGT está dedicado, principalmente, a establecer la responsabilidad de los administradores, de hecho o de derecho, de las personas jurídicas. La responsabilidad subsidiaria es un tipo de responsabilidad que, como hemos visto, exige la previa declaración de fallido para responder, no de todas las deudas, sino de la parte que no ha podido ser abonada por el deudor principal.

El supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT requiere la existencia de un requisito objetivo, como es la condición de administrador del responsable y la existencia de infracciones tributarias cometidas por la sociedad mercantil, y de un requisito subjetivo, consistente en la concurrencia de una conducta culpable del responsable, conducta que sería determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad.

Suele imputarse al administrador el no haber realizado los actos necesarios, de su incumbencia, para cumplir las obligaciones tributarias que se infringieron, o bien haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependieran, e incluso haber adoptado acuerdos que posibilitasen la comisión de tales infracciones, siendo la prueba de la existencia de los requisitos objetivo y subjetivo a cargo de la Administración.

Pues bien, el artículo 43.1.a) de la LGT contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad.

Tal y como recoge el auto de admisión de la Sección Primera, el Tribunal Supremo no se ha pronunciado aún sobre el particular interrogante que suscita este recurso ni sobre el repetido artículo 43.1.a) de la vigente Ley General Tributaria que dio amparo a la responsabilidad derivada a los recurrentes, sin embargo, sí lo ha hecho en repetidas ocasiones sobre el precepto equivalente contenido en la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963). Así, en la sentencia de 9 de abril de 2015, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1997/2013 (ECLI:ES:TS:2015:1491), se hace un resumen de la jurisprudencia de esta Sala sobre el antiguo artículo 40.1 LGT de 1963:

"Así, en la Sentencia de esta Sala de 30 de junio de 2011 (recurso de casación 2294/2009), se dio respuesta al tercer motivo de casación, en el que se alegaba infracción del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y de la jurisprudencia aplicable por entender que el acuerdo de derivación adolecía de falta de motivación al no reflejar la conducta ilícita en la que incurrió el administrador y ello a través del Fundamento de Derecho Cuarto, en el que se dijo:

" Con relación a los requisitos que exige el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT , para derivar la responsabilidad a los administradores esta Sala ha señalado en la Sentencia de fecha 25 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 1597/2005) que de la lectura del art. 40.1 de la LGT "se desprende que la derivación de responsabilidad se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias simples o graves. Dos, por la existencia de obligaciones tributarias "pendientes", en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

En el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave.

(...)

El incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función" (FD Sexto). [En el mismo sentido, Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 5120/2004), FD Primero].

De igual forma, esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha entendido, y ya con respecto a la responsabilidad subsidiaria regulada en el citado art. 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 , que: "(1º) la responsabilidad alcanza a quienes tuvieron la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y (3º) si de la naturaleza

de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron "dejación de sus funciones" y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad" [Sentencia de 18 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 1787/2005), FD Quinto; en idéntico sentido, Sentencias de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 6738/03), FD Octavo ; de 20 de mayo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10/05), FD Quinto; de 20 de enero de 2011 (rec. cas. núms. 2492/2008 (RJ 2011, 479) y 4928/2008), FD Tercero].

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

Al regular el artículo 43.1.a) un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, la consecuencia que se extrae es que, desaparecida esta del mundo jurídico, decae toda responsabilidad no sólo de la sanción, sino también de la liquidación, en su caso, ligada a dicha infracción.

En efecto, el presupuesto de hecho del que surge la atribución de la responsabilidad subsidiaria a los administradores no es otro que la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad en la que han participado, de forma que anulada la infracción tributaria, en este caso por falta de motivación de la culpabilidad, no existe el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, lo que comportará la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación.

Ello es consecuencia de que la Ley General Tributaria en su artículo 43.1.a), como se ha expuesto, recoge un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, que se basa en la comisión de infracciones tributarias por la sociedad. Así ha sido admitido, incluso, por los tribunales económico-administrativos, pudiendo citarse al efecto la resolución del TEAR de Madrid de 22 de diciembre de 2020, en la que razona que la falta de motivación de los acuerdos sancionadores notificados en su día a la sociedad basta para anular la declaración de responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT, notificada al administrador de la sociedad, y concluye en los siguientes términos:

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

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

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

Cuarto. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

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

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, lo que, a su vez, comporta la íntegra estimación de la pretensión actuada en la instancia.

Sexto. *Pronunciamiento sobre las costas procesales.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

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

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Mercedes Pemán Domecq, en representación de don Evaristo, don Ezequias, don Feliciano y don Fermín, contra la sentencia dictada el 5 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso 103/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Estimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo núm. 103/2020, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, de 28 de junio de 2019, que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas acumuladas formuladas contra acuerdos de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Andalucía, que declaran respecto de los reclamantes la responsabilidad subsidiaria ex artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de las deudas de la entidad EDASAL DISTRIBUCIONES, S.A., RAL, por un importe global de 57.868,17 euros, con anulación de los mencionados actos administrativos de revisión y de derivación de responsabilidad impugnados en la instancia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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.