

Culpabilidad en la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT

Análisis de la **STSJ de Cataluña de 13 de enero de 2023, rec. núm. 1888/2021**

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM

Profesora contratada doctora de la UDIMA

Abogada del ICAM (España)

nuriapuebla@icam.es

Extracto

A continuación comentamos la Sentencia de 13 de enero de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 1888/2021, interpuesto por el recurrente contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de reclamación interpuesta por un miembro del consejo de administración de cierta sociedad anónima deportiva, frente a un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Publicado (en avance *online*): 19-07-2023

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2023). Culpabilidad en la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT. (Análisis de la STSJ de Cataluña de 13 de enero de 2023, rec. núm. 1888/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 131-138. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19299>

1. Supuesto de hecho

El actor había sido declarado responsable subsidiario, al amparo del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su condición de miembro del consejo de administración de cierta sociedad anónima deportiva (SAD) dedicada al baloncesto.

La sociedad había sido objeto de inspección porque durante los ejercicios 2006 a 2008 no había presentado autoliquidaciones modelo 216 de retenciones a cuenta de no residentes sin establecimiento permanente. Como la SAD había convenido con los jugadores retribuciones netas de impuestos, era ella quien debía asumir los impuestos de los jugadores que se devengasen con ocasión del pago de sueldos.

Aunque en alguno de los contratos firmados se establecía la posibilidad de desglosar las retribuciones pactadas en dos conceptos, un primer concepto salarial (bajo leyes españolas) y otro concepto genérico tal como *derechos de transfer*, en el procedimiento inspector la sociedad no supo explicar qué se entendía por *transfer rights* y la Inspección entendió que había una simulación y que todas las retribuciones eran salario, lo que determinaba la obligación de retener a cuenta del impuesto de no residentes sin establecimiento permanente. En el seno de estas actuaciones, a la SAD se le impuso sanción.

Tras las actuaciones ejecutivas oportunas frente a deudor principal y responsables solidarios, la Administración se dirige contra uno de los miembros del consejo de administración de la SAD, entendiendo que se daban los requisitos para imputarle una responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT, en la medida en que la sociedad había cometido infracción y él había ostentado el cargo de consejero al momento de cometerse dicha infracción.

A pesar de haber alegado que él ya no era miembro del consejo de administración cuando la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (la AEAT o la Agencia) había iniciado los expedientes sancionadores; a pesar de haber expuesto y acreditado, con las actas del consejo, que en ninguna de las reuniones a las que asistió se le informó de ninguna situación de conflicto con la Agencia; ni se acordó no cumplir con las obligaciones de la SAD; a pesar de haber probado que su cargo era gratuito; el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña entendió ajustado a derecho el acuerdo de derivación de responsabilidad dictado en virtud del artículo 43.1 a) de la LGT, en cuanto que el recurrente había sido miembro del consejo de administración de la SAD.

2. Doctrina del tribunal

La Sala estima totalmente el recurso del recurrente contra la Resolución del TEAR de Cataluña de 25 de marzo de 2021 y anula el acuerdo dictado al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT del que trae causa, con imposición de costas a la parte demandada, si bien limitadas a 1.000 euros, IVA incluido, por todos los conceptos.

3. Comentario crítico

Al recurrente se le había notificado una derivación de responsabilidad en virtud del artículo 43.1 a) de la LGT, precepto que, como es sabido, prevé que serán responsables subsidiarios de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria de las personas jurídicas en los casos de infracciones graves cometidas por estas los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

Con el presupuesto de hecho de la ley en la mano, y de la interpretación conjunta de este con el resto de los preceptos legales que regulan la responsabilidad de dicho artículo, varios son los requisitos que deben cumplirse para que se le pudiera derivar esta concreta responsabilidad subsidiaria a una persona como el recurrente por las deudas de la SAD, a saber:

1. Que esta persona hubiese administrado la entidad en el momento en que esta cometió una infracción grave.
2. Que la sociedad y los eventuales responsables solidarios hubiesen sido declarados fallidos.
3. Que la entidad hubiese cometido infracción tributaria grave.

4. Que, como administrador, el recurrente no hubiese realizado los actos necesarios que fueren de su incumbencia para cumplir con las obligaciones y deberes tributarios de la entidad o que hubiese consentido que las personas que de él dependieran hubieran incumplido, o que hubiese adoptado acuerdos que posibilitasen la comisión de dichas infracciones.

Constatamos que esto es criterio reiterado del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)¹, el cual, para derivar responsabilidad al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT, exige la concurrencia de los mismos requisitos, si bien expresados del siguiente modo:

- a) La declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, si hubieran sido declarados.
- b) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.
- c) Condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción.
- d) Una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

En los acuerdos de derivación de responsabilidad que se están dictando por distintos órganos y dependencias de recaudación de la AEAT se afirma que ese tercer y cuarto requisitos señalados por el TEAC «inciden de lleno en la persona del sujeto responsable» y que «se atiende en este punto a un dato de carácter puramente objetivo, cual es la *condición de administrador*, y a otro de carácter subjetivo, como es la *conducta del administrador* en el desempeño de sus funciones».

Siguiendo este razonamiento, a la AEAT le parece que cabrá

declarar responsable de la deuda y sanción tributaria, junto con el deudor principal, a cualquier persona que reúna la condición de administrador de la entidad deudora, siempre que, atendiendo a la conducta observada, le resulte imputable de algún modo la infracción cometida por la entidad.

La AEAT cree que, como el administrador ostenta una posición de garante, con base en las previsiones del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba

¹ Los acuerdos de derivación de responsabilidad dictados al amparo de este artículo citan la Resolución del TEAC de 22 de octubre de 2019, 00-02479-2017; 00-04431-2017, que lamentablemente no encontramos publicada.

el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), este ha de hacer todo aquello que una actuación diligente exija.

En el entender de la Agencia, la conducta recogida en el artículo 43.1 a) de la LGT consiste en incumplir, por mera negligencia, una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y que por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia.

Precisamente por ello suele argumentar la AEAT en los acuerdos de derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT que debe ser el administrador quien acredite que ha actuado con la diligencia debida, probando, cuando menos, que actuó diligentemente y que realizó las actuaciones tendentes a evitar las infracciones cometidas: porque el administrador tenía un especial deber de velar por que tales infracciones no se cometiesen. Para la Agencia, es preciso que el administrador pruebe su diligencia y de no hacerlo así, se verá ratificada la responsabilidad.

La Agencia entiende que existe un *nexo causal* entre los administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad. Y que, una vez constatada la existencia de infracción en sede de la sociedad, queda *expedita la vía* de derivación de responsabilidad a los administradores.

Su razonamiento lleva a la AEAT a considerar que, una vez declarada la infracción tributaria imputada a la persona jurídica, queda acreditado por la Administración el hecho básico de la responsabilidad derivada al administrador, por lo que, por la *inversión de la carga de la prueba*, es al administrador a quien corresponde acreditar el hecho extintivo o impositivo de la responsabilidad.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña objeto de este comentario analiza un acuerdo de estas características a la luz de la LGT y los requisitos legales y jurisprudenciales que el precepto requiere. Y en relación con el último de ellos (que la *conducta del administrador* o consejero revele la *ausencia de la diligencia debida* en el cumplimiento de las obligaciones tributarias), que es con base en el cual estima el recurso, afirma como premisa:

La conducta imputable al administrador es distinta de la que supuso la comisión de la infracción por la persona jurídica administrada. Lo derivado al administrador o miembro consejero es la responsabilidad en que ha incurrido por su conducta. De tal forma que el responsable subsidiario quedará excluido de esta responsabilidad si acredita que fue ajeno a las infracciones sancionadas. Estamos ante el análisis de la conducta específica, directamente imputable al administrador.

Pues bien, el TSJ viene a afirmar que no cabe esa alteración del *onus probandi*, que tan arraigada está en la Agencia, pues sin rodeos sostiene:

el acuerdo de derivación de responsabilidad ha de expresar qué conducta específica del administrador de hecho o de derecho o miembro del Consejo de Administración revela la ausencia de la diligencia debida según aparece concretada en el art. 225 TRLSC aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, o en el art. 127 TRLSA 1989, aplicable al caso de autos temporalmente.

De la observación de estos dos preceptos, la Sala del TSJ de Cataluña colige que

se habla de un cometido *profesional* en la actuación de los administradores, de forma que deben conocer lo que implica la labor de administración y gestión que una sociedad implica y que se acompaña con un cierto grado de dedicación y atención.

Pero esta obligación de hacer en determinada forma, en cuanto obligación de medios, se cumple, aunque no se logre un resultado exitoso o que, por razones ajenas al buen gestor, se malogre el devenir de la sociedad.

Volviendo al caso y a las exigencias de motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad, el tribunal sostiene que debe exteriorizarse el papel que en la gestión y administración cumple la persona física que ha sido declarada responsable subsidiaria y su vinculación con las infracciones cometidas por la deudora.

Es decir, que no cabe una mera imputación genérica por el hecho de ser consejero, porque –y esto es muy importante, y de aquí que comentemos esta sentencia–, «los modelos de gestión y administración societaria responden a un casuismo que, de entrada, nace de la propia naturaleza de la entidad gestionada». La sentencia continúa:

Así por ejemplo, no es lo mismo una empresa familiar en transición, que, como aquí tenemos, una sociedad anónima deportiva con un fuerte componente social, formativo y territorial e integrador como es un club de basquet donde las actividades que se desarrollan van desde la formación con una escuela de formación a nivel escolar, pasando por el fomento del deporte a nivel territorial, el traspaso de jugadores y la adquisición de otros para formar equipos en cada temporada deportiva, hasta la participación en ligas profesionales con una compleja dinámica económica y de administración que trasciende a la llevanza de una contabilidad ordinaria y exigen el cumplimiento de normativas con mucha mayor tecnicidad.

No podemos estar más de acuerdo, y en este aspecto la sentencia es novedosa, pues no es habitual leer resoluciones de los tribunales que hagan hincapié en esto. La sentencia no solo lo afirma, sino que lo razona con profusión:

Es el acuerdo de derivación el que debe marcar con claridad la singularidad e idiosincrasia de la persona jurídica, así como el régimen de administración real que

desempeñan, como en este caso, las personas que integran el Consejo de Administración. Algunas de ellas pudieron no participar en nada en la dirección, gestión y control por su nula formación mercantil, profesional o simplemente porque su función iba a desarrollarse en un ámbito concreto y otras tener una clara voz de mando y liderazgo, aunque sea en la sombra o representando a otros. Ya adelantamos que el acuerdo de derivación nada concreta de todo esto, basando la responsabilidad de los consejeros que accedieron el 28.6.2007 en la mera condición objetiva que adquirieron. Se observa un título de imputación objetivado y exclusivamente atribuido por el daño producido a las arcas públicas, sin descender nada a la conexión y vinculación del mismo con la culpabilidad en su conducta como gestores y administradores.

Mostramos nuestra completa adhesión con lo expresado en la sentencia, de la que ha sido ponente la magistrada doña María Abelleira Rodríguez; con sus razonamientos y con la conclusión alcanzada al respecto de la falta de concurrencia del elemento subjetivo de la responsabilidad:

De esta forma, se constata la ausencia de expresión del elemento subjetivo de la responsabilidad, en tanto que se ha limitado a exponer su condición de miembro del Consejo de Administración, del que no explica ninguna característica particular y relevante del mismo, y del marco normativo, con la única mención que «... permitió...» una infracción tributaria de la entidad deudora, sin determinar para este caso en concreto esa conducta negligente y ese nexo causal que deben concurrir.

A juicio de la Sala, lo que hace la Agencia es objetivar esta responsabilidad. Y no otra cosa se deduce de los acuerdos de derivación de responsabilidad dictados generalmente al amparo de este artículo 43.1 a) de la LGT, en los que vemos constantemente que se alude al *nexo causal*, a la *vía expedita* y a la *alteración del onus probandi*, con el resultado, en efecto, de convertir esta responsabilidad en puramente objetiva. Cuando ello no está constitucionalmente permitido y ya lo dijo el Tribunal Constitucional (TC) en su emblemática Sentencia 76/1990² y luego, más en particular, en la 85/2006³.

La sentencia de la Sala del TSJ de Cataluña continúa su razonamiento:

Así, afirmar que el hoy actor por ser consejero en un Consejo de Administración de una sociedad anónima deportiva con múltiples ramas de actividad, que ya integra-

² La Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), ha excluido del ordenamiento tributario la responsabilidad objetiva.

³ La Sentencia del TC 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191), es la que ya, ante un caso de responsabilidad tributaria de los administradores por, exclusivamente, las sanciones impuestas a la sociedad, vino a afirmar sin ningún tipo de ambages, que se trataba de una responsabilidad sancionadora.

ba a 6 personas desde el año 2005 y a la que se añaden 8 más nuevos en 2007 y solo para 6 meses, entre los que está el hoy actor, ha permitido las infracciones, es tanto como objetivar la derivación en atención a la infracción cometida por la persona jurídica sin atender en modo alguno a la diligencia debida del administrador/consejero, lo que debe ser totalmente rechazado y anulado por no especificar ninguno de los supuestos previstos en el art. 43.1 a) LGT.

Y tras ello, concluye con la estimación del recurso, no sin antes haber mostrado su preocupación por los principios más elementales de justicia de nuestro ordenamiento jurídico tributario:

No hay exteriorización alguna en el acuerdo de derivación de un comportamiento del actor incurso aún en la más leve negligencia y ello vulnera el principio de seguridad jurídica, confianza legítima y buena administración, además del principio de culpabilidad que también refleja el art. 43.1 a) LGT al poder derivarse sanciones a los administradores y consejeros.

Una sentencia que puede ser punta de lanza, en lo que a distinguir entre tipos de sociedades se refiere, de cara a la acreditación de la culpa de los administradores. Pues hasta la fecha, y salvo error de quien escribe estas líneas, a la hora de enfrentarse a un acuerdo de derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT, ni la Administración ni los tribunales que revisan las actuaciones de esta, realizan este análisis respecto del tipo de sociedad administrada, tratándose por igual sociedades anónimas cotizadas, que sociedades más personalistas.

La prueba de la culpa en el administrador es imprescindible y lo que esta sentencia viene a explicar, con todo acierto, es que, en una SAD, la condición de miembro del consejo de administración nada tiene que ver con la ostentación de tal cargo en otro tipo de sociedades mercantiles. Y que no considerar estas diferencias es tanto como objetivar la derivación de responsabilidad, algo que el ordenamiento jurídico no contempla como válido, motivo por el cual ha de estimarse el recurso.