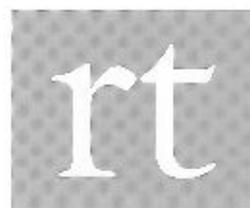


COLECCIÓN  
DOCTRINA TRIBUTARIA Y  
ADUANERA

JURISPRUDENCIA DEL  
TRIBUNAL ECONÓMICO-  
ADMINISTRATIVO CENTRAL



ANEXO IV

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL  
ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO  
CENTRAL

SUMARIO

1. Resolución de 13 de mayo de 1997 (JT1997, 799)
2. Resolución de 12 de febrero de 1998 (JT 1998, 488)
3. Resolución de 13 de marzo de 1998 (JT 1998, 659)
4. Resolución de 9 de septiembre de 1998 (JT 1998, 1779)
5. Resolución de 15 de enero de 1999 (JT 1999, 191)
6. Resolución de 7 de octubre de 1999 (JT 1999, 1815)
7. Resolución de 26 de enero de 2000 (JT 2000, 897)
8. Resolución de 24 de marzo de 2000 (JT 2000, 663)
9. Resolución de 5 de octubre de 2000 (JT 2000, 1876)
10. Resolución de 22 de marzo de 2001 (JT 2001, 858)
11. Resolución de 26 de abril de 2001 (JT 2001, 884)
12. Resolución de 3 de enero de 2008 (JT 2008, 410)
13. Resolución de 8 de octubre de 2008 (JT 2009, 98)
14. Resolución de 9 de junio de 2010 (JT 2010, 1101)
15. Resolución de 16 de abril de 2012 (JT 2012, 580)

## **1. RESOLUCIÓN DE 13 DE MAYO DE 1997 (JT 1997, 799)**

**RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA:** el responsable subsidiario únicamente está obligado al pago a partir del momento en que se le notifica el acto de derivación de responsabilidad, por lo que es a partir del momento en que termina el plazo de ingreso en período voluntario concedido al responsable cuando para él se inicia el cómputo de la prescripción; el responsable subsidiario puede impugnar los elementos firmes de la liquidación original ya que a éste se le confieren todos los derechos del deudor principal.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** La resolución de las cuestiones que se plantean en el presente recurso extraordinario de alzada requiere efectuar el análisis sucesivo de: a) La situación jurídica del responsable subsidiario antes y después del acto de derivación de responsabilidad; b) La eficacia de la institución de la prescripción a la vista de la situación jurídica así determinada, incluyendo el momento en que ha de iniciarse el cómputo de aquélla; y c) Las consecuencias que del análisis de la situación jurídica del responsable subsidiario se deriven en cuanto al alcance de la defensa de sus derechos.

**SEGUNDO.-** La controversia planteada entre el acuerdo impugnado y las tesis sostenidas por el recurrente en esta instancia pretenden resolver la situación jurídica del responsable tributario y concretamente la de su condición de obligado al pago a partir de las normas para la prescripción de las obligaciones contenidas en los artículos 64 y 65 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243). Este planteamiento es inválido

y de aquí que ambas partes lleguen a conclusiones erróneas, pues según se verá ni la condición de obligado al pago del responsable subsidiario nace, como quiere el recurrente, desde que se produce el supuesto de hecho de su responsabilidad, esto es, en los supuestos del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria aquí contemplado, desde que la sociedad incumple sus obligaciones tributarias o cesa en su actividad, ni el acto de derivación de responsabilidad está condicionado, por su equiparación supuesta al de determinación original de la deuda tributaria, a la prescripción de la deuda tributaria desde este momento, conforme a los artículos 64, a) y 65 de la misma Ley, como sostiene el acuerdo impugnado y rebate el recurrente. El correcto planteamiento de la cuestión exige determinar en qué situación jurídica se encuentran, por Ley -ciñéndonos a los supuestos del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, que son los que en este caso interesan- los administradores de las personas jurídicas.

TERCERO.- Conforme al artículo 31.7 de la Ley General Tributaria, que encabeza la regulación legal de quienes son «responsables del tributo», «la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos (“o deudores principales”, como añade con loable precisión técnica la Ley 25/1995 [RCL 1995\2178 y 2787], a la redacción original del precepto), a otras personas, solidaria o subsidiariamente». Se configura así una situación legal de obligación y es sabido que la primera fuente de las obligaciones es, cabalmente, la Ley (artículo 1089 del Código Civil). La misma Ley General Tributaria, en su artículo 40.1, establece dos de esos supuestos de atribución legal de responsabilidad, en este caso subsidiaria (otro supuesto distinto que aquí no interesa aparece en el artículo 41 de la misma Ley): son los bien conocidos de los administradores de las personas jurídicas respecto de las infracciones tributarias que estas últimas cometan (supuesto que contiene, a su vez, diferentes situaciones de responsabilidad para aquéllos con distinto alcance, según se trate de infracciones simples o graves) y respecto de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades. Por lo tanto, el régimen legal de los administradores de personas jurídicas viene configurado, además de por lo que se regule en la legislación civil o mercantil que les sea aplicable, por esta situación abstracta de obligación tributaria subsidiaria creada para ellos por la Ley General en la materia, situación que es anterior a la comisión de la infracción o al cese de la actividad, que son condiciones para su exigibilidad pero que no hacen nacer esa responsabilidad potencial establecida por la Ley, que por el contrario existe desde el momento mismo en que adquieren la condición de administradores.

CUARTO.- Esta responsabilidad implícita a la función de administrador queda, no obstante, en situación de pendencia en tanto no se den las condiciones para su exigibilidad, puesto que ésta depende (artículo 1113 del Código Civil) de un suceso a la vez futuro e incierto, lo que no obsta a que la Administración pueda adoptar, si esa exigibilidad parece que vaya a cobrar sustantividad, medidas que son expresivamente calificadas de «cautelares» (artículo 37.5 de la Ley General Tributaria, 37.3 hasta la Ley 25/1995) «cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda» (artículo 14.4, Reglamento General de Recaudación [RCL 1991\6 y 284]). Las condiciones de esa exigibilidad, que es, según se verá, el momento en que el responsable potencial se convierte en obligado en pago, son las siguientes: como presupuesto previo, que se den las situaciones de hecho previstas en la Ley y que son las ya señaladas previamente en relación con el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, pues obviamente de no producirse las mismas no cabrá derivar acción alguna hacia el administrador. En segundo lugar, es preciso el agotamiento del procedimiento recaudatorio en vía de apremio, seguido infructuosamente contra el deudor principal y los responsables solidarios, si los hay (artículo 46.3 del Reglamento General de Recaudación). A continuación viene (con carácter «inexcusable» según el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria en su redacción original, vigente hasta la Ley 25/1995 que omite el término pero mantiene el requerimiento en todo su vigor) la declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, requisito previo tan esencial a la derivación de responsabilidad hacia los subsidiarios que se recoge al menos cuatro veces en el Reglamento General de Recaudación: artículos 10.2, c), 14.1, a), 46.3 y 164.1 y 2 en el Texto del Real Decreto 448/1995 (RCL 1995\988 y 1283) (164.3 en la versión anterior). Solamente a partir de entonces «se indagará la existencia de responsables subsidiarios» (artículo 164.2) (labor indagatoria que suele ser superflua en los supuestos del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria ya que normalmente las actuaciones con la persona jurídica se hacen a través de sus administradores, aun cuando en el caso de cese de actividades puede no haber existido esa relación) y se inicia el procedimiento de derivación de responsabilidad que comienza con el acto previo que confiere al hasta entonces responsable potencial «todos los derechos del deudor principal» (artículo 37.4 de la Ley General Tributaria, «del sujeto pasivo» hasta la Ley 25/1995). El alcance y sentido de este procedimiento ha sido alterado profundamente por la Ley últimamente citada, pero en cualquier caso es suficiente lo expuesto para concluir que el responsable subsidiario únicamente está

obligado al pago a partir del momento en que se le notifica el acto de derivación de responsabilidad, que es el instrumento que transforma una situación abstracta de responsabilidad condicionada en una deuda tributaria exigible y líquida.

QUINTO.- Sentado lo anterior, la aplicación de la institución prescriptora al responsable subsidiario no debe ofrecer problemas, bastando la aplicación literal del artículo 59 del Reglamento General de Recaudación conforme al cual «la acción para exigir el pago de las deudas tributarias prescribe a los cinco años contados desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario» [artículos 64, b) y 65 de la Ley General Tributaria], plazo que se concedía al responsable subsidiario en el acto de derivación de responsabilidad [artículo 14.2, c) del Reglamento General de Recaudación] y que después de la Ley 25/1995 se sienta con carácter inequívoco en el artículo 37.4 «in fine», de la Ley General Tributaria («transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso...»). Ciertamente que existió con anterioridad otro plazo para el pago en otro período voluntario -el de la deuda original exigible al principal o a los deudores solidarios- pero es evidente que ese plazo no puede ser tomado como inicio del cómputo para la prescripción de la exigibilidad de un pago a quien, según se ha visto, no tenía aún el carácter de obligado al mismo. Únicamente podrá alegarse aquel período si el acto de derivación de responsabilidad se hubiera dictado transcurridos cinco años desde su vencimiento sin que la Administración (o el interesado) hubiese interrumpido el plazo de prescripción en cualquiera de las formas previstas en el artículo 66 de la Ley General Tributaria o hubiesen transcurrido cinco años desde la última interrupción, ya que en este caso la exigibilidad del pago al deudor principal y a los solidarios habría prescrito y no podría derivarse una acción de exigibilidad por una deuda prescrita, al amparo del artículo 62.4 del Reglamento General de Recaudación («la prescripción ganada extingue la deuda») -no, conviene advertir, al amparo del artículo 62.1 («la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago»), pues según ha quedado señalado, el responsable subsidiario no ha adquirido esa condición de obligado al pago sino mucho más tarde-. Salvo en este supuesto, la exigibilidad de la deuda tal y como quedó configurada en el acto de derivación de responsabilidad, según se desprende claramente del artículo 37.4 y del mismo artículo 40.1 de la Ley General Tributaria (pues la deuda derivada no tiene por qué coincidir con la original, lo que abona la tesis de que se trata de dos deudas diferentes que dan, por tanto, inicio a dos períodos prescriptorios

igualmente independientes) queda sujeta, en cuanto a su prescripción, a los plazos configurados en el artículo 59 del Reglamento General de Recaudación y 64, b) y 65 de la Ley General Tributaria a contar, se insiste, desde el vencimiento del plazo de su pago voluntario.

SEXTO.- Ha de rechazarse, consecuentemente, la tesis mantenida en el acuerdo impugnado, conforme al cual, al no estar el responsable subsidiario obligado al pago, la interrupción del plazo de prescripción para el deudor principal no interrumpe la prescripción para el responsable subsidiario; y ello precisamente porque el responsable subsidiario no viene aún obligado al pago puesto que legalmente -según se ha visto- no puede ser declarado como tal hasta tanto se culmina con la declaración de fallido todas las actuaciones contra los deudores principal y solidario, por lo que no puede computarse a su favor, como si ya se hubiese producido para él «la acción para exigir el pago de las deudas tributarias»-lo cual, según se ha dicho, es inexacto pues tal acción comienza con la apertura del procedimiento del acto de derivación de responsabilidad- el plazo de prescripción del artículo 65 desde que el deudor principal queda obligado al pago, como quiere el Tribunal Regional, por lo que es de apreciar el recurso interpuesto en este extremo, si bien no por la razón aducida por el recurrente, quien pretende, por el contrario, que el responsable subsidiario está obligado al pago desde el momento de producirse los hechos presupuesto de esa responsabilidad, tesis que no encuentra un mínimo apoyo en la legislación. Obsérvese, de otra parte, que la postura mantenida por el Tribunal Regional conduciría a resultados contrarios al ordenamiento jurídico, pues si se declara la prescripción del responsable subsidiario en la forma por él establecida, en virtud del artículo 62.1 del Reglamento General de Recaudación habría que entender que esa prescripción ganada aprovecharía al deudor principal y a los solidarios, que sí son evidentemente «obligados al pago», a pesar de todas las actuaciones interruptoras comprendidas en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, lo que, entre otras cosas, haría imposible la rehabilitación de los créditos incobrados en los términos previstos en el artículo 167 del Reglamento General de Recaudación.

SÉPTIMO.- Plantea por último el recurrente que el responsable subsidiario no puede, una vez acordada la derivación de responsabilidad hacia él, impugnar los elementos firmes de la liquidación original (salvo a través de los procedimientos excepcionales de los artículos 153 y 171 de la Ley General Tributaria), que tendría por lo tanto que aceptar acriticamente y

prácticamente sin posibilidades de defensa. El Tribunal Regional admite, por el contrario, la posibilidad de que una vez notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad y puesto que esto confiere al responsable subsidiario «todos los derechos del deudor principal» -o del «sujeto pasivo», en las distintas versiones de la Ley General Tributaria- el interesado pueda utilizar las mismas «excepciones» que el deudor principal (al no tratarse de un procedimiento de apremio, no parece que el Tribunal Regional esté refiriéndose a los motivos del actual artículo 138 de la Ley General Tributaria, aunque se utilice la institución prescriptoria que es uno de ellos). La tesis de este Tribunal ha estado siempre más cercana a esta última postura que a la del recurrente, como puede verse «ad exemplum» en la Resolución de 29 marzo 195 (RG 948/1993 [JT 1995\625]), en donde, confirmándose por cierto un acuerdo del mismo Tribunal Regional, se anulaba un acto de derivación de responsabilidad y se ordenaba «al órgano de gestión que dictase un nuevo acuerdo motivado que, notificado en los términos reglamentariamente previstos al interesado, permitiese a éste la utilización de los argumentos y medios de defensa que tuviese por adecuados en orden a oponerse a la actuación administrativa en los procedimientos de recurso pertinentes», lo que se fundamentaba en el «artículo 37 de la Ley General Tributaria, cuyo apartado 4 establece que la obligación de los responsables subsidiarios no surge hasta el momento en que se dicta el acto de derivación de responsabilidad, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del sujeto pasivo» y en que «el artículo 24 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos no considera a los responsables subsidiarios entre los obligados a atender a la Inspección de los Tributos o entre los interesados en intervenir en el procedimiento de inspección». Las consideraciones recogidas en los fundamentos tercero y cuarto de este acuerdo llevan a este Tribunal a ratificarse en esta postura por elementales razones de tutela del derecho, ya que si el responsable subsidiario se mantiene al margen de toda actuación hasta la derivación de responsabilidad, limitar su derecho a la impugnación del mismo en la forma pretendida por el recurrente le situaría en una situación evidente de indefensión que no se desprende de la lectura del artículo 14.2, b) del Reglamento General de Recaudación que obliga a indicar en el acto de derivación «los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por el responsable subsidiario tanto contra la liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad», máxime tratándose de una deuda que puede ser distinta de la previamente liquidada al deudor principal. Las reformas introducidas en el artículo 37 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995 con-

firman la voluntad del legislador de ampliar las garantías del nuevo obligado al pago, así al introducir con carácter previo a la emisión del acto de derivación de responsabilidad la audiencia del interesado (artículo 37.4) frente a la simple exigencia anterior de notificación; la previsión de que en el acto de derivación no solamente se declare la responsabilidad, sino que se «determine su alcance»; la incorporación a la Ley de la exigencia, hasta ahora no prevista más que en el Reglamento de Recaudación, de la expresión en el acto de los elementos esenciales de la liquidación y de la apertura de un período voluntario de pago y la clarificación de los derechos del interesado una vez notificado el acto al reconocérsele no los del sujeto pasivo, expresión ambigua de la antigua Ley, sino «todos los del deudor principal», entre la que figuran evidentemente la revisión de todos los actos de gestión anteriores, lo que es por demás congruente con la adquisición en ese momento por el interesado de la condición de obligado al pago. No obsta a lo anterior la existencia de otros procedimientos excepcionales de revisión, abiertos siempre y no solamente para los responsables subsidiarios, pero cuya misma excepcionalidad y sus limitados motivos de interposición no pueden estimarse garantía suficiente para quienes han permanecido durante un período de tiempo, muy amplio en ocasiones, en la incómoda e indefensa situación de pendencia de una obligación en cuya definición no han podido intervenir. El recurso debe, por lo tanto, ser rechazado en este extremo.

## 2. RESOLUCIÓN DE 12 DE FEBRERO DE 1998 (JT 1998, 488)

RECAUDACIÓN: RESPONSABLES SUBSIDIARIOS: Administradores de personas jurídicas: doctrina general: distinción entre el sujeto infractor y el responsable por la infracción cometida: la exigencia de la sanción al responsable subsidiario no supone la atribución al mismo de responsabilidad en la infracción, sino de una responsabilidad civil: supresión por la nueva redacción dada al art. 40.1 LGT por la Ley 10/1985 de la exigencia de mala fe o negligencia grave en los administradores: no supone la exigencia de una responsabilidad objetiva, al ser necesaria para la exigencia de responsabilidad al administrador la concurrencia de una conducta omisiva, prevista en el art. 40.1 LGT y consistente en la no realización de los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas; alcance de la responsabilidad: examen: inclusión de las sanciones aun después de la nueva redacción dada al art. 37.3 LGT por Ley 25/1995, al no haber variado la redacción del art. 40.1 LGT y tratarse de un supuesto de responsabilidad por infracción.

## Recurso de Alzada

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 15 de mayo de 1995 se dicta acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria contra... entre otros, como administrador de la compañía mercantil... de las deudas de la misma para con la Hacienda Pública, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria. La deuda de la Sociedad deriva de actas incoadas por la Inspección el 27 de julio de 1994 por los conceptos de IRPF-Retenciones del Trabajo Personal, Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

SEGUNDO.- Contra dicho acto se interpone por... reposición y posteriormente, al ser desestimado, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Cataluña, formulando las siguientes alegaciones: que según lo dispuesto en el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por la Ley 25/1995, la responsabilidad no alcanza a las sanciones, siendo aplicable dicho precepto en virtud de la disposición transitoria primera de la Ley citada, al ser más favorable la nueva regulación que la anterior; que la Administración no acreditó la conducta maliciosa o negligente de los administradores, siendo un requisito necesario para que sea posible la derivación de responsabilidad. Posteriormente el reclamante amplía sus alegaciones mediante escrito en el que reitera las expresadas y solicita subsidiariamente la anulación de las sanciones impuestas y su sustitución por otras más benévolas en aplicación de la Ley 25/1995.

TERCERO.- El Tribunal Regional estima probada en el expediente la condición de administrador del reclamante, así como que en las infracciones cometidas por la Sociedad se dio un componente de culpabilidad en los administradores por cuanto «se omitió la práctica de declaraciones tributarias, o porque no se realizaron las mismas de acuerdo con la realidad comercial de la sociedad, la cual tampoco se transcribió correctamente en los libros contables de la misma, siendo dicha conducta perfectamente encajable dentro del supuesto de hecho del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria». Expresa la duda respecto de la nota de imputabilidad en relación con el concepto tributario de Retenciones de IRPF, al haber apreciado el Inspector actuario tan sólo negligencia simple por parte de

la sociedad, concluyendo por estimar en dicho supuesto la ausencia de culpabilidad específica en los administradores. En su parte dispositiva, declara la procedencia de la derivación de responsabilidad con excepción de la referida a las liquidaciones derivadas de Retenciones del Trabajo Personal y Actividades Profesionales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, anula por ello dicho acto de derivación «para que se dicte otro en que no se deriven estos últimos débitos», y modifica las sanciones por aplicación de la Ley 25/1995.

CUARTO.- Disconforme el reclamante con la resolución del Tribunal Regional recurre en alzada reproduciendo en esencia los argumentos aducidos en la primera instancia.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, en la que la cuestión planteada consiste en determinar si está ajustada a Derecho la derivación de responsabilidad en lo que respecta al recurrente.

SEGUNDO.- La primera de las alegaciones formuladas por el recurrente que procede examinar es la relativa a si se dan en él las condiciones o requisitos para que proceda la derivación de responsabilidad, porque de no ser así no tendría sentido analizar el resto de las razones expuestas por el interesado. Debe comenzarse por afirmar que en el expediente consta acreditada la condición de administrador del recurrente, quedando por ello limitado el caso al análisis de su conducta para ver si encaja en el supuesto que contempla el artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243), que constituye en este caso el hecho determinante de su responsabilidad.

La derivación de responsabilidad a los administradores obliga a distinguir entre el sujeto infractor, al que la ley penaliza por razón de su conducta, y aquellas personas a quienes la norma legal declara responsables de la infracción cometida y que, como tales, han de satisfacer a la Hacienda Pública el importe de lo que correspondería pagar a aquél. En líneas generales la separación descansa en el tipo de conducta propio de cada figura. En el infractor, normalmente se exige una conducta activa; en el responsable basta, por regla general, con una conducta pasiva. El primero realiza un acto contrario a la ley, que por eso mismo se sanciona; el segundo incumple una obligación de vigilancia que, de haber sido

ejercida, hubiera evitado la infracción, y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia. No se trata en este último caso, de un elemento originador de una responsabilidad sancionadora en estricto sentido técnico, ya que es una noción perfectamente integrada en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda (STS 30 septiembre 1993 [ RJ 1993\6562]). Lo que pasa es que en ambos casos se precisa que los hechos acaecidos sean imputables, atribuibles a alguien. La imputabilidad es el fundamento de la responsabilidad, y aparece como el último y necesario reducto de la personalidad o la voluntariedad. Eso explica que el Tribunal Constitucional haya prohibido toda forma de responsabilidad objetiva en materia tributaria (S. 26 abril 1990 [ RTC 1990\76]).

Esos principios se mantienen en el artículo 40.1, párrafo primero de la LGT cuando establece la responsabilidad subsidiaria de los administradores respecto de la totalidad de la deuda tributaria, en los casos de infracciones graves cometidos por las personas jurídicas, porque exige en ellos que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, o que consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan, o adopten acuerdos que hagan posibles tales infracciones. Los tres supuestos obedecen a unos deberes normales en un gestor o, en los términos del artículo 133.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas ( RCL 1989\2737 y RCL 1990\206), propios de la diligencia con la que un administrador debe desempeñar el cargo. El primero exige la omisión de actos relacionados directamente con la obligación infringida que el administrador sabe que tiene el deber de realizar por razón de su cargo; el segundo supone una clara permisividad respecto de la actividad ilícita de los subordinados; el tercero, una consciencia de las consecuencias normales del acuerdo que se adopta. De esta breve referencia se desprende que la supresión en el artículo que se comenta, en virtud de la nueva redacción que le otorgó la Ley 10/1985 (RCL 1985\968, 1313 y ApNDL 6991), de la exigencia de mala fe o negligencia grave en los administradores no supone la desaparición de los principios de voluntariedad o de personalidad en su conducta. La imputación de responsabilidad sigue siendo consecuencia de los deberes normales en un gestor, aun cuando sea suficiente la concurrencia de la mera negligencia.

TERCERO.- Si a la luz de estos principios se analizan los hechos a los que se contrae el expediente, se observa que el recurrente incumplió en el

ámbito fiscal sus obligaciones como gestor o administrador de la Sociedad. La necesaria relación que tiene presente la Ley Fiscal, siguiendo la pauta marcada por el artículo 1104 del Código Civil, entre la conducta de los administradores y el contenido lógico de su función, hace que disminuya la importancia del elemento intencional y se centre en lo que debe entenderse por «dejação de funciones». Es por tanto correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al recurrente; existe un nexo causal entre él y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la Sociedad.

CUARTO.- El recurrente postula, respecto del importe de la deuda, la aplicación retroactiva del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria en la redacción que le otorga la Ley 25/1995 (RCL 1995\2178 y 2787), que establece por primera vez el alcance de la responsabilidad sin distinguir dentro de ella si es subsidiaria o solidaria, afirmando que abarcará la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones.

Con independencia de que en términos generales la Ley 25/1995 no sea aplicable al caso presente debido a la separación entre los conceptos de responsabilidad y sanción, explicada en el Fundamento de Derecho Segundo, y al ámbito al que dejan reducida la retroactividad de la Ley sus Disposiciones Transitorias, conviene establecer que tampoco sería de aplicación el citado artículo 37, en su nueva redacción, aunque no se dieran tales circunstancias. El recorte que da al contenido de la responsabilidad el artículo citado no alcanza al supuesto del artículo 40.1; en primer lugar, porque es un precepto general frente a otro específico y singular; en segundo lugar, porque entenderlo de otra manera desnaturalizaría el sentido del artículo 40, que presupone la culpa o al menos la negligencia en la conducta de los administradores, exigiéndoles una responsabilidad que alcanza la totalidad de la deuda imputable a la persona jurídica, en líneas con los artículos de la vigente Ley de Sociedades Anónimas sobre la responsabilidad de los administradores; en tercer lugar, porque aceptar la tesis del recurrente haría inoperante la primera frase del artículo 40.1 que establece que en las infracciones simples el administrador tan sólo responde de las sanciones. En cuanto a la interpretación que cabe darle a la expresión «totalidad de la deuda tributaria», en los casos de infracciones graves, se impone integrarla con la única que, como se acaba de ver, puede darse a la primera frase del precepto; con la naturaleza de los condicionantes que se establecen para que opere la responsabilidad, absolutamente en armonía con los que se contienen en los artículos 1902 y 1903 del Código Civil; y con la finalidad compensatoria que pretende el precepto.

QUINTO.- La Ley 25/1995 es, en cambio, aplicable en cuanto a la cuantía de las sanciones, en virtud de lo que se establece en su disposición transitoria primera, como así se acordó por el Tribunal Regional de Cataluña, sin que por tanto sea necesario hacer comentario alguno al respecto.

En virtud de lo expuesto,

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por... contra la Resolución del Tribunal Regional de Cataluña de 27 marzo 1996, en la Reclamación núm. 8881/1995, acuerda: Desestimarla, y confirmar la resolución impugnada.

### 3. RESOLUCIÓN DE 13 DE MARZO DE 1998 (JT 1998, 659)

RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: procedimiento de exigencia de responsabilidad: adopción de medidas cautelares: requisitos para la procedencia: examen: que el sujeto sometido a las medidas tenga la posibilidad de ser declarado responsable subsidiario: adopción de medidas con carácter previo a la declaración de fallido del deudor principal: procedencia.

Recurso de Alzada

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 8 julio 1993 el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó, Acuerdo de adopción de medidas cautelares consistente en el mandamiento de práctica de anotación preventiva de embargo sobre cierto bien inmueble de titularidad del reclamante, en base a los siguientes hechos: 1.º) Que la empresa... de la que ha sido administrador el reclamante, ha cesado en sus actividades, tal y como queda constatado en el expediente administrativo como consecuencia del intento de práctica de diversas diligencias por parte del personal de la Dependencia de Recaudación y de la información disponible sobre esa empresa. 2.º) Que la empresa... en fecha 26 de julio de 1993, cuando ya era deudora a la Hacienda Pública por el importe señalado como cuantía de la presente reclamación, procedió a la venta de las fincas de su titularidad sitas en el Polígono Industrial número... calle... locales y, a la compañía... cuyos socios son coincidentes con los de..., con el único y aparente fin de eludir el pago de sus débitos. 3.º) Que no existe constancia, en el momento de dictarse el acto, de que..., se halle en situación concursal de suspensión de pagos o de quiebra. 4.º) Que a tenor de lo dispuesto en el artículo 40.1.2.º párrafo de la Ley General Tributaria, desarrollado

por el artículo 14 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 diciembre, se dan los requisitos necesarios para la derivación de responsabilidad subsidiaria al administrador D.

SEGUNDO.- El reclamante interpuso el día 29 de julio de 1993 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, reclamación económico-administrativa, y formuló alegaciones: 1.º) Que de la simple lectura del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria, se desprende que, si bien es cierto que el órgano de recaudación está facultado para la adopción de medidas cautelares, también lo es que dichas medidas no pueden ser cualesquiera de ellas sino únicamente las que puedan reglamentariamente establecerse. 2.º) Que el artículo 132 de la Ley General Tributaria, y los artículos 41 y 125 a 130 del Reglamento General de Recaudación únicamente autorizan a la práctica de la anotación preventiva de embargo en la vía de apremio.

TERCERO.- Por otrosí, pretendía el reclamante en su escrito de alegaciones la acumulación de la reclamación a la que ya en el momento de practicarse dichas alegaciones se seguía en dicho Tribunal con motivo de la impugnación, por parte del mismo reclamante, del acto de derivación de responsabilidad subsidiaria posteriormente adoptado por la Oficina Gestora frente a él, tramitada con el número de Expediente de Resolución 7835/1993.

CUARTO.- El Tribunal Económico-Administrativo Regional, después de denegar la acumulación solicitada, por no concurrir los requisitos del artículo 48.2 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, desestimó la reclamación, con los siguientes fundamentos correlativos a las alegaciones efectuadas: 1.º) El reclamante pretende que el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria subordina, con la expresión «que... puedan reglamentariamente adoptarse», la posibilidad de adoptar medidas cautelares al desarrollo de unos supuestos preceptos reglamentarios que regulen dicha figura y a falta de los cuales no podría la Administración hacer uso de tal institución, pero dichas medidas entiende el Tribunal, vienen a referirse a la necesidad de sujeción de la Administración Tributaria, en todo caso, al procedimiento que puntualmente indique el Reglamento General de Recaudación, de tal modo que, de señalarse expresamente algún género de formalidad especial o de trámite procedimental específico en relación con esas medidas cautelares en la norma reglamentaria, dichos trámites o formalidades deberán ser lógicas y rigurosamente

observados por la Administración en su actuación. 2.º) A mayor abundamiento, debe señalarse que el mismo Reglamento General de Recaudación, en su artículo 14.4, recoge expresamente la posibilidad de adopción de medidas cautelares antes de la declaración de fallido del deudor principal, imponiendo como requisito de orden material la existencia de indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda. 3.º) Debe plantearse qué tipo de medidas caben en tales circunstancias, ante lo cual y a falta de previsión explícita, no resulta ocioso recordar que en otros ámbitos del ordenamiento jurídico y, en particular, en el Derecho procesal puede hallarse un precepto, el artículo 1428 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que habilita, en ese caso al Juez, a adoptar las medidas que según las circunstancias sean necesarias para asegurar la efectividad de la sentencia que en el juicio recayere; que la Administración, hallándose legalmente facultada para la adopción de medidas cautelares en aquellos casos en que concurren, a su juicio, las circunstancias generadoras de la derivación de responsabilidad tributaria y existiese riesgo fundado de no poder satisfacerse las mismas en un futuro en función de la existencia de indicios en ese sentido, puede acudir a la adopción de medidas de idéntico alcance, siempre bajo su responsabilidad patrimonial, que en todo caso deberán sujetarse a la más estricta y prudente proporcionalidad. Que por esta razón no puede atenderse la pretensión del reclamante de que únicamente se puede admitir la práctica de embargo preventivo en el procedimiento de apremio, por más que sea en el mismo donde viene regulada dicha figura, tanto por la Ley General Tributaria como por el Reglamento General de Recaudación. 4.º) Ha de examinarse, en todo caso, si a la luz de los hechos constatados por la Oficina Gestora existen indicios racionales que puedan hacer presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda, y lo cierto es que dichos hechos, consistentes en la existencia de una serie de transmisiones operadas presuntamente en fraude de acreedores por parte de la sociedad de la que el reclamante era uno de los administradores, parecen indicar, de modo razonable, que existen posibilidades de que se cometan nuevamente, y esta vez en relación con el patrimonio particular de dichos administradores, acciones de tal especie, ante lo cual resulta adecuado y ajustado a derecho el acuerdo adoptado que, respeta el principio de proporcionalidad exigible a este género de medidas, ya que la anotación preventiva no causa mayor perjuicio patrimonial que el de limitar, la disponibilidad de dichos bienes, y ello durante un período limitado de tiempo.

ANEXO IV

496

QUINTO.- Contra el acuerdo del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña, notificado, según manifiesta el interesado el 28 de

marzo de 1995, interpuso el interesado el presente recurso de alzada el 12 de abril siguiente, en el que el concurrente muestra su disconformidad con el acuerdo, con los siguientes fundamentos: 1.º) Improcedencia de la medida cautelar por no estar reglamentariamente prevista en el artículo 27.3 de la Ley General Tributaria y por tanto no puede adoptarse una medida cautelar de anotación preventiva de embargo dentro de un procedimiento incidental como es el de derivación de responsabilidad. 2.º) Improcedencia de la medida cautelar acordada por no concurrir los presupuestos necesarios para su adopción, pues la actuación de la compañía no puede considerarse fraudulenta, en ningún momento, pero tal afirmación en ningún caso puede hacerse sin previa demostración de tal conducta por parte de la Administración. En todo caso, la conducta del ahora recurrente, se ha ajustado en todo momento al ordenamiento jurídico tributario, sin que exista indicio racional alguno que indique lo contrario.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos procedimentales de competencia, legitimación, plazo y cuantía establecidos en el Reglamento ( RCL 1981\2126, 2471 y ApNDL 8295) rector de las actuaciones en esta vía, para su toma en consideración por este Tribunal Central.

SEGUNDO.- Planteado el presente recurso contra el acuerdo de adopción de medidas cautelares hecho por la Administración Tributaria y confirmado por la resolución contra la que se alza el interesado, no es superfluo, para el más correcto tratamiento de la cuestión, definir exactamente el sentido y contenido del acuerdo citado. Su fundamentación, obviamente, reside en el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243) (37.5 después de la Ley 25/1995 [RCL 1995\2178 y 2787]), con arreglo al cual «en los casos de responsabilidad subsidiaria será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan reglamentariamente adoptarse». El desarrollo reglamentario de este precepto ha de buscarse en el artículo 14.4 del Reglamento General de Recaudación ( RCL 1991\6 y 284): «Antes de la declaración de fallidos de los deudores principales, el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda». Conviene

señalar que tanto el artículo 37 de la Ley General Tributaria como el 14 del Reglamento General de Recaudación regulan la posibilidad de declarar responsables de la deuda tributaria a otras personas y que los dos párrafos transcritos se refieren específicamente a los deudores subsidiarios.

TERCERO.- De las dos normas mencionadas se derivan las siguientes consecuencias: 1.º) El acto de adopción de medidas cautelares, como su propia designación indica, es un acto preventivo, y por lo tanto: a) es anterior, tanto a la declaración de fallido del deudor principal como al acto de derivación de responsabilidad subsidiaria (desde el momento en que este último requiere la previa adopción del anterior). b) como toda medida cautelar no implica un juicio en derecho sobre los actos posteriores que puedan dictarse, sino que se fundamenta en la pura presunción de que van a ser dictados a la vista de los supuestos de hecho comprobados por la Administración Gestora; c) su razón de ser es la existencia de «indicios racionales» de actuaciones elusivas por parte de los -todavía- presuntos responsables subsidiarios; y su finalidad, que no devenga imposible por mor de tales actuaciones la satisfacción de la deuda tributaria. Es un acto, por tanto, cautelar y presuntivo que no viene condicionado más que, de una parte, a que los sujetos sometidos a él tengan la posibilidad de ser declarados responsables subsidiarios -por ejemplo, que tengan la condición de administradores de la persona jurídica deudora principal- y de otra que existan indicios suficientes para apreciar aquella conducta elusiva. Estos son los límites a que ha de atenerse el correcto planteamiento del presente recurso.

## ANEXO IV

CUARTO.- A mayor abundamiento, la corrección de las medidas cautelares adoptadas en su momento, viene avalada, contundentemente por el Acuerdo de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 enero 1998 (RG 3710/1995), en el que se desestima el recurso de alzada interpuesto por el interesado contra Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 27 abril 1995, confirmando la resolución sobre declaración de responsabilidad subsidiaria, cuya argumentación sirve de complemento, tanto a los acertados razonamientos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que no han sido desvirtuados por el interesado como a los fundamentos del presente acuerdo.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto en nombre de don... contra Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 23 diciembre

1994, recaído en Expediente núm. 6634/1993, en asunto relativo a medidas cautelares previas en procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, acuerda: Desestimar el recurso, confirmando el acuerdo recurrido y los actos de gestión a que el mismo se refiere.

#### **4. RESOLUCIÓN DE 9 DE SEPTIEMBRE DE 1998 (JT 1998, 1779)**

**RECAUDACIÓN:** Obligados al pago: Responsables subsidiarios: Administradores de personas jurídicas: supuestos: administradora única que permitió, por acción u omisión, la comisión de infracciones tributarias graves consistentes en no retener ni ingresar retenciones del IRPF: exigencia de responsabilidad subsidiaria procedente; alcance de la responsabilidad: examen: inclusión de las sanciones aún después de la nueva redacción dada al art. 37.3 LGT por Ley 25/1995, al no haber variado la redacción del art. 40.1 LGT y tratarse de un supuesto de responsabilidad por infracción; procedimiento para la exigencia de la responsabilidad: adopción de medidas cautelares consistentes en el embargo preventivo de bienes del Administrador por el importe total de la deuda tributaria de la sociedad, con anterioridad al acto de derivación de responsabilidad: procedencia.

Recurso de Alzada

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la Dependencia de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Ciudad Real se seguía expediente de apremio contra la mercantil... por débitos a la Hacienda Pública en virtud de Actas de Inspección en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (retenciones), ejercicios 1991-1993; y estando en trámite de declaración de fallido del sujeto pasivo y la apertura de expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria a... en su condición de administradora única de la sociedad deudora, la Oficina gestora dictó, al amparo del artículo 37.5 de la Ley General Tributaria, acuerdo de adopción de medidas cautelares sobre el patrimonio de la citada, para responder del total de la deuda liquidada a la sociedad, embargándose preventivamente un inmueble de su propiedad por cuantía de 6.596.763 pesetas. Contra el citado acuerdo de adopción de medidas cautelares interpuso la representación de la interesada reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha el día 10 de octubre de 1996.

SEGUNDO.- Por la misma oficina gestora, luego de dar audiencia a la interesada y efectuar ésta las alegaciones que estimó oportunas, se dictó, con fecha 15 octubre 1996, Acuerdo de derivación de responsabilidad por las deudas de la empresa mencionada, por cuantía total de 5.590.160 pesetas integrada en la forma siguiente: por el Acta de Inspección suscrita por el concepto reseñado y de conformidad, 3.965.324 pesetas, de las que 2.747.582 en concepto de cuota y 1.217.742 pesetas de intereses; y del Acta inicialmente en disconformidad, por las sanciones aplicadas al mismo concepto, rectificadas de conformidad el 17 de octubre de 1995 en aplicación de la Ley 25/1995, 1.634.811 pesetas, deduciéndose de la suma de ambas 9.975 pesetas ingresadas, por lo que se llegaba a la cuantía indicada y que constituye el objeto del presente recurso de alzada. Contra este acuerdo la interesada interpuso nueva reclamación económica-administrativa ante el mismo Tribunal, el cual la acumuló a la anterior por Providencia de 12 marzo 1997.

TERCERO.- El acuerdo de derivación de responsabilidad se fundamentaba en los hechos siguientes: la sociedad... se había constituido por escritura de 15 de octubre de 1988, que en su cláusula octava, después de la designación de Presidente y Secretario, estipulaba que la sociedad sería «regida y administrada por dos administradores solidarios», designándose a continuación para estos cargos a... que los aceptaron en el mismo acto según se hacía constar en la cláusula octava de la escritura, si bien por otra de 28 de noviembre de 1990 inscrita en el Registro Mercantil el 19 de diciembre de 1991,... renunciaba al cargo, quedando como única Administradora la ahora recurrente. De las Actas de Inspección que obra en el expediente queda demostrado que la entidad que administraba la recurrente no efectuó retención en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los profesionales que se citaban en el expediente ni ingresó el importe correspondiente a tales retenciones en los ejercicios 1991 a 1993, lo que se calificaba como infracción tributaria grave con arreglo a los artículos 79 y 88.3 de la Ley General Tributaria en su redacción entonces vigente (las Actas se levantaron el 30 de junio de 1995). La entidad se había declarado fallida el 31 de julio de 1996 y la derivación de responsabilidad hacia la administradora se hacía al amparo de lo establecido en el párrafo primero del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria.

CUARTO.- El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, en sesión de 1 de julio de 1997, declaró ajustado a derecho el acuerdo de derivación de responsabilidad, desestimando así la segunda

de las dos reclamaciones acumuladas, y, estimando la primera, anuló el embargo preventivo adoptado como medida cautelar al no justificarse en el acuerdo adoptado al respecto por la oficina gestora la existencia de indicios racionales que permitieran presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda, lo que constituye un «prius» necesario para la adopción de esta clase de medidas con arreglo al artículo 14.4 del Reglamento General de Recaudación. Notificada la Resolución del Tribunal de instancia el día 23 octubre 1997, interpuso la representación de la interesada el presente recurso de alzada con entrada en la sede del mismo Tribunal el 7 de noviembre siguiente, solicitando de este Tribunal la declaración de nulidad del expediente administrativo de declaración de responsabilidad, con fundamento en los siguientes motivos: 1.º) A la interesada se le hace responsable subsidiaria en un primer momento por 6.596.763 pesetas. Y en virtud de ello se le hace un embargo preventivo por esa cuantía; sin embargo, después de interpuesta reclamación económico-administrativa contra ese acto, se dicta «un presunto acto de convalidación», por el que se le notifica el acuerdo de derivación de responsabilidad, por lo que se le hace responsable esta vez tan sólo por 5.590.160 pesetas, «acto de convalidación cuyo objeto se contiene en el artículo 67 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y convalidación que en ningún momento se puede producir, toda vez que con el mismo se debería haber dictado la retroacción del expediente al momento de haberse producido la nulidad o anulabilidad del acto administrativo». «¿Qué sentido tiene -prosigue el recurrente- si no es una presunta convalidación, el hecho de comunicar nuevamente el 15 de octubre, acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, esta vez por la cantidad de 5.590.160 pesetas, cuando un mes antes ya se le ha declarado responsable subsidiaria por cantidad superior?». 2.º) No procede incluir a las sanciones entre las deudas tributarias, ya que el considerar, como hace el Tribunal de instancia, que la recurrente «participó en la comisión de la infracción» «debe ser una manifestación gratuita de este Tribunal, toda vez que no existe ni un solo documento» en que se acredite esa participación, por lo cual «la manifestación de haber participado en la comisión de la infracción debe suprimirse de la resolución que en su día dicte este Tribunal». 3.º) A la recurrente se le deriva el apremio que se contiene en la Diligencia de la Unidad de Recaudación de 31 de julio de 1996, por lo que no es cierto que la deuda derivada alcance sólo a la contraída en período voluntario, ya que ésta era de 5.590.160 pesetas en tanto que la cantidad reclamada a la recurrente asciende a 6.720.162.

«No entendemos -apostilla el recurrente- cómo el Tribunal Económico-Administrativo Regional mantiene que la deuda derivada sólo alcanza a la contraída en período voluntario». 4.º) A la recurrente no le ha sido notificada la providencia del apremio que se le deriva. «¿Dónde se encuentra la notificación de esa providencia? -sigue cuestionando el texto del recurso-. ¿Cuándo le ha sido notificada a mi mandante? ¿Dónde se contiene el vencimiento del plazo en período voluntario?», etc. Por último, el recurrente invoca, bajo el filosófico pensamiento de que «ya, el fin no justifica los medios», la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 enero 1994 que ya había sacado a colación en primera instancia.

QUINTO.- Consta del expediente que por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Castilla-La Mancha, se denegó la suspensión solicitada del acuerdo que se recurre.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos procedimentales de competencia, legitimación, plazo y cuantía establecidos en el Reglamento ( RCL 1996\1072 y 2005) rector de las actuaciones en esta vía, para su toma en consideración por este Tribunal Central.

SEGUNDO.- Para la mejor resolución de las cuestiones planteadas en el presente recurso de alzada y también para disipar, en la medida de lo posible, las profusas dudas que en el mismo se manifiestan, entiende este Tribunal precedente recordar la tramitación seguida en los distintos hechos recogidos en el expediente. En primer lugar, el órgano gestor, que venía tratando infructuosamente de hacer efectivas las deudas tributarias de la mercantil que era el sujeto pasivo principal, llegó a la conclusión de que la tramitación en curso conducía verosímelmente a la declaración de fallido de la empresa y a la derivación de responsabilidad hacia sus administradores. A la vista de ellos, dictó en primer lugar y a título cautelar, para lo que está facultado en virtud de los artículos 37.5 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243) y 14.4 del Reglamento General de Recaudación (RCL 1991\6 y 284), un acuerdo de embargo preventivo de bienes de quien presuntamente sería declarada responsable subsidiario de esas deudas. Este primer acto administrativo es de naturaleza cautelar según dice la Ley, esto es, no prejuzga las actuaciones posteriores y se limita a garantizar a la Hacienda Pública frente a maniobras

elusivas o fraudulentas que hagan inútil la posterior imputación de responsabilidad subsidiaria; al no estar declarada y menos aún cuantificada esta última, se toma como base para su adopción la deuda total de que es aún responsable la sociedad deudora; el acto en cuestión no constituye -contra lo que afirma reiteradamente la recurrente- un primer acto de derivación de responsabilidad; y, por último, ha sido anulado por el Tribunal Regional, por lo que en estos momentos no existe jurídicamente y es irrelevante a los efectos del presente recurso.

TERCERO.- Proseguido el expediente principal, se dictó la declaración de falencia del sujeto pasivo principal (31 de julio de 1996) y se incoó el expediente de derivación de responsabilidad hacia la administradora única comunicándosele (24 de septiembre de 1996) la apertura de ese expediente para la formulación de alegaciones -cosa que hizo efectivamente- y dictándose el Acto de derivación de responsabilidad -acto único y distinto del de adopción de medidas cautelares- el 15 de octubre de 1996. En este acto se cuantificaba ya la extensión de esa derivación de responsabilidad que se establecía, con toda precisión como toda lectura que no sea precipitada y apasionada deja ver claramente, en la cuota e intereses de demora liquidados en el Acta de conformidad y en las sanciones liquidadas en el Acta, primero, de disconformidad y luego de conformidad, descontándose la cantidad ingresada y dando por resultado la cuantía de 5.590.160 pesetas que tanta perplejidad suscita al reclamante. De lo expuesto se deduce fácilmente que este segundo Acto no es, como supone aquél, «un presunto acto de convalidación» del de adopción de medidas cautelares, con el que prácticamente no tiene nada que ver, por lo que toda la argumentación centrada en el artículo 67 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre (RCL 1992\2512, 2775 y RCL 1993\246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, carece por completo de base jurídica; y en segundo término, está claro que las deudas que se derivan a la recurrente se integran por la cuota, los intereses y la sanción, pero no así por el recargo de apremio, por lo que son igualmente irrelevantes y deben ignorarse las angustiadas preguntas que se hacen en el recurso respecto a las providencias de apremio emitidas en la fase anterior. También resulta palmario que, puesto que la deuda derivada es por la cuantía indicada, equivalente a los conceptos ya transcritos y sin que en ella se incluya el recargo de apremio, es totalmente cierta la afirmación del Tribunal Regional de que el acuerdo de responsabilidad subsidiaria sólo alcanza a la deuda contraída en período voluntario, lo que el recurrente afirma no entender, correspondiendo a

este Tribunal en este momento declarar su incomprensión ante este no entendimiento de algo tan evidente.

CUARTO.- En cuanto a la inclusión de las sanciones entre las deudas derivadas, es doctrina reiterada de este Tribunal, sentada entre otras en su Resolución de Pleno de 2 abril 1998 (RG 591/1997), que la aparente contradicción existente entre «la nueva redacción dada al artículo 37.3 de la Ley General Tributaria (que extiende con carácter genérico la responsabilidad solidaria o subsidiaria que se declare respecto de personas distintas del sujeto pasivo o deudor principal “a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”) y el artículo 40.1 de la misma Ley que extiende la responsabilidad subsidiaria de los Administradores de personas jurídicas, en caso de infracciones tributarias graves, a “la totalidad de la deuda tributaria”, en la que se han incluido de siempre las sanciones, por aplicación de lo establecido en el artículo 58.2, e) de la Ley General en la materia... debe solventarse en sentido contrario a la aplicabilidad en este caso del artículo 37.3. El recorte que da al contenido de la responsabilidad la nueva redacción del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria no alcanza al supuesto del artículo 40.1; en primer lugar, porque es un precepto general frente a otro específico y singular; en segundo lugar, porque entenderlo de otra manera desnaturalizaría el sentido del artículo 40, que presupone la culpa o al menos la negligencia en la conducta de los administradores, exigiéndoles una responsabilidad que alcanza a la totalidad de la deuda imputable a la persona jurídica, en línea con los artículos de la vigente Ley de Sociedades Anónimas ( RCL 1989\2737 y RCL 1990\206) sobre la responsabilidad de los administradores; en tercer lugar, porque aceptar la tesis del recurrente haría inoperante la primera frase del artículo 40.1 que establece que en las infracciones simples el administrador tan sólo responde de las sanciones. En cuanto a la interpretación que cabe darle a la expresión “totalidad de la deuda tributaria”, en los casos de infracciones graves, se impone integrarla con la única que, como se acaba de ver, puede darse a la primera frase del precepto; con la naturaleza de los condicionantes que se establecen para que opere la responsabilidad, absolutamente en armonía con los que contienen en los artículos 1902 y 1903 del Código Civil; y con la finalidad compensatoria que pretende el precepto».

QUINTO.- Resta, por examinar la imputación que, según el recurrente, hace el acuerdo recurrido de modo gratuito, de haber participado la interesada en la comisión de las infracciones tributarias de que derivan las

deudas que se consideran. En el expediente podrá no haber, como afirma con todo énfasis el recurrente, un solo documento en el que se recoja esa participación, pero sí abundan los hechos que determinan, por imperio de la Ley, la existencia de la misma. La recurrente era, según los Estatutos de la Sociedad y el Registro Mercantil y no se niega por su representante, la administradora única encargada de regir y gestionar la sociedad; en el desempeño de esa función, y como expresa el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, permitió, por acción o por omisión, siendo de su incumbencia el tenerlo que impedir, que se cometieran infracciones tributarias graves consistentes en no retener ni ingresar las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que venía legalmente obligada a practicar e ingresar, hechos suscritos de conformidad por el representante de la empresa, y en consecuencia esos hechos le son legalmente imputables. No procede, por lo tanto, rectificar lo aseverado al respecto por el Tribunal Regional en su acuerdo, rigurosamente ajustado a derecho.

SEXTO.- Por último, no estará demás significar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 enero 1994 (RJ 1994\611) a la que atribuye el recurrente tan decisiva importancia no se refiere a los supuestos de derivación de responsabilidad subsidiaria contemplados en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria y que son los aquí examinados, sino a la exigibilidad de las deudas tributarias de personas físicas o jurídicas a quienes les sucedan en la titularidad o ejercicio de sus actividades económicas, supuestos regulados en los artículos 72 de la Ley General Tributaria y 13 del Reglamento General de Recaudación (RCL 1968\2261 y NDL 25666), categoría jurídica totalmente diferente a la anterior por lo que no puede invocarse la sentencia citada en relación con una materia radicalmente distinta.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por... contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de fecha 1 julio 1997, recaída en Expedientes núms. 13-1179 y 1260-1996 acumulados, en asunto relativo a derivación de responsabilidad por deudas tributarias, Acuerda: Desestimar el recurso, confirmando el acuerdo recurrido.

## 5. RESOLUCIÓN DE 15 DE ENERO DE 1999 (JT 1999, 191)

RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: Administradores de personas jurídicas: diferenciación de los presupuestos determinantes de la existencia de una responsabilidad solidaria al amparo del

art. 38.1 LGT, o de una responsabilidad subsidiaria, al amparo del art. 40.1 LGT: el supuesto previsto en el art. 38.1 LGT requiere una conducta activa dirigida a la comisión de la infracción, mientras que los supuestos del art. 40 LGT descansan en conductas pasivas; alcance de la responsabilidad: examen: inclusión de las sanciones aun después de la nueva redacción dada al art. 37.3 LGT por Ley 25/1995, de 20 julio, al no haber variado la redacción del art. 40.1 LGT y tratarse de un supuesto de responsabilidad por infracción.

Recurso de Alzada

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 20 de mayo de 1991 el Jefe de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Hacienda de Almería dirige escrito a don... en el que le comunica que habiendo tenido conocimiento por el Boletín del Registro Mercantil de la disolución de la entidad..., en la condición que había tenido de administrador único de dicha sociedad y después de liquidador, le requiere para poner a disposición de la Delegación de Hacienda el importe de los débitos en que dicha sociedad había incurrido; termina dicho escrito expresando: «Todo ello, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 14 del citado Reglamento (de Recaudación) sobre la derivación de responsabilidad subsidiaria en el supuesto de declarar fallidos a la entidad mercantil». El recurrente afirma haber recibido la notificación de dicho escrito el 27 de mayo de 1991.

El 6 de septiembre siguiente, se dicta acuerdo por el citado Jefe de la Dependencia de Recaudación, que el interesado afirma haber recibido el 30 del mismo mes, en el que se comunica a don... que no habiéndose satisfecho los débitos y habiéndose disuelto y liquidado la entidad mercantil, en virtud de lo dispuesto en los arts. 38.1 y 79 a) de la Ley General Tributaria, y en el art. 12.3.2 del Reglamento General de Recaudación, «procede declarar la responsabilidad solidaria y requerir el pago de las deudas a don... en su calidad de Administrador de la sociedad y como causante de las infracciones tributarias realizadas».

El señor... afirma haber recurrido en reposición dicho acuerdo, pero no aparece su escrito de recurso en el expediente, a pesar de haber sido requerido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional a la Dependencia de Recaudación.

A pesar de lo expuesto, con fecha 6 de octubre de 1992, se dictan cuatro nuevos acuerdos de derivación de responsabilidad - uno por cada

liquidación-, que en esta ocasión consta en el expediente que fueron notificados el 17 de febrero de 1993. En ellos se manifiesta que las liquidaciones fueron providenciadas de apremio el 25 de marzo de 1991 y que, con fecha 18 de febrero de 1992 y por un plazo de 15 días, se había puesto de manifiesto el expediente al interesado a fin de que formulase las alegaciones que estimase convenientes (extremos ambos que constan en la documentación); que no se presentaron alegaciones; que el deudor principal había incurrido en infracción tributaria grave; que «es el administrador de la entidad quien tenía atribuida su administración y la facultad de realizar toda clase de operaciones ante cualquier ente público, según se deduce de los estatutos de la sociedad» y que, como tal, «es causante de la infracción tributaria en que incurrió la misma cuando llegado el vencimiento del período voluntario incumplió con la obligación de autoliquidar el Impuesto y dejó de ingresar la totalidad de la deuda tributaria, en su calidad de representante y gestor de la entidad». En su consecuencia, se declara la responsabilidad solidaria de don... en su calidad de administrador único del deudor principal.

SEGUNDO.- Contra dichos acuerdos se interpone reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía el 5 de marzo de 1993 alegando el reclamante en esencia que había actuado con la diligencia necesaria para tratar de pagar las deudas tributarias de la entidad, debidas a dificultades de tesorería consecuencia de los resultados económicos desastrosos de la actividad empresarial; que «la responsabilidad que establece la Ley para los administradores es subsidiaria, distinta esencialmente de la responsabilidad solidaria prevista por el artículo 38.1 para los causantes y colaboradores, distintos de los administradores, en la infracción tributaria, ya que las conductas mencionadas en el artículo 40 pueden estar perfectamente incluidas en los términos de colaboración o causación a que se refiere el artículo 38, como ocurre en el caso del recurrente»; que las sanciones en ningún caso son transmisibles, no alcanzando a ellas la responsabilidad de los administradores. Termina deduciendo la pretensión de que se repongan los expedientes dimanantes de las actas de Inspección al momento anterior a la Certificación de apremio, que se acuerde, en todo caso, declarar la responsabilidad subsidiaria que determina el artículo 40 de la Ley General Tributaria, y que se acuerde asimismo la intransmisibilidad de las sanciones derivadas de las infracciones tributarias de la... en el pago subsidiario del administrador de la misma, por aplicación del artículo 89 de la citada Ley General Tributaria.

TERCERO.- Las actas incoadas a la sociedad... de las que deriva la deuda, son cuatro, todas ellas firmadas de conformidad de fecha 23 de noviembre de 1990.

La núm. 0444272-1, relativa al IGTE, 1985, en la que se hace constar que «aporta la documentación suficiente para determinar la base imponible», y que no se había presentado liquidación alguna ni había sido repercutido el impuesto. En la graduación de la sanción se reduce el porcentaje en 50 puntos en atención a la capacidad económica del sujeto infractor. Importe resultante de la sanción: 100%.

La núm. 0444273-0, relativa al Impuesto sobre Sociedades, 1995, en la que se hacen constar similares circunstancias a propósito de la determinación de la base y de la capacidad económica de la sociedad. La sanción resultante es del 100%.

La núm. 0444274-6, relativa al IRPF-Retenciones del Trabajo Personal, ejercicios 1985 a 1989; se hace constar que las cuotas devengadas fueron retenidas y no ingresadas, se descuentan 50 puntos atendiendo a la capacidad económica de la empresa resultando una sanción del 200%.

La núm. 0444275-5, relativa al IVA, ejercicios de 1986 a 1988, en la que se hace constar que «el exceso de cuotas devengadas no fue efectivamente repercutido a los clientes», se tiene en cuenta la situación económica de la empresa, y se fija la sanción en el 100%.

CUARTO.- Con fecha 10 de julio de 1996 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía dicta acuerdo desestimando la reclamación, considerando que el artículo 38.1 de la Ley General Tributaria no exige, a partir de la entrada en vigor de la Ley 10/1985, dolo o intencionalidad en los causante o colaboradores de la infracción tributaria y que «la responsabilidad que determina el artículo 38 citado no surge por el mero impago de las obligaciones o realización de una infracción tributaria, sino que implica además una actitud negligente de las personas, que las convierte en causantes o colaboradoras en la realización de la infracción, y que en el caso de los administradores se determina por la no realización de actos necesarios para el cumplimiento de obligaciones tributarias o por acciones u omisiones sin la diligencia adecuada a las circunstancias que cada caso requiera en el desarrollo de las funciones características de su cargo», que la conducta del administrador en el caso analizado debe calificarse como ilícita, culposa o negligente y a él incurso en la responsabilidad solidaria contemplada en el artículo 38 de la Ley General Tributaria. Aplica el régimen sancionador establecido por la Ley 25/1995, en virtud de su disposición transitoria primera, reduciendo las

sanciones al 50% en todas las actas menos en la correspondiente al IRPF-Retenciones, en la que aplica el 75%.

Contra dicha Resolución, notificada el 25 de octubre de 1996, se interpone recurso de alzada el 13 de noviembre del citado año, reiterándose los argumentos y petición formulados en primera instancia.

Son de aplicar los siguientes.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuestos para la admisión del presente recurso de alzada, en el que la cuestión principal planteada consiste en determinar la naturaleza de la responsabilidad en que ha podido incurrir el administrador de la sociedad.

**SEGUNDO.-** Para el debido enjuiciamiento de la cuestión señalada tienen especial importancia las siguientes circunstancias: que la derivación de responsabilidad se fundamenta en la condición de administrador del recurrente; que las infracciones tributarias se cometen por la sociedad y son calificadas por la Inspección actuaria como graves; que el administrador no realizó los actos necesarios y de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas; que, posiblemente, ello se debió a la situación económica de la empresa, porque dicha circunstancia ha sido constatada en las actas incoadas, en tanto que en ellas se rebaja la sanción por tal causa en el máximo permitido por el artículo 13.1 e) del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre (RCL 1986\176, 412 y ApNDL 6994), sobre procedimiento para sancionar las infracciones. Es decir, no se hace constar en los acuerdos de derivación ni en la resolución del Tribunal Regional ningún dato que configure el ilícito fiscal a que se refiere el artículo 38 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243), ni se justifica y demuestra una colaboración activa por parte del recurrente en las infracciones cometidas. Este último dato es el que separa los supuestos que se contemplan en los artículos 38.1 y 40.1 de la Ley General Tributaria; ser causante o colaborador requiere una conducta activa dirigida a la comisión de la infracción, mientras que los supuestos del artículo 40 descansan en conductas pasivas, tal como se desprende de las frases que las describen: «que no realizaren los actos necesarios», «que consintieren».

A lo expuesto hay que añadir que en un primer momento, ante unos hechos que no se modificaron después, la Dependencia de Recaudación

señala la posible responsabilidad subsidiaria del administrador, en la Resolución que se le dirige el 20 de mayo de 1991, con cita del artículo 14 del Reglamento General de Recaudación ( RCL 1991\6 y 284), que es el dedicado a los responsables subsidiarios. También se hace constar en otro de los documentos en los que se requiere al recurrente, que ello se hace por su condición de administrador único y liquidador de la sociedad, siendo así que según la certificación del Registro Mercantil, la Junta designó liquidador a don... es decir, a persona diferente del administrador. Este hecho tiene relevancia, porque es indudable que la concurrencia de ambos cometidos en la misma persona acentuaría sus responsabilidades frente a la Hacienda Pública.

Finalmente, en caso de duda, por mínima que ésta sea, debe regir el principio de aplicar las consecuencias menos gravosas para el obligado tributario, debido a la traslación al campo administrativo de los principios del Derecho penal, tal como ha consagrado la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional.

TERCERO.- El recurrente postula, respecto del importe de la deuda, la aplicación retroactiva del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243) en la redacción que le otorga la Ley 25/1995 que establece por primera vez el alcance de la responsabilidad sin distinguir dentro de ella si es subsidiaria o solidaria, afirmando que abarcará la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones.

Con independencia de que en términos generales la Ley 25/1995 no sea aplicable al caso presente debido a la separación entre los conceptos de responsabilidad y sanción, explicada en el Fundamento de Derecho Segundo, y al ámbito al que dejan reducida la retroactividad de la ley sus disposiciones transitorias, conviene establecer que tampoco sería de aplicación el citado artículo 37, en su nueva redacción, aunque no se dieran tales circunstancias. El recorte que da al contenido de la responsabilidad el artículo citado no alcanza al supuesto del artículo 40.1; en primer lugar, porque es un precepto general frente a otro específico y singular; en segundo lugar, porque entenderlo de otra manera desnaturalizaría el sentido del artículo 40, que presupone la culpa o al menos la negligencia en la conducta de los administradores, exigiéndoles una responsabilidad que alcanza la totalidad de la deuda imputable a la persona jurídica, en línea con los artículos de la vigente Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989\2737 y RCL 1990\206) sobre la responsabilidad de los administradores; en tercer lugar, porque aceptar la tesis del recurrente haría inoperante la primera frase del artículo 40.1 que establece que en las infracciones

simples el administrador tan sólo responde de las sanciones. En cuanto a la interpretación que cabe darle a la expresión «totalidad de la deuda tributaria», en los casos de infracciones graves, se impone integrarla con la única que, como se acaba de ver, puede darse a la primera frase del precepto; con la naturaleza de los condicionantes que se establecen para que opere la responsabilidad, absolutamente en armonía con los que se contienen en los artículos 1902 y 1903 del Código Civil; y con la finalidad compensatoria que pretende el precepto.

CUARTO.- De todo lo expuesto se desprende la procedencia de anular los acuerdos de derivación de responsabilidad solidaria, establecer la responsabilidad subsidiaria respecto de las deudas tributarias de... de don... en virtud de lo dispuesto en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, requerirlo para el pago de las deudas tributarias de la misma, reduciendo las sanciones impuestas en la forma establecida por la resolución del Tribunal Regional, que en este extremo debe mantenerse, y sin computar en ellas el recargo de apremio, que tan sólo operará si el responsable no atendiese al requerimiento en los plazos establecidos por el Reglamento General de Recaudación.

En virtud de lo expuesto,

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por don... contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 10 de julio de 1996 en la reclamación núm. 4/235/1993, acuerda: Estimarlo parcialmente, anulando los acuerdos de derivación de responsabilidad solidaria, declarando la responsabilidad subsidiaria del recurrente, confirmando la resolución del Tribunal Regional en cuanto a las sanciones, y teniendo en cuenta lo que se expresa en el Fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución.

## 6. RESOLUCIÓN DE 7 DE OCTUBRE DE 1999 (JT 1999, 1815)

RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: supuestos de exigencia de responsabilidad: administrador único de la sociedad deudora: no puede alegar desconocimiento de las infracciones tributarias cometidas por la misma, pues o bien las cometió en el ejercicio de sus funciones o permitió, negligentemente, que las cometieran terceros que desempeñaron dichas funciones sin tener la condición de administrador: exigencia de responsabilidad, procedente; procedimiento para la exigencia de responsabilidad:

audiencia al responsable subsidiario con anterioridad a la derivación de la acción para el cobro de las deudas: inexigibilidad con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 25/1995, de 20 julio; notificación edictal de la concesión del trámite de audiencia, al ser rechazada por el interesado la notificación personal previamente intentada; omisión del trámite de audiencia, inexistente; inclusión en el acuerdo de derivación de los elementos esenciales de la liquidación: no exige la transcripción íntegra de las actas y liquidaciones originales; posibilidad del responsable subsidiario de impugnar el acuerdo de derivación con base en circunstancias relativas al procedimiento previo de determinación de las deudas tributarias derivadas: no procede cuando existe identidad entre el responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales.

#### Recurso de Alzada

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 24 de febrero de 1994 y por la Jefatura de la Inspección de la Delegación de Málaga de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se dictó Acuerdo en virtud de Acta de disconformidad en concepto de Impuesto de Sociedades ejercicio 1988, incoada a la empresa... por el que, desestimándose las alegaciones formuladas por el sujeto pasivo, se confirmaba la propuesta de liquidación contenida en el Acta citada, calificándose de infracción tributaria grave a los efectos de imposición de la sanción correspondiente. En idéntica fecha se confirmaron las liquidaciones practicadas en virtud de actas relativas al mismo impuesto y ejercicios de 1989, 1990 y a Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1990. Transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las referidas deudas se providenciaron de apremio y posteriormente se dictó providencia de embargo de bienes y derechos que concluyeron con la declaración de fallida de la entidad... por Acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 24 de marzo de 1995.

SEGUNDO.- El 27 de marzo de 1995 se remitió al ahora recurrente oficio de iniciación de expediente de derivación de responsabilidad al amparo del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, al constar el mismo como administrador único de la sociedad deudora, y al ser imposible la notificación personal del citado oficio por negarse a recibirla, se practicó mediante publicación en el «Boletín Oficial de la Provincia de Málaga»

de 4 de septiembre de 1995, sin que se hicieran alegaciones, por lo que el 20 de noviembre siguiente el centro gestor dictó Acuerdo de derivación de responsabilidad al recurrente por una deuda tributaria total de 47.673.797 pesetas y los conceptos antes señalados. El Acuerdo se fundamentaba en el Acuerdo de la Junta General de Accionistas de 18 de marzo de 1986 por el que se nombraba al interesado administrador único de la entidad, siendo reelegido para el mismo cargo por Acuerdo de la Junta General de 15 de junio de 1991, constando el aceptamiento del interesado en ambos casos sin que hubiera renunciado al mismo. El centro gestor entendía que se daban las circunstancias establecidas en los artículos 40.1, párrafo primero de la Ley General Tributaria y 133 de la Ley de Sociedades Anónimas para derivar la responsabilidad por las deudas sociales al interesado y que, calificadas como graves las infracciones cometidas, la responsabilidad se hacía extensiva a la totalidad de la deuda, incluso sanciones, con excepción del recargo de apremio.

TERCERO.- La representación del interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, alegando omisión del trámite de audiencia; desconocimiento de las deudas que se le derivaban; falta de prueba de la culpabilidad del interesado en la comisión de las infracciones apreciadas en la sociedad e improcedencia de la derivación de las sanciones dado el carácter personalísimo de las mismas. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, en sesión plenaria de 10 de abril de 1997, desestimó la reclamación y confirmó el Acuerdo impugnado, si bien, por aplicación de la Ley 25/1995, redujo las sanciones incluidas en las liquidaciones originales al 50 por 100 de la cuota, al no tener cobertura legal, después de la disposición mencionada, el incremento en concepto de perjuicio económico causado a la Hacienda Pública.

CUARTO.- Notificado el Acuerdo del Tribunal de instancia el 19 de mayo de 1997, la representación del interesado interpuso el presente recurso de alzada mediante escrito con ingreso en este Tribunal Económico-Administrativo Central el 6 de junio siguiente, reiterando la omisión del trámite de audiencia y con ello la indefensión en que se dejó al interesado y a su representante; la omisión en el Acuerdo impugnado de las liquidaciones a que se refería la derivación de la responsabilidad; la falta de motivación del acuerdo en lo relativo a la culpabilidad del interesado y, con carácter subsidiario, haciendo extensiva la impugnación a las liquidaciones de las Actas que determinaron dicho acuerdo, alegando que

la sociedad deudora era una sociedad transparente, que se trataba de operaciones vinculadas que debían haber sido calificadas como rectificables y no como infracción grave, y falta de pruebas en el resto de las actuaciones inspectoras que culminan en la calificación como graves de conducta sobre las que el actuario manifiesta sus dudas sobre la procedencia de esa calificación.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos procedimentales de competencia, legitimación, plazo y cuantía establecidos en el Reglamento ( RCL 1996\1072 y 2005) rector de las actuaciones en esta vía, para su toma en consideración por este Tribunal Central.

SEGUNDO.- Al examinar la primera de las alegaciones formuladas por el recurrente, esto es, la falta de notificación del acto de iniciación del expediente de derivación de responsabilidad y con ello la omisión del trámite de audiencia, este Tribunal entiende preciso rectificar y, a la vez, ratificar, el ambiguo pronunciamiento que sobre la cuestión mantiene el Tribunal de instancia en el Acuerdo recurrido. Si se admite, como se dice expresamente en el fundamento de derecho tercero de dicho Acuerdo, «que no puede entenderse que la Agencia Estatal de Administración Tributaria haya dado audiencia al responsable subsidiario antes de derivar frente a él la acción de cobro de estas deudas», esta omisión de un trámite esencial explícitamente establecido en el artículo 37.4 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243) tras su reforma por la Ley 25/1995 (RCL 1995\2178 y 2787), determinaría «ipso facto» la anulación de todas las actuaciones posteriores y la reposición del expediente al momento correspondiente. El examen del expediente revela que el trámite de audiencia se concedió explícitamente por oficio de 27 de marzo de 1995 -antes, por lo tanto, de la promulgación de la Ley 25/1995- invocando el artículo 84 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992\2512, 2775 y RCL 1993\246), de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común. Este Tribunal viene manteniendo que, precisamente por el carácter subsidiario de esta última Ley en los procedimientos tributarios, el trámite de audiencia en esta materia no era obligatorio con anterioridad a la Ley 25/1995, por lo que la oficina gestora bien pudo dictar en la fecha indicada el acuerdo de derivación de responsabilidad sin mayor dilación. En segundo lugar, y como señala el edicto publicado en el «Boletín Oficial de la Provincia de Málaga», esta notificación edictal se practica «por ne-

garse a hacerse cargo (el interesado) de la notificación en mano de la presente» y de estas negativas, según aprecia el propio Tribunal de instancia, hay abundantes ejemplos en el expediente. Ahora bien, la Jurisprudencia ha mantenido repetidamente que la negativa expresa por un particular a darse por notificado de un determinado acto, equivale a su válida notificación. Abunda en ello que el subsiguiente acto de derivación de responsabilidad sí que fue inmediatamente recepcionado por el interesado o personas habilitadas para ello, como lo demuestra su impugnación en plazo. Por último, el propio representante reconoce, en el escrito de interposición del presente recurso de alzada, que el apoderamiento de que gozaba para actuar en nombre del interesado «se limitaba a la firma de documentos a los efectos anteriores», esto es, «tramitar y obtener la devolución de las cantidades que procedan en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», y ello hace inviable su pretensión de que se le considere como el representante de un sujeto pasivo en el extranjero previsto en el artículo 46 de la Ley General Tributaria, que tiene que ser designado «a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública» «in genere». Todo lo expuesto conduce, bien que por razonamientos diversos, a la misma conclusión a que llega el Tribunal Regional, esto es, que no hubo omisión del trámite de audiencia por parte de la Administración, aunque su cumplimiento no tuviera los efectos deseables por causas imputables exclusivamente al interesado.

TERCERO.- Tampoco resulta atendible la alegación de no contenerse en el acuerdo de derivación impugnado las liquidaciones que fueron causa del mismo. Conforme al párrafo segundo del artículo 37.4 de la Ley General Tributaria, el acto de derivación deberá hacer expresión «de los elementos esenciales de la liquidación», lo que no supone la transcripción íntegra de las Actas originales y de las liquidaciones fundamentadas en ellas, aunque solamente sea porque en el trámite previo de audiencia del nuevo responsable de las deudas tributarias tiene ya acceso al expediente anterior. En el acuerdo impugnado se enumeran las claves de las liquidaciones, el concepto tributario, el importe de cada deuda desglosado en cuotas, intereses de demora, sanción y recargo, las fechas de notificación de las respectivas providencias de apremio y de declaración de fallido, y el alcance de la responsabilidad derivada para cada acto liquidatorio, lo que parece cumplir notoriamente lo exigido por la ley. De otra parte, tanto en este extremo como en el aducido de falta de motivación del acto impugnado, ha de señalarse que dada la condición de administrador único de la empresa deudora, el recurrente no puede alegar desconoci-

miento de las infracciones tributarias cometidas por aquélla ni pretender quedar exento de responsabilidad por tales infracciones, pues o bien se cometieron éstas por el propio interesado en el ejercicio de sus funciones de administrador o bien permitió, por ignorancia, dejación o negligencia, que se cometieran por terceros que desempeñaron aquellas funciones sin tener la condición de administrador, es decir, por «no realizar los actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas o consentir el incumplimiento por quienes de ellas dependen», que es como caracteriza el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria a las conductas que determinan la responsabilidad tributaria de los administradores por las deudas de las personas jurídicas a su cargo, y siendo ello así es evidente que no se precisa de mayores argumentos ni precisiones por parte de la Administración gestora para adoptar la clase de resoluciones como la que se impugna.

CUARTO.- El mismo razonamiento debe seguirse respecto de la impugnación que, con carácter subsidiario, se hace de las Actas de la Inspección de que derivan las liquidaciones originales. Este Tribunal viene reconociendo sistemáticamente, que al establecer la Ley General Tributaria que la notificación del acto de derivación de responsabilidad confiere al imputado «todos los derechos del deudor principal», la impugnación de aquel acto puede hacerse extensiva al procedimiento previo de determinación de las deudas tributarias posteriormente derivadas; pero la aplicación de este precepto no puede suponer la reapertura de todo el procedimiento cuando se da la identificación del declarado responsable con el titular del derecho a impugnar las Actas y liquidaciones originales, como sucede en este caso al ser el recurrente el administrador único de la empresa y como tal el único habilitado para, por sí o a través del representante que designara, mostrar su conformidad o disconformidad con las tales Actas y liquidaciones. Si el ahora recurrente «apoderó en la Inspección que sufría su administrada a un experto en esta compleja materia» y dejó que las Actas y liquidaciones devinieran firmes, no puede aceptarse como se pretende que por un simple cambio en la persona que le representa se reabra la impugnabilidad de aquellas actuaciones administrativas, pues es evidente que la ley quiere evitar que, como ocurre frecuentemente, administradores que no participaron activamente en las tareas inspectoras se vean ahora responsabilizados por las deudas liquidadas en virtud de actuaciones de las que pudieran no tener noticia, evitando así su indefensión, pero ello no puede postularse en supuestos como el presente y ello tanto menos cuando las alegaciones que se hacen en el presente

momento son prácticamente reiterativas de las que se formularon contra el Acta original y fueron cumplidamente contestadas, en el Acuerdo de 24 de febrero de 1994 que obra en el expediente.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por... contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 10 de abril de 1997, recaída en expediente núm. 29/4251/1995, en asunto relativo a derivación de responsabilidad subsidiaria, acuerda: desestimar el recurso, confirmando el Acuerdo recurrido.

## 7. RESOLUCIÓN DE 26 DE ENERO DE 2000 (JT 2000, 897)

RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: procedimiento para la exigencia de responsabilidad: previa declaración de fallido del deudor principal: carácter necesario e inexcusable: no es necesaria sin embargo su notificación al responsable subsidiario, siendo suficiente que el acto de iniciación del expediente de derivación de responsabilidad se haga constar la existencia de dicha declaración: indefensión inexistente; Procedimiento de apremio: concurrencia del procedimiento de apremio con un procedimiento concursal: diferenciación entre deudas concursales y deudas post-concursales; apremio de deudas por retenciones practicadas: no posesión de las cantidades retenidas a título de dueño y no inclusión de las mismas en la masa de la suspensión: procede la ejecución de la deuda en vía de apremio al margen del procedimiento concursal.

Recurso de Alzada

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La... como resultas de Actas de inspección suscritas de conformidad el 17 de junio de 1996 en concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicio 1994; Impuesto sobre el Valor Añadido, mismo ejercicio e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retenciones, 1992, era deudora a la Hacienda Pública por deudas tributarias que no ingresadas en plazo, fueron apremiadas sin resultado cobratorio, por lo que fue declarada fallida por la Dependencia de Recaudación de la Delegación especial en Baleares de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 12 de febrero de 1997. Iniciado el expediente de derivación subsidiaria, al no existir responsables solidarios, hacia el ahora recurrente que era administrador único de la deudora, según inscripción en el Registro Mercantil de

16 de septiembre de 1991 de escritura pública al efecto otorgada el 27 de agosto anterior, y formuladas alegaciones por el interesado, el Centro Gestor acordó con fecha 20 de marzo de 1997 declarar su responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 40.1, párrafo primero de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243) de las deudas pendientes por cuantía de 24.418.808 pesetas así distribuidas:

Liquidación	Cuota	I. Demora	Sanción	Deuda Pdte.	Concepto
A0785297400000730	9.210.168	993.689	3.868.271	14.072.128	I. Sociedades
A0785297400000729	250.453	117.576	149.020	517.049	IVA
A0785297400000718	5.524.089	1.018.709	3.286.833	9.826.833	IRPF (Ret.)

SEGUNDO.- Contra el acuerdo anterior interpuso el interesado reclamación económico-administrativa alegando, tras la puesta de manifiesto del expediente, que el acuerdo impugnado era nulo por falta de insolvencia definitiva del deudor principal y por no darse las circunstancias legales para determinar la existencia de responsabilidad subsidiaria. El Tribunal Regional, por el acuerdo que ahora se recurre, desestimó la reclamación en sesión de 30 de abril de 1998. Notificado dicho acuerdo el 12 de junio siguiente, la representación del interesado interpuso el presente recurso de alzada el día 30 del mismo mes, según fecha de registro de entrada en el Tribunal de instancia, fundamentándolo en los siguientes motivos: 1º) el estado concursal de la empresa deudora ya que la solicitud legal de suspensión de pagos de la empresa fue admitida a trámite por el Juzgado de primera instancia de Inca el 7 de septiembre de 1993; esta situación de suspensión determina que sean los interventores judiciales quienes lleven de hecho la gestión social y la Hacienda Pública, que no compareció en el procedimiento concursal, no tiene reconocidos esos créditos y por ello mismo el deudor, que viene cumpliendo cuidadosamente el convenio suscrito con los acreedores, no puede atender a esas obligaciones tributarias. 2º) Existen numerosas irregularidades, en el procedimiento seguido por la Inspección tributaria, no entendiéndose cómo pueden iniciarse actuaciones inspectoras en concepto de Impuesto de Sociedades por el ejercicio de 1994, que tenía como vencimiento el mes de julio de

1995, el 19 de septiembre anterior; 3º) No se ha notificado al recurrente la declaración de fallido de la empresa deudora, lo que constituye una infracción esencial del procedimiento regulado en el Reglamento General de Recaudación ( RCL 1991, 6 y 284) , tanto más cuanto que la acreedora principal no era insolvente.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos procedimentales de competencia, legitimación, plazo y cuantía establecidos en el Reglamento (RCL 1996, 1072 y 2005) rector de las actuaciones en esta vía, para su toma en consideración por este Tribunal Central.

SEGUNDO.- La indefensión invocada por el recurrente por la ausencia de notificación de la declaración de fallido de la deudora principal no encuentra apoyatura en la regulación legal del procedimiento de derivación de responsabilidad a los responsables subsidiarios, tanto en la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243) como en el Reglamento General de Recaudación ( RCL 1991, 6 y 284). Ciertamente esa declaración de fallido era requisito «inexcusable», como decía la Ley General Tributaria antes de su reforma por la Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178 y 2787) (artículo 37.3) para que la Administración tenga la posibilidad de iniciar las actuaciones contra los responsables subsidiarios declaración de fallido no solamente del deudor principal, sino también de los demás responsables solidarios si los hubiera y, en caso contrario, haciendo constar esta circunstancia en la declaración; pero ésta cierra un capítulo en la averiguación de responsables de la deuda tributaria para que pueda a continuación «indagarse» la existencia de responsables subsidiarios (artículo 164.2 del Reglamento General de Recaudación). Lógicamente no puede exigirse la notificación a quienes aún no se conoce si existen del acto de declaración de fallido. Lo que, evidentemente, si procede es que, en el acto de iniciación del expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria se haga constar la existencia de dicha declaración, requisito previo indeclinable según se ha visto; y como la notificación de esa apertura de expediente confiere al posible responsable «todos los derechos del deudor principal» (artículo 37.4 de la Ley General Tributaria) incluyendo el de conocer el expediente previo en su integridad e incluso la impugnación de las Actas iniciales, es evidente que en ese momento podrá aducir cuanto estime pertinente contra la declaración de fallido, con lo que la invocada indefensión no se produce. La alegación debe,

por tanto, rechazarse, tanto más cuanto que el recurrente, como administrador único de la empresa deudora, era perfecto conecedor de la situación fiscal de ésta.

**TERCERO.-** Tanto el Centro Gestor como el Tribunal de instancia han rebatido la supuesta influencia del proceso concursal en la derivación de responsabilidad estudiada, en términos que es suficiente con reproducir aquí puesto que en esta alzada se limita el recurrente a repetir sus alegaciones anteriores. Como se señala ya en el acuerdo de derivación, deben distinguirse entre las deudas derivadas las anteriores y las posteriores al acuerdo de admisión a trámite de la suspensión de pagos. Estas últimas, esto es, las posteriores al 3 de septiembre de 1993, son las liquidadas por Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido por el ejercicio 1994 y tienen, consiguientemente, la consideración de deudas extra-concursales y como tal, no son objeto del proceso, no han de aguardar a la celebración del convenio y son directamente exigibles. Las deudas relativas al ejercicio de 1992 lo son en el concepto de retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, de sustituto del contribuyente (artículo 32 de la Ley General Tributaria) y como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 9 de febrero de 1984, «el retenedor no posee a título de dueño las sumas retenidas, sino que es mero depositario de las mismas»; por lo tanto, no forman parte de su patrimonio y no pueden computarse en la masa de la suspensión.

**CUARTO.-** El examen del expediente no permite apreciar la existencia de las irregularidades inspectoras denunciadas por el recurrente. Ya en el oficio de iniciación de las actuaciones inspectoras, de 26 de julio de 1994, por el que se convoca a la representación de la empresa para el siguiente día 30 de septiembre, se hace constar que estas actuaciones se refieren todas ellas al año 1993 y anteriores, en tanto las relativas a los tres conceptos aquí discutidos se inician con la citación de 20 de noviembre de 1995 para el 11 de diciembre siguiente, concluyendo en las ya citadas Actas de conformidad del 17 de junio de 1996. La alegación carece, por tanto, de fundamento.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por... contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears de fecha 30 de abril de 1998, recaída en expediente núm. 07-824/1997, en asunto relativo a derivación de responsabilidad subsidiaria, Acuerda : Desestimar el recurso, confirmando el acuerdo recurrido y el acto de gestión a que el mismo se refiere.

**8. RESOLUCIÓN DE 24 DE MARZO DE 2000 (JT 2000, 663)**

**RECAUDACIÓN:** Obligados al pago: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: responsabilidad sobre la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas durante el período de administración: requisitos: examen: suponen el incumplimiento de los deberes normales en un gestor; alcance de la responsabilidad: exigencia de sanciones: procedencia; procedimiento de apremio: impugnación: motivos tasados de oposición: suspensión de la ejecución: sanciones tributarias: suspensión de la ejecución en tanto no hayan adquirido firmeza: aplicación retroactiva del art. 35 Ley 1/1998, de 26 febrero: no afecta a la validez de las providencias de apremio emitidas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley.

Recurso de Alzada

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El 30 de junio de 1994, el Administrador de Salamanca, Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid, dictó un acuerdo (Referencia: DER 8/1994) por el que declaraba a... responsables subsidiarios de las deudas tributarias pendientes de... en calidad de miembros de su Consejo de Administración, de conformidad con los artículos 40.1 párrafo primero de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243) en su redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril (RCL 1985, 968, 1313 y ApNDL 6991), y 14 del Reglamento General de Recaudación (RCL 1996, 6 y 284), ascendiendo el importe de la responsabilidad a 35.890.218 pesetas, con el detalle señalado en la tabla adjunta. La sociedad había sido declarada fallida por acuerdo de dicho Administrador de 27 de octubre de 1993. Antes de dictarse el acuerdo de derivación, los órganos de recaudación concedieron a los presuntos responsables plazo para examinar el expediente y presentar alegaciones.

Concepto	Cuota	I. Demora	Sanción (250%)	Deuda Tributar.
Actas Insp. IVA/1988	6.345.000	2.250.734	15.862.500	24.458.234
Actas Insp. IVA/1989	3.062.755	712.342	7.656.887	11.431.984

Estas deudas tienen su origen en el Acta de conformidad incoada a... el 16 de octubre de 1991 por la Dependencia de Inspección de Madrid. En la misma se señala que «La sociedad se encuentra en situación legal de quiebra voluntaria, presentada en el Juzgado de Primera Instancia número 1 de Madrid, y declarada por Auto de fecha 4 de septiembre de 1990», y que, en la documentación presentada ante dicho Juzgado se reconoció «una deuda con Hacienda por importe de 9.407.725 pesetas, manifestando el Comisario»-firmante del Acta- «que es una deuda por el Impuesto sobre el Valor Añadido, habiendo sido repercutido, y teniendo el siguiente desglose: ejercicio 1988, 6.345.000 pesetas y 1989, 3.062.755 pesetas». Se hace constar también en el texto del Acta que «No se presenta contabilidad, manifestando el señor Comisario que llevan desde su nombramiento el 4 de septiembre de 1990 sin haber efectuado la ocupación».

Refiere el acuerdo de derivación de responsabilidad, entre otros, los siguientes hechos: «Del Acta de Inspección reseñada se desprende que la conducta de... en relación con los conceptos y ejercicios inspeccionados, fue calificada como infracción tributaria grave al no haber presentado la sociedad las correspondientes declaraciones-liquidaciones».

SEGUNDO.- Contra el acuerdo anterior y contra las liquidaciones derivadas del Acta de Inspección,... el 1 de agosto de 1994, reclamación económico-administrativa, número 28/18620/1994, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Una vez notificada a los reclamantes la puesta de manifiesto del expediente, aquéllos presentaron, el 5 de febrero de 1997, escrito de alegaciones manifestando cuanto estimaron conforme a su derecho. Asimismo, los interesados impugnaban las providencias de apremio -previamente recurridas en reposición, sin que se tenga constancia de su resolución expresa- emitidas el 6 de agosto de 1994 sobre las deudas objeto de derivación, solicitando del Tribunal Regional se pronunciase sobre aquéllas, acumuladamente, en la reclamación número 28/18620/1994. Terminaban solicitando la suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados, sin necesidad de prestar garantía.

El 20 de noviembre de 1997, el Tribunal Regional falló la reclamación planteada, número 28/18620/1994, desestimándola y confirmando los actos administrativos impugnados, sin perjuicio de la aplicación del régimen sancionador más favorable contenido en la Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995, 2178 y 2787). Asimismo se denegó la suspensión de la ejecutividad de los actos impugnados solicitada por los reclamantes.

TERCERO.- Contra la resolución anterior, notificada el 23 de febrero de 1998, los interesados presentaron, en la misma fecha, recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, reiterando la solicitud de suspensión de los actos administrativos impugnados y manifestando, en síntesis, lo siguiente: a) que no concurren las condiciones para aplicar el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, pues no ha quedado acreditado que haya existido ni infracción tributaria simple ni infracción grave cometida por la persona jurídica de... Las sanciones impuestas a esta última en el Acta de Inspección derivan de las afirmaciones efectuadas por el Comisario de la quiebra, que manifestó que la sociedad no llevaba libros de contabilidad. Dicha afirmación «es totalmente gratuita, incierta y errónea»: la documentación de... y entre ella su contabilidad, se hallaba custodiada en las oficinas de su sede social, y posteriormente, tras el lanzamiento de dicha sede a consecuencia de un Juicio de Desahucio por falta de pago, en los Almacenes de Depósito del Ayuntamiento de Madrid; en ninguno de estos dos lugares se personaron ni el Comisario ni el Depositario de la quiebra para ocupar dicha documentación. En prueba de ello se aporta fotocopia de una resolución del Juzgado de Primera Instancia número 1 de Madrid, en la que se dispone lo siguiente: «como se solicita por el señor Depositario, librese Mandamiento al Depósito municipal del Ayuntamiento de esta capital a fin de que se proceda a poner a disposición de los órganos de la quiebra todos los bienes, libros y papeles que se encuentran depositados como consecuencia del lanzamiento de la quebrada del domicilio social»; b) que el Acta de Inspección está afectada de nulidad radical pues se basó en las afirmaciones erróneas del Comisario de la quiebra; este último, además, carecía de representación suficiente para suscribirla; c) que se está vulnerando el principio de presunción de inocencia, pues los recurrentes «en ningún momento (...) han podido tener acceso a la documentación que se señala para acreditar en su descargo y defensa las graves imputaciones de no presentación y llevanza de la documentación fiscal-tributaria de obligatorio cumplimiento». Finalmente, el 12 de marzo de 1998 tuvo entrada en este Tribunal Central un escrito remitido por los interesados en el que se solicitaba la aplicación al caso del artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998, 545), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Incorporada al expediente se encuentra una nota simple informativa de las inscripciones practicadas en el Registro Mercantil a nombre de... En ella quedan acreditados los siguientes extremos: a) Mediante escritura pública otorgada en Madrid el 14 de julio de 1987 –que elevó a públicos los acuerdos adoptados el 30 de mayo de 1987 por la Junta General de

Accionistas de...-, inscrita en el Registro Mercantil el 30 de septiembre de 1987, se nombró el siguiente Consejo de Administración: Presidente:...; Vicepresidente:... Consejera:... Secretario General:... b) Más adelante, en escritura de 19 de abril de 1988, completada por otra de 2 de marzo de 1989, ambas inscritas en el Registro Mercantil el 11 de abril de 1989, se reorganizó el Consejo de Administración de la sociedad del modo siguiente: Presidente:... Vicepresidente:... Secretario:...

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para conocer del presente recurso de alzada, presentado en forma y en tiempo hábil.

**SEGUNDO.-** En cuanto a la solicitud de suspensión presentada por los recurrentes, este Tribunal Central ha señalado en otras ocasiones, y en particular en la resolución de 8 de julio de 1998, que «de ningún modo puede admitirse que lo establecido en el apartado 8 del artículo 74 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (RCL 1996, 1072 y 2005), al que el recurrente parece implícitamente acogerse, de acuerdo con el cual “La suspensión podrá solicitarse en cualquier momento mientras dure la sustanciación de la reclamación económico-administrativa...” pueda significar que, dentro de un mismo procedimiento de reclamación el interesado pueda instar reiteradamente la suspensión, cuando ésta hubiera sido anteriormente denegada por resolución firme en esta vía». En consecuencia, no habiéndose acordado por el Tribunal Regional la suspensión de los actos impugnados, no procede en esta segunda instancia pronunciarse sobre la misma.

No obstante, en lo que se refiere exclusivamente a las sanciones, habiendo sido recurridas con ocasión de la impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad (artículo 37.4 de la Ley General Tributaria [RCL 1963, 2490 y NDL 15243] ), ha de tenerse en cuenta, como pretenden los interesados, el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998, 545), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, a tenor del cual «La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda, y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa». En efecto, este precepto ha de considerarse aplicable al caso a pesar de no hallarse en vigor aquella Ley en la fecha en que se inició la presente vía económico-administrativa. Ello es así porque, como

continúa diciendo la resolución citada «(...) el estatuto sustantivo que crea la Ley 1/1998 debe ser aplicable desde su entrada en vigor, no sólo y de forma plena a los procedimientos que se inicien "ex novo", sino también a los ya iniciados, si bien en éstos, por efecto de la disposición transitoria» Primera de dicha Ley, «sólo a los actos que se dicten con posterioridad a la vigencia de la Ley y que tengan relación directa sobre derechos sustantivos, y no de mera defensa, garantía o procedimiento de los reclamantes, como es la suspensión de las sanciones (...). (...) Sin perjuicio de mantener íntegramente la eficacia de los actos válidos que se hubieran podido producir hasta la fecha en orden al cobro o aseguramiento del importe de la sanción objeto de recurso en el procedimiento recaudatorio seguido para su efectividad (...), los órganos de recaudación deberán abstenerse en el futuro de proseguir dicho procedimiento hasta tanto la sanción adquiriera el carácter de firme en vía administrativa, caso de que así fuera, con la resolución del fondo del asunto (...)». En el presente caso, sin perjuicio de que el artículo 35 de la Ley 1/1998 haya de considerarse aplicable en los términos que se acaban de exponer, sus efectos han de finalizar en todo caso con la firmeza de la sanción en vía administrativa, momento que coincide con la fecha de la presente resolución.

TERCERO.- Los reclamantes impugnan en primer lugar las liquidaciones derivadas del Acta de Inspección incoada a... alegando que dicho documento fue firmado por persona que carecía de representación otorgada al efecto.

No puede admitirse semejante pretensión. La quiebra implica la inhabilitación del quebrado para ejercer el comercio y administrar sus bienes (artículos 13.2 y 878 del Código de Comercio); por ello, como prevé la Instrucción Quinta.1.4 de la Circular de 25 de junio de 1990 ( RJ 1990, 1607) de la Secretaría General de Hacienda y de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado sobre actuaciones en los procesos concursales de los órganos de la Administración Tributaria y del Servicio Jurídico del Estado «Las actas que extienda la Inspección de Tributos serán firmadas, además de por los actuarios: a) En caso de quiebra, por al menos dos de los Síndicos y, caso de que éstos no hayan sido nombrados todavía, por el Comisario de la quiebra», a quien se atribuyen amplias competencias a la vista de lo dispuesto en el artículo 1045 del Código de Comercio de 30 de mayo de 1829. Pues bien, no existiendo constancia en el expediente de que los Síndicos hubiesen sido designados en la fecha de incoación del Acta, ha de admitirse la legitimación del Comisario para comparecer

ante la Inspección de los Tributos y firmar cuantas diligencias y Actas se extendiesen en el curso de las actuaciones.

CUARTO.- Manifiestan asimismo los recurrentes que la afirmación del Comisario de la quiebra ante los órganos de Inspección manifestando que la sociedad no llevaba libros de contabilidad es incierta; simplemente – señalan–, la misma se hallaba custodiada, primero, en las oficinas de su sede social, y posteriormente, en los Almacenes de Depósito del Ayuntamiento de Madrid, sin que en ninguno de estos dos lugares se hubiesen personado el Comisario o el Depositario de la quiebra para proceder a su ocupación. Por ello, habiéndose firmado el Acta con manifiesto error de hecho, las mismas deben ser anuladas a pesar de la conformidad otorgada ante los órganos de Inspección.

Tratándose de Actas en conformidad, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 62.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RCL 1986, 1537, 2513 y 3058), que en su segundo inciso señala: «Los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados o aceptados por los interesados se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho». El Tribunal Supremo, en Sentencia de 7 de octubre de 1993 (RJ 1993, 7399), se pronunció en el siguiente sentido: «(...) la declaración de conocimiento del Inspector que contienen las actas gozan de la presunción de veracidad configurada en el artículo 1218 del Código Civil y hace prueba del hecho al cual se refieren y a su fecha, por tratarse de un documento emanado de "un empleado público competente" en el ejercicio de sus funciones y con las solemnidades requeridas legalmente (art. 1216). De ello han de extraerse dos conclusiones: primera, que en lo concerniente a los "hechos" recogidos en un acta de conformidad, el contribuyente no puede rechazarlos (porque hacerlo así sería atentar contra el principio de que nadie puede ir contra los actos propios) a no ser que pruebe que incurrió en notorio error al aceptar tales hechos; y segunda, por el contrario el acta de conformidad es atacable por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas, porque para nada se extiende a ello las presunciones antes dichas y es ésta una materia que en virtud del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva ( art. 24 [RCL 1978, 2836 y ApNDL 2875] ) corresponde en última instancia decidir a los Tribunales de Justicia».

A consecuencia de esta doctrina, no habiéndose probado por los recurrentes, aportando efectivamente la contabilidad de la sociedad –a pesar de haber transcurrido más de ocho años desde las actuaciones inspec-

toras-, la existencia de error alguno en los hechos recogidos en el Acta, no procede la rectificación de ninguna de las circunstancias reflejadas en la misma. En cualquier caso, la inexistencia de contabilidad actuó como un elemento de graduación de la sanción [artículo 82 letra f) de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril (RCL 1985, 968, 1313 y ApNDL 6991) ] siendo el motivo de incoación del Acta, y a su vez la infracción grave sancionada, haber dejado de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 1988 y 1989 [artículo 79 letra a) de la Ley General Tributaria], y no –como pretenden los recurrentes– haber incumplido obligaciones de índole contable, sin perjuicio de las consecuencias que de esta circunstancia se hubieran podido derivar respecto de la calificación de la quiebra.

QUINTO.- En segundo lugar, los interesados alegan inexistencia de las condiciones necesarias para derivar responsabilidad al amparo del artículo 40.1 párrafo primero de la Ley General Tributaria. Este artículo establece la responsabilidad de los administradores respecto de la totalidad de la deuda tributaria, en caso de infracciones cometidas por personas jurídicas, exigiendo en ellos que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, que consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan, o adoptaren acuerdos que hiciesen posibles tales infracciones. Los tres supuestos obedecen a los deberes normales en un gestor; el primero exige la omisión de actos relacionados directamente con la obligación infringida que el administrador tiene el deber de realizar por razón de su cargo; el segundo supone una clara permisividad respecto de la actividad ilícita de los subordinados; el tercero una consciencia de las consecuencias normales del acuerdo que se adopta. Disminuye, por tanto, la importancia del elemento intencional, primando lo que se entiende por «dejación de funciones».

En consecuencia, es correcta la derivación de responsabilidad subsidiaria a los tres recurrentes pues se dan los requisitos exigidos para ello, a saber: a) comisión de una infracción tributaria, en este caso grave, por la sociedad administrada; b) condición de miembros del Consejo de Administración de... al tiempo de cometerse la infracción; y c) una conducta ilícita del órgano de administración reveladora, al menos, de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que se deduce claramente a la vista de las graves irregularidades cometidas por la sociedad, detectadas por la Inspección de los

Tributos y regularizadas en el Acta incoada a aquélla, irregularidades que se describieron en el acuerdo de derivación y a las que se ha hecho referencia en el Antecedente de Hecho Primero de la presente resolución. Existe en consecuencia un nexo causal, suficientemente probado por los órganos de recaudación, entre los interesados y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad.

En cuanto al procedimiento de derivación de responsabilidad se han observado los trámites previstos en el artículo 37 de la Ley General Tributaria, en su redacción anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995, 2178 y 2787)

SEXTO.- Para terminar, en lo que a la extensión de la responsabilidad de los interesados se refiere, ésta debe alcanzar a las cuotas, intereses y sanciones del Acta de Inspección, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40.1, párrafo primero –«Serán responsables subsidiariamente (...) de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves (...)»– de la Ley General Tributaria, en relación con el 58.1 y 58.2 c) y e) de la misma Ley, en la redacción anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio. No obstante, en lo que concierne a la sanción, y como bien ha declarado el Tribunal Regional, procede revisar su importe, en aplicación de la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, aplicando el régimen más favorable previsto en esta última Ley; así resulta lo siguiente:

Concepto	Sanción aplicada	Sanción que procede
IVA 1988/1989	250%	125%

La sanción que procede es consecuencia de lo dispuesto en los artículos 79 a), 88.3, y 82.1 c) y d) de la Ley General Tributaria, así como de los artículos 19 y 20 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (RCL 1998, 2285) por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario.

SÉPTIMO.- Finalmente los interesados impugnan las providencias de apremio emitidas sobre la deuda tributaria exigida en el acuerdo de derivación de responsabilidad.

El artículo 137 de la Ley General Tributaria, en su redacción anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio, establece que «Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: a) Pago. b) Prescripción. c) Aplazamiento. d) Falta de notificación reglamentaria de la liquidación. e) Defecto formal en la certificación o

documento que inicie el procedimiento; y f) Omisión de la providencia de apremio». Por su parte, el artículo 99.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, establece que «Cabrán impugnación del procedimiento de apremio por los siguientes motivos: a) Prescripción. b) Anulación, suspensión o falta de notificación reglamentaria de la liquidación. c) Pago o aplazamiento en período voluntario. d) Defecto formal en el título expedido para la ejecución (...)».

Del examen del expediente no se aprecia ningún motivo de oposición a la vía de apremio, por lo que dichas providencias han de confirmarse. En cuanto a la suspensión de las sanciones a consecuencia de la aplicación del artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, esta circunstancia no afecta a la validez de las providencias de apremio, pues las mismas fueron emitidas el 6 de agosto de 1994, con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley. Y como se ha señalado en el Antecedente de Hecho Segundo «(...) el estatuto sustantivo que crea la Ley 1/1998 debe ser aplicable desde su entrada en vigor (...) también a los ya iniciados, si bien en éstos (...) sólo a los actos que se dicten con posterioridad a la vigencia de la Ley y que tengan relación directa sobre derechos sustantivos, y no de mera defensa, garantía o procedimiento de los reclamantes, como es la suspensión de las sanciones (...)». Todo ello sin perjuicio de que el importe de las providencias se reduzca proporcionalmente a la reducción de las sanciones, de conformidad con lo establecido en el Fundamento de Derecho Sexto de la presente resolución.

En virtud de lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el presente recurso de alzada, Acuerda: desestimarlos, confirmando la resolución impugnada y el acto administrativo recurrido, sin perjuicio de lo señalado en los Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo en relación a las sanciones.

## 9. RESOLUCIÓN DE 5 DE OCTUBRE DE 2000 (JT 2000, 1876)

RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: prescripción: cómputo del plazo de prescripción respecto a la obligación del responsable: «dies a quo»: cómputo del plazo únicamente desde la fecha de declaración de fallido del deudor principal; Administradores de personas jurídicas: cese en el cargo de administrador y nuevo nombramiento no inscritos en el Registro Mercantil: ejercicio del cargo «de hecho» por los

administradores tras el período máximo de duración de cinco años: comisión por la sociedad de infracciones graves, siendo los interesados administradores de la empresa en el momento de la comisión de las mismas: falta de diligencia debida en el desempeño del cargo por parte de los administradores: exigencia de responsabilidad subsidiaria: procedencia; alcance de la responsabilidad: examen: inclusión de las sanciones aun después de la nueva redacción dada al art. 37.3 LGT por Ley 25/1995, de 20 julio, al no haber variado la redacción del art. 40.1 LGT y tratarse de un supuesto de responsabilidad por infracción.

#### Recurso de Alzada

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 10 de julio de 1995,... interpusieron reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Madrid impugnando la resolución de la Administración de Guzmán el Bueno de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 31 de enero de 1995, que les declaró responsables subsidiarios de las siguientes deudas tributarias de la mercantil... por un importe total de 34.580.026 pesetas.

Núm. Acta	CPTO/PER	Cuota	Intereses	Sanción	Ingre-sado	Total
1183699-5	IRPF Ret. 1987 a 1990	2.862.704	890.418	4.294.056	21.248	8.025.930
1183700-4	IVA 1987 a 1990	6.861.880	2.260.935	10.292.820	-	19.415.635
897452-1	Sociedades 1997	913.315	412.643	456.658	-	1.782.616
897453-0	Sociedades 1988	981.453	316.189	490.727	-	1.788.368
897454-6	Sociedades 19890-	1.037.400	240.108	518.700	-	1.796.208
897455-5	Sociedades 1990	1.099.176	122.505	549.588	-	1.771.269

Las mencionadas deudas provenían de Actas de Inspección emitidas el 27 de julio de 1992 y el acuerdo de derivación de responsabilidad, se fundamentó en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria ( RCL 1963,

2490 y NDL 15243) , dada la condición de los interesados de Administradores de la entidad en las fechas en que se cometieron las infracciones tributarias.

SEGUNDO.- Alegaron en síntesis los interesados ante el Tribunal Regional, los siguientes extremos:

- Caducidad de los cargos de administradores.
- Prescripción de las acciones para exigir responsabilidad contra los interesados.
- Prescripción de las cantidades reclamadas correspondientes a los ejercicios 1987, 1988 y parte de 1989.
- Improcedencia de la cantidad reclamada por entender que en todo caso la responsabilidad subsidiaria no se extiende a las sanciones e intereses.

En fecha 22 de septiembre de 1998, el Tribunal Regional de Madrid procedió a resolver la reclamación interpuesta, dictando acuerdo en el que examinó las diversas cuestiones planteadas por los interesados, que desestimó, aunque efectuando la revisión de las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 25/1995 ( RCL 1995, 2178 y 2787) .

Por ello finalizó por dictar «fallo» desestimando la reclamación y ordenando al órgano gestor la modificación del importe de las sanciones según lo señalado en el correspondiente fundamento de derecho de su propia resolución.

TERCERO.- Contra dicho Acuerdo, presentaron los interesados recurso de alzada ante este Tribunal Central combatiendo en esencia los siguientes aspectos: a) que respecto de la caducidad de los cargos de administrador de los interesados, el Tribunal Regional no ha tenido en cuenta que la reclamación de la Unidad de Recaudación está referida a los ejercicios 1987 a 1990, período en que ya no eran miembros del Consejo de Administración por haberles caducado el cargo el 10 de junio de 1985 por imperativo de lo dispuesto en los artículos 126 de la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206) y 145.1 y 3 del Reglamento del Registro Mercantil (RCL 1996, 2112); b) que en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración para exigir de los responsables subsidiarios el pago de las deudas de..., el Tribunal Regional mantiene que el plazo de la prescripción comienza a contar para éstos a partir de la fecha de la declaración de fallido, del deudor principal, con lo cual la propia Administración Tributaria tiene la posibilidad de ampliar el plazo

de prescripción otros cinco años más, lo cual conlleva un fraude de Ley: c) que se ha producido prescripción respecto de las cantidades correspondientes a los ejercicios 1987, 1988 y parte de 1989 ya que los interesados no tuvieron noticia alguna de la reclamación hasta el 20 de diciembre de 1994; d) que la responsabilidad subsidiaria no debe extenderse a las sanciones porque... firmó las Actas de Inspección bajo un miedo insuperable; porque los interesados no eran ya miembros del Consejo de Administración en el momento de cometerse las infracciones tributarias; porque no tomaron ninguna decisión en el sentido de que la mercantil... no pagara a la Hacienda Pública y porque, en todo caso, la responsabilidad subsidiaria debería recaer sólo sobre la deuda inicialmente liquidada al deudor principal sin inclusión ni de sanciones ni de intereses de demora.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuestos procedimentales para la admisión a trámite del mismo, en el que la cuestión que en definitiva se plantea, es la de la adecuación o no a Derecho del acuerdo de la Administración de Guzmán el Bueno de la Delegación de Madrid de la AEAT de fecha 31 de enero de 1995, que declaró a los ahora recurrentes responsables subsidiarios de determinadas deudas tributarias de la entidad... en su condición de administradores de la misma por importe total de 34.580.026 pesetas.

#### ANEXO IV

SEGUNDO.- Alegan en primer lugar los recurrentes, la caducidad de su cargo de administradores razonando que desde que fueron nombrados administradores hasta que se cometieron las infracciones tributarias causantes de la responsabilidad que se les atribuye, había transcurrido un período superior al de cinco años que tanto los Estatutos de la sociedad como la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206) señalan como plazo máximo de duración del cargo.

Respecto de esta cuestión es de señalar que según se desprende del contenido de las inscripciones del Registro Mercantil cuya fotocopia han aportado los propios recurrentes, éstos, junto con una hija de ambos, fueron nombrados Consejeros de la Sociedad por acuerdo de la Junta General Universal y Extraordinaria celebrada el 16 de junio en la que también se nombró Secretaria a... Con posterioridad a este asiento registral, no consta ninguna otra inscripción más que una simple estampilla fechada el 6 de febrero de 1996, en la que se hace constar que la sociedad ha

quedado disuelta de pleno derecho, quedando cancelados sus asientos conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria sexta núm. 2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989.

La inexistencia de constancia registral tanto del cese de los ahora recurrentes en sus cargos de administradores, como del nombramiento de otros nuevos, unida a la certeza de que la sociedad continuó funcionando aun después de transcurrir el plazo de los cinco años siguientes al nombramiento de los administradores de que se trata, conduce a considerar que éstos continuaron ejerciendo su cargo como administradores «de hecho», como se deduce por otra parte de la circunstancia de que... compareció ante la Inspección representando a la sociedad en su condición de Presidente cuando el 27 de julio de 1992 se emitieron las Actas en las que se practicaron las liquidaciones después derivadas, que por cierto firmó de conformidad, por todo lo cual no puede aceptarse la tesis de que en las fechas en que se cometieron las infracciones tributarias ya no ostentaban el cargo de administradores por haber caducado su nombramiento.

TERCERO.- Aducen a continuación los recurrentes la prescripción de las deudas a que se refiere el acuerdo de derivación de responsabilidad, por lo que respecta a los ejercicios 1987 y 1988 y parte de 1989, ya que los interesados no tuvieron conocimiento de ninguna reclamación hasta el 20 de diciembre de 1994.

Respecto del tema enunciado, es de observar que las Actas de Inspección de las que provienen las liquidaciones exigidas, se emitieron el 27 de julio de 1992, por lo que desde la fecha del nacimiento de la obligación de pago de los respectivos impuestos hasta la de la emisión de las mencionadas Actas, no transcurrió el período de prescripción de cinco años vigente entonces, y ello con independencia de los actos interruptivos de la prescripción que se hubieran sucedido antes de la emisión de las Actas. Tampoco transcurrió dicho período desde la fecha en que las liquidaciones formuladas en las Actas fueron exigibles del responsable principal, y la de declaración de fallido del mismo producida el 10 de noviembre de 1994.

Por lo demás, es de señalar que es criterio reiterado de este Tribunal Central, el de que siendo la declaración de fallido del deudor principal, requisito indispensable para que pueda derivarse la acción administrativa de cobro a los responsables subsidiarios (artículo 37.5 de la Ley General Tributaria [RCL 1963, 2490 y NDL 15243]), el «dies a quo» para el cómputo

to del plazo de prescripción frente al responsable subsidiario, es el de la fecha de declaración de fallido del deudor principal, pues sólo a partir de ese momento puede la Hacienda Pública dirigirse contra él, resultando aplicable al respecto el principio general recogido en el artículo 1969 del Código Civil, supletorio en materia tributaria (artículo 9.2 de la Ley General Tributaria), según el cual «El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones cuando no haya una disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse».

Por tanto la fecha que debe tenerse en cuenta a efectos del inicio del cómputo del período de prescripción de la acción de cobro respecto de los responsables subsidiarios es la de la declaración de fallido del deudor principal que como se ha dicho antes se produjo el 10 de noviembre de 1994, por lo que habiéndose notificado a dichos responsables el acuerdo de declaración de su responsabilidad el 28 de junio de 1995, es evidente que no puede apreciarse la existencia de la prescripción alegada.

**CUARTO.-** Impugnan también los reclamantes el acto de derivación de responsabilidad manteniendo que no ostentaban el cargo de administradores en las fechas en que se cometieron las infracciones tributarias y que no tuvieron participación alguna en las mismas.

La primera de las manifestaciones expuestas ha sido ya examinada y resuelta en el segundo de los Fundamentos de Derecho de este Acuerdo, por lo que para evitar inútiles repeticiones basta con reiterarse en lo anteriormente dicho acerca de la concurrencia en las personas de los ahora recurrentes de la condición de Administradores en las fechas en que se cometieron las infracciones tributarias apreciadas por la Inspección.

Y por lo que respecta a la participación o no de los interesados en la comisión de tales infracciones, es de señalar que del examen de las Actas de Inspección que figuran en el expediente de gestión, se deduce que dichas infracciones consistieron en lo siguiente:

- No presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1987, 1988, 1989 y 1990, obteniendo beneficios.
- No presentar declaración de Retenciones sobre retribuciones de trabajo a cuenta del IRPF ni resumen anual durante los ejercicios 1987 a 1990.
- No presentar declaraciones de IVA por los mismos ejercicios.

Las infracciones referidas, que fueron calificadas de «graves» por la Inspección, implican, evidentemente, la observancia de una conducta maliciosa o al menos negligente por parte de los administradores de la

sociedad, los cuales, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 129 y 133.1 de la Ley de Sociedades Anónimas, de 22 de diciembre de 1989, ostentan la representación de la sociedad y responden frente a la misma, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos contrarios a la Ley, los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deban desempeñar el cargo.

Por lo tanto los administradores, como órganos que representan a la sociedad y que actúan materialmente por ella, son responsables subsidiarios de las deudas sociales en los términos señalados en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria que es aplicable al presente caso, en que la naturaleza de las infracciones cometidas implica al menos la existencia de una negligencia o «culpa in vigilando» en el ejercicio del cargo, máxime si se tiene en cuenta que, según se deduce del contenido de las inscripciones del Registro Mercantil, que obran en el expediente de gestión, los ahora recurrentes y su hija, fueron los únicos administradores de la empresa en las fechas en las que se cometieron las infracciones tributarias, por lo que no cabe aceptar las alegaciones efectuadas al respecto.

QUINTO.- Mantienen por último los recurrentes la improcedencia de incluir en la responsabilidad declarada, el importe de los intereses de demora y en relación con ello debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.3 del Reglamento General de Recaudación (RCL 1991, 6 y 284) «la responsabilidad subsidiaria se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario», siendo por ello correcta la inclusión de los intereses de demora recogidos en las Actas de Inspección.

Por lo que respecta a la inclusión de las sanciones, es de señalar que esta cuestión, ha sido reiteradamente planteada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, que en Acuerdo tomado en Pleno de fecha 2 de abril de 1998 (RG 591/1979), mantuvo el criterio de que la aparente contradicción entre la nueva redacción dada al artículo 37.3 de la Ley General Tributaria (que extiende con carácter genérico la responsabilidad solidaria o subsidiaria que se declare respecto de personas distintas del sujeto pasivo o deudor principal, «a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones») y el artículo 40.1 de la misma Ley que extiende la responsabilidad subsidiaria de los Administradores de personas jurídicas, en caso de infracciones graves, a la totalidad de la deuda tributaria, debe solventarse en el sentido de considerar que la nueva redacción del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria no alcanza al supuesto del artículo 40.1; en primer lugar, porque es un precepto general

frente a otro específico y singular: en segundo lugar, porque entenderlo de otra manera desnaturalizaría el sentido del artículo 40, que presupone la culpa o al menos la negligencia en la conducta de los administradores, exigiéndoles una responsabilidad que alcanza la totalidad de la deuda imputable a la persona jurídica, en línea con los artículos de la vigente Ley de Sociedades Anónimas sobre la responsabilidad de los administradores; en tercer lugar, porque de no ser así resultaría inoperante la primera frase del artículo 40.1 que establece que en las infracciones simples el administrador tan sólo responde de las sanciones.

En consecuencia debe considerarse correcta y adecuada a derecho la inclusión, en el acuerdo de derivación de responsabilidad, del importe correspondiente a los intereses de demora y a las sanciones, las cuales por otra parte, según se ha indicado anteriormente, fueron revisadas por el Tribunal Regional de Madrid, adecuándolas a lo dispuesto en la Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178 y 2787).

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, como resolución al presente recurso de alzada, acuerda: Desestimarlo confirmando el acto impugnado.

#### **10. RESOLUCIÓN DE 22 DE MARZO DE 2001 (JT 2001, 858)**

**TRIBUTOS-RECAUDACIÓN:** Obligados al pago: responsables subsidiarios: procedimiento para la exigencia de responsabilidad: previa declaración de fallido del deudor principal: carácter necesario e inexcusable: no es necesaria sin embargo su notificación al responsable subsidiario, siendo suficiente que el acto de iniciación del expediente de derivación de responsabilidad se haga constar la existencia de dicha declaración: indefensión inexistente; alcance de la responsabilidad: examen: inclusión de las sanciones aun después de la nueva redacción dada al art. 37.3 LGT por Ley 25/1995, de 20 julio: análisis en relación a los diferentes supuestos de responsabilidad contemplados en el art. 40.1 LGT.

Recurso de Alzada

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En virtud de Actas de disconformidad de 21 de diciembre de 1990 se liquidaron a la empresa deudas tributarias en concepto de IVA

que fueron posteriormente apremiadas y cuyo impago determinó la declaración de fallida de la empresa; ésta había recurrido las liquidaciones en cuestión ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., el cual las confirmó por acuerdo de 18 de octubre de 1995 ratificado por otro de este Tribunal de 27 de marzo de 1996 (RG...).

Tras la declaración de fallido del sujeto pasivo (el 28 de mayo de 1993) se inició expediente de derivación de responsabilidad hacia el ahora recurrente y otro, en su condición de administradores de la sociedad fallida conforme al Acta fundacional de esta última según escritura otorgada el 9 de octubre de 1987. En 15 de junio de 1993 se dictó un primer acuerdo de derivación de responsabilidad que fue anulado por defectos procedimentales por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., el cual, en sesión de 11 de enero de 1996 acordó encomendar la apertura de nuevo expediente de derivación a la Oficina gestora, aplicando en el mismo a las sanciones incluidas en las deudas objeto de derivación el nuevo régimen en la materia introducido por la Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178 y 2787), de reforma de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243). Esta resolución dio lugar a un nuevo acuerdo de 24 de febrero de 1997 por el que se hacía responsable al ahora recurrente por el concepto y período citados (IVA, 1988), de las deudas siguientes: Cuota, 23.658.258 pesetas; Intereses de demora, 6.481.028 pesetas; Sanción: 14.329.419 pesetas. Alcance de la responsabilidad subsidiaria: 44.468.705 pesetas.

SEGUNDO.- Interpuesta reclamación económico-administrativa contra el acuerdo anterior, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., en sesión de 25 de febrero de 1999 acordó desestimarlo tanto en lo referente a la procedencia de derivación de responsabilidad como en las cantidades liquidadas en concepto de cuota e intereses, si bien anulaba la sanción impuesta al señalar que el propio Tribunal, en su acuerdo citado de 11 de enero de 1996, había cuantificado la sanción procedente en 11.963.593 pesetas, resolución que había de ejecutarse en sus propios términos conforme ordena el artículo 111.1 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo (RCL 1996, 1072 y 2005), por lo que la cuantía incluida en el acuerdo de derivación debía quedar reducida a esta última cifra.

TERCERO.- Contra el acuerdo del Tribunal de instancia, notificado el 25 de marzo de 1999, interpuso el interesado el presente recurso de alzada registrado en Oficina de Correos el 14 de abril siguiente, efectuando las

siguientes alegaciones: 1º) Está pendiente de resolución de recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional contra las Actas de Inspección y las liquidaciones subsiguientes, por lo que carecen de firmeza y no pueden ejecutarse así como tampoco pueden serlo los actos ejecutivos posteriores. 2º) De conformidad con el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria, en ningún caso de declaración de responsabilidad subsidiaria pueden derivarse las sanciones y la contradicción entre esa norma y el artículo 40.1 de la misma Ley debe resolverse en favor de la interpretación más beneficiosa al particular. 3º) La declaración de fallido no fue notificada al recurrente, siendo así que es un acto del cual se derivan lesiones para sus derechos y se le priva de la posibilidad de efectuar alegaciones e incluso de indicar bienes sociales susceptibles de embargos previos. 4º) La conducta del interesado como administrador no era sancionable, puesto que las operaciones de enajenación de las máquinas de juego tal y como se realizaron no estaban claramente sujetas al IVA, como se recoge en el Acta de Inspección, siendo necesaria una consulta vinculante a la Agencia Estatal de Administración Tributaria posterior a esas operaciones para establecer definitivamente la sujeción al impuesto de dichas operaciones.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos procedimentales de competencia, legitimación, plazo y cuantía establecidos en el Reglamento rector de las actuaciones en esta vía (RCL 1996, 1072 y 2005), para su toma en consideración por este Tribunal Central.

SEGUNDO.- La primera de las alegaciones se centra en que al estar pendientes la liquidaciones originales de la decisión judicial que pueda recaer en el contencioso-administrativo pendiente ante la Audiencia Nacional, todos los actos relacionados con ellas y con los Actos del procedimiento recaudatorio posteriores, incluyendo la derivación subsidiaria a quienes eran administradores del fallido, carecen de firmeza. Esta alegación no puede ser tomada en consideración por cuanto la interposición de recurso contencioso-administrativo únicamente suspende la ejecución del acto si se hubiera concedido la suspensión previamente en vía administrativa o adoptase el órgano judicial competente resolución en ese sentido (artículo 30 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes [ RCL 1998, 545] ). En el expediente consta que no hubo suspensión en vía administrativa del acto liquidatorio y no se aporta tes-

timonio de suspensión acordada por la Audiencia, por lo que los actos en vía administrativa son firmes con excepción de lo relativo a las sanciones, por aplicación del artículo 35 de la misma Ley.

TERCERO.- Precisamente en relación con las sanciones, el recurrente discute la posibilidad de que en las derivaciones de responsabilidad tributaria hechas a los administradores de empresas fallidas quepa incluir, entre las deudas exigibles, las correspondientes a las sanciones en su día impuestas al deudor principal. Como el recurrente indica, parece existir una contradicción literal entre la nueva redacción dada por la Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178 y 2787) al artículo 37.3 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243) y la no alterada del artículo 40.1, aplicada al presente caso; y contra lo razonado por el recurrente, es evidente que al mantener el legislador en 1995 la redacción del artículo 40.1, con su delicada matización que distingue tres tipos diferentes de derivación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas, manifestó su intención de no incluir estos supuestos en el mandato genérico del artículo 37.3 anterior y mantener la vigencia de este precepto específico en virtud del principio «Lex posterior generalis non derogat priori specialis». El artículo 40.1, en efecto, toma en consideración tres supuestos diferentes con tres consecuencias igualmente diversas de derivación de responsabilidad: el primero, cuando las infracciones tributarias cometidas por el sujeto pasivo merecen la calificación de simples, la responsabilidad de los administradores se limita a estas infracciones, es decir, a la sanción impuesta por la conducta tributaria irregular. De esta forma, si se aplicara a este caso el principio general del artículo 37.3 invocado, vendría resultar que el legislador de 1995 estableció una especie de amnistía o exención plena de la responsabilidad exigible por las infracciones simples, lo que no parece en absoluto haber sido la intención del legislador ni puede admitirse esa derogación por inducción a partir de un precepto genérico; el segundo supuesto –aquí contemplado– es el de comisión de infracciones graves por el sujeto pasivo, y con toda lógica (y coherentemente con lo dispuesto con carácter general en los artículos 127.1, 133 y 134.5 de la Ley de Sociedades Anónimas [RCL 1984, 2737 y RCL 1990, 206] ), la Ley exige al responsable legal de la administración de la empresa infractora su responsabilidad por la totalidad de la deuda tributaria incluidas las sanciones, pues sería incongruente sancionar por una conducta gravemente antijurídica a una persona «ficta» como una sociedad y no hacerlo a las personas físicas que tienen «ex lege» el deber de hacerle cumplir las leyes. Por último, el tercer supuesto, recogido en el párrafo segundo

del mismo artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, es el de los administradores que tengan esta condición en el momento de cesar la persona jurídica en sus actividades, pero no lo tuvieran cuando se devengaron las obligaciones tributarias pendientes en el momento del cese: con toda lógica, igualmente, la Ley exige a los administradores en este supuesto únicamente las «obligaciones tributarias pendientes» pero no las sanciones, ya que no sería justo (e iría contra el principio de personalidad de las penas) sancionar por una conducta punible a quien no fue responsable de tal conducta. De prosperar la pretensión del recurrente, el alcance de la responsabilidad de los administradores sería el mismo en el segundo y el tercer supuesto, lo que supondría un grave atentado a la justicia y a la ética tributarias. Todo ello conduce inexorablemente a mantener la vigencia en todo del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, cuya singularidad viene reformada por el propio legislador al precisar éste, en el párrafo tercero de la misma norma, que «lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor». La alegación debe, consecuentemente, ser rechazada.

CUARTO.- La declaración de fallido es un acto conclusivo del procedimiento ejecutivo dirigido contra el sujeto pasivo y como tal en ningún momento aparece establecida la obligación de su notificación por la Administración a quien todavía no forma parte del procedimiento recordatorio, que solamente se inicia con la comunicación de apertura del proceso de derivación de responsabilidad. No existe indefensión, contra lo alegado por el recurrente, puesto que precisamente antes de emitirse el acto de derivación de responsabilidad la Ley exige la comunicación previa de iniciación del expediente correspondiente, con la puesta de manifiesto de todos los antecedentes (incluida, lógicamente, la declaración de fallido del deudor principal) confiriéndosele todos los derechos de este último (artículos 37.4 de la Ley General Tributaria y 32 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes). Cuestión distinta es que los interesados hagan uso de su derecho de audiencia previa, lo que no hicieron al iniciarse en 1993 el primer expediente y sí lo hicieron posteriormente. En cuanto a la alegación de que a los interesados se les priva de la oportunidad de indicar bienes no localizados del deudor principal (o la existencia de deudores solidarios ignorados), es también al dárseles la audiencia previa indicada cuando tienen ocasión de actuar en la forma señalada, sin entrar en consideraciones complementarias sobre lo singular que resultaría que quienes son administradores de una empresa

no indiquen la existencia de bienes con los que pueda ésta atender a las obligaciones pendientes y los declaren cuando se deriva la responsabilidad hacia sus personas.

QUINTO.- Más atendible si bien muy parcialmente, resulta la alegación formulada sobre la conducta del recurrente ante una obligación tributaria no claramente exigible. Trayendo a colación el origen de las deudas que se derivan, debe recordarse que la operación gravada por el IVA pero que no fue declarada oportunamente por la entidad consistió en la enajenación de máquinas recreativas adquiridas sin guía de explotación (que se cedía simultáneamente) en virtud de una resolución posterior de la Dirección General de Juego de la Junta de Andalucía que las habilitaba para su instalación en establecimientos públicos, lo que suponía una plusvalía considerable cifrada por la Inspección en la diferencia entre el coste de adquisición (84.021.420 pesetas) y el de venta (197.690.000 pesetas). Es evidente que existió una operación especulativa de muy dudosas características, pero esto por sí no es objeto del presente expediente. La cuestión radica en determinar si la operación de venta estaba sujeta a IVA y si esta sujeción no podía ser objeto de duda razonable, lo que determina la improcedencia de sancionar la omisión de liquidar el impuesto. En el expediente, y más concretamente, en el Informe ampliatorio al acta de 21 de diciembre de 1990, se contienen dos datos que no pueden omitirse: el primero, que el sometimiento al IVA de la operación conjunta de venta de la máquina y cesión del permiso de explotación no resulta definitivamente establecido hasta la contestación, el 21 de marzo de 1988, por la Dirección General de Tributos, a una consulta tributaria en la que se señala que «la transmisión de la máquina constituye una prestación accesoria a la cesión del permiso de explotación, toda vez que en defecto de la misma carecería de utilidad»; el segundo, que según señala el Inspector Jefe de la Unidad, «este expediente se tramita una vez devuelto por la URI competente tras no apreciar la existencia de un posible delito fiscal debido a la complejidad y dificultad de interpretación de la normativa aplicable». Teniendo en cuenta el paralelo existente entre sanción penal y administrativa continuamente subrayado por el Tribunal Constitucional y la necesidad de que en la actuación de los administradores se aprecie una conducta al menos negligente en las infracciones cometidas por la persona justicia deudora, no puede afirmarse sin más la existencia de esa conducta sancionable tributaria, pero no penalmente, según la misma administración, al menos hasta que ésta no haya perfilado claramente lo que constituía una normativa que ella misma califica de compleja y de

difícil interpretación, esto es, hasta la consulta de 21 de marzo de 1988. Aplicando este criterio a los hechos recogidos en el expediente, resulta que las bases imponibles recogidas por la Inspección en el Acta de 21 de diciembre de 1990 son las siguientes, referidos al año 1988:

- 1º Trimestre: 45.070.000 pesetas sin IVA repercutido. 4482.142 pesetas con IVA repercutido.
- 2º Trimestre: 84.800.000 pesetas sin IVA repercutido.
- 3º Trimestre: 9.800.000 pesetas sin IVA repercutido.
- 4º Trimestre: 53.000.000 de pesetas sin IVA repercutido.

Ello determina en el Acta las liquidaciones siguientes (con independencia de la variación posterior de las sanciones por aplicación de la Ley 25/1995).

Concepto	1º Trimes.	1º Trimes.	2º Trimes.	3º Trim.	4º Trimes.
B. Imponible	45.070.000	4.482.142	84.800.000	9.800.000	53.000.000
Cuota (tipo12%)	5.408.400	537.858	10.176.000	1.176.000	6.360.000
Intereses	1.709.128	169.970	2.923.996	303.826	1.34.108
Sanción	8.112.600	1.344.645	15.264.000	1.764.000	9.540.000

No hay nada que oponer a las liquidaciones correspondientes a los tres últimos trimestres del año, momento en el que las dudas razonables habían sido totalmente disipadas por la Consulta citada, ni tampoco a la segunda de las liquidaciones correspondientes al primer trimestre, que vienen referidas a once máquinas en cuya enajenación se repercutió expresamente el IVA que, sin embargo, no fue ingresado, conducta tipificada como sancionable en todo caso y que no puede acogerse a la dificultad de interpretación de la norma que, para este supuesto, no existía. Pero sí parece procedente, por las razones expuestas, amparar en la duda razonable de existencia o no de obligación tributaria, la omisión referente a las restantes operaciones del citado primer trimestre de 1988, por lo que de la liquidación contenida en el Acta de la Inspección deberá suprimirse por completo el epígrafe relativo a la sanción, confirmando en todo lo restante el acuerdo recurrido.

EL Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... de fecha 25 de febrero de 1999, en asunto relativo a responsabilidad subsidiaria de administrador de empresa, acuerda : Es-

timar parcialmente el recurso, confirmando el acuerdo recurrido excepto en lo referente a lo establecido en el último fundamento del presente, debiendo la Administración gestora practicar la liquidación que corresponda con el abono, en su caso, de los intereses que sean pertinentes.

#### **11. RESOLUCIÓN DE 26 DE ABRIL DE 2001 (JT 2001, 884)**

**TRIBUTOS-RECAUDACIÓN:** Obligados al pago: responsables subsidiarios: prescripción: cómputo del plazo de prescripción respecto a la obligación del responsable: «dies a quo»: cómputo del plazo únicamente desde la fecha de declaración de fallido del deudor principal; administradores de personas jurídicas: comisión por la sociedad de infracciones graves, siendo los interesados administradores de la empresa en el momento de la comisión de las mismas: falta de diligencia debida en el desempeño del cargo por parte de los administradores: exigencia de responsabilidad subsidiaria: procedencia; alcance de la responsabilidad: examen: inclusión de las sanciones: procedencia: interpretación de la expresión «la totalidad de la deuda tributaria» contenida en el art. 40.1 LGT.

Recurso de Alzada

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la Administración de..., la Agencia Estatal de Administración Tributaria se dictó con fecha 6 de mayo de 1996 por el que se derivaban al ahora recurrente las deudas pendientes de la entidad de la que era administrador desde 30 de agosto de 1979, reelegido para dicho cargo el 28 de enero de 1985. Las deudas eran consecuencia de Actas de Inspección de 13 de julio de 1989 en las que se detectaron infracciones tributarias graves y el acuerdo hacía extensiva la responsabilidad del interesado a los siguientes extremos:

El acuerdo era a su vez ejecución de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., anterior (23 de diciembre de 1994) que había anulado actuaciones de otro acuerdo con igual contenido por no constar en el expediente la preceptiva declaración de fallido y por estar aún pendiente de ejecución una providencia de embargo de bienes del deudor principal que arrojó posteriormente un ingreso de 177.000 pesetas aplicables a las deudas liquidadas.

**SEGUNDO.-** Contra el nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad interpuso el interesado recurso de reposición que fue desestimado por

otro acuerdo de 5 de julio de 1996, rechazando la alegación de prescripción de las deudas formuladas en el mismo.

Contra la desestimación interpuso el interesado reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., y puesto de manifiesto el expediente, presentó escrito de alegaciones que reitera expresamente en esta segunda instancia el Tribunal Regional, en sesión de 27 de enero de 1999, desestimó la reclamación al apreciar que el recurso de reposición impugnado había sido interpuesto transcurrido el plazo hábil para ello, sin entrar en el fondo de la cuestión planteada. Notificado el acuerdo desestimatorio el 5 de marzo siguiente, el interesado presentó el día 22 del mismo mes escrito de interposición de recurso de alzada rechazando la extemporaneidad apreciada por el Tribunal de instancia y metiéndose a las alegaciones presentadas con anterioridad en cuanto al fondo del asunto y que se basaban en: 1º) prescripción de las deudas; 2º) falta de elementos esenciales de la liquidación; 3º) falta de motivación de la derivación de responsabilidad; 4º) improcedencia de incluir las sanciones en el acuerdo; 5º) alternativamente, procedencia de aplicar a las sanciones el nuevo régimen establecido por la Ley 25/1995 ( RCL 1995, 2178 y 2787).

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos procedimentales de competencia, legitimación, plazo y cuantía establecidos en el Reglamento rector de las actuaciones en esta vía, para su toma en consideración por este Tribunal Central.

SEGUNDO.- En primer lugar, procede examinar la impugnación hecha por el recurrente a la extemporaneidad apreciada por el Tribunal de instancia en el recurso de reposición interpuesto ante la Oficina gestora: La resolución del Tribunal se fundamenta en que el mismo día de adopción del acuerdo de derivación (6 de mayo de 1996) se intentó su notificación a través de agente, quien hizo constar la negativa del destinatario a hacerse cargo de la misma, notificación que el Tribunal entiende válida y determina la extemporaneidad de la reclamación interpuesta ante él el siguiente día 31, sin que a ello obste el que la Administración gestora reiterara la notificación del acuerdo el 16 de mayo, suscribiendo en esta ocasión el interesado el correspondiente aviso de recibo, la oficina gestora, al resolver el citado recurso de reposición, únicamente toma en consideración esta última notificación.

Con independencia de los defectos formales que se detectan en el primer intento de notificación, alguno de los cuales advierte el mismo Tribunal Regional, lo cierto es que la Administración gestora emitió un nuevo acto de notificación, esta vez correctamente practicada, cuya validez reconoce la misma Administración al admitir el recurso de reposición interpuesto y que reabrió en todo caso el plazo de impugnación del acuerdo, según constante jurisprudencia al efecto, bien por entender que la notificación anterior era defectuosa en sí o por no tener constancia suficiente de que el acto hubiera sido efectivamente conocido por el destinado. Incluso la prevalecida constitucionalmente protegida del principio «pro actione» frente a los aspectos puramente formales del procedimiento conducen a la conclusión de que la segunda notificación, sobre cuya validez no se plantean dudas, volvía a abrir el plazo para la impugnación del acto notificado, lo que hizo el recurrente en debido tiempo, y por lo tanto debe anularse la decisión contraria del Tribunal de instancia declaratoria de una extemporaneidad inexistente.

TERCERO.- La primera de las alegaciones formuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., y que por lo expuesto procede entrar a considerarse basa en la supuesta prescripción de unas deudas devengadas entre los años 1984 y 1987, liquidadas como consecuencia de un Acta de Inspección de julio de 1989 y notificadas en mayo de 1996. El acuerdo del órgano de gestión da cumplida respuesta a esta alegación al reproducir todos los actos interruptivos de prescripción a lo largo de un proceso evidentemente largo y complicado. A partir de estos hechos que no parece necesario reproducir aquí, el Centro gestor rechaza la prescripción por los mismos motivos que han sido reiteradamente expuestos por este Tribunal Económico-Administrativo Central al resolver diversos recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio, resueltos por resoluciones de 13 y 26 de mayo de 1997, entre otras, en las que, luego de definir la situación jurídica de los Administradores como obligados tributarios, en virtud de los artículos 37 y 40.1 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243), se declara que esta responsabilidad implícita a la función de administrador queda, no obstante, en situación de pendencia en tanto no se den las condiciones para su exigibilidad, puesto que ésta depende (artículo 1113 del Código Civil) de un suceso a la vez futuro e incierto, lo que no obsta a que la Administración pueda adoptar, si esa exigibilidad parece que vaya a cobrar sustantividad, medidas que son expresivamente calificadas de «cautelares» (artículo 37.5 Ley General Tributaria, 37.3 hasta la Ley 25/1995 [RCL 1995, 2178

y 2787] ) «cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda» (artículo 14.4, Reglamento General de Recaudación [ RCL 1991, 6 y 284] ). Las condiciones de esa exigibilidad, que es, según se verá, el momento en que el responsable potencial se convierte en obligado en pago, son las siguientes: como presupuesto previo, que se den las situaciones de hecho previstas en la Ley y que son las ya señaladas previamente en relación con el artículo 40.1 Ley General Tributaria, pues obviamente de no producirse las mismas no cabrá derivar acción alguna hacia el administrador. En segundo lugar, es permitido el agotamiento del procedimiento recaudatorio en vía de apremio, seguido infructuosamente contra el deudor principal y los responsables solidarios, si los hay (artículo 46.3 del Reglamento General de Recaudación). A continuación viene, la reclamación de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, requisito previo tan esencial a la derivación de responsabilidad hacia los subsidiarios que se recoge al menos cuatro veces en el Reglamento General de Recaudación..., artículos 10.2); 14.1 a); 46.3 y 164.1 y 2 en el texto del Real Decreto 448/1995 (RCL 1995, 988 y 1283) (164.3 en la versión anterior). Solamente a partir de entonces «se indagará la existencia de responsables subsidiarios (artículo 164.2) y se inicia el procedimiento de derivación de responsabilidad que comienza con el acto previo que confiere al hasta entonces responsable potencial “todos los derechos del deudor principia” (artículo 37.4 Ley General Tributaria). Es suficiente lo expuesto para concluir que el responsable subsidiario únicamente está obligado al pago a partir del momento en que se le notifica el acto de derivación de responsabilidad, que es el instrumento que transforma una situación abstracta de responsabilidad condicionada en una deuda tributaria exigible y líquida. Sentado lo anterior, la aplicación de la institución prescriptora al responsable subsidiario no debe ofrecer problemas, bastando la aplicación literal del artículo 59 del Reglamento General de Recaudación conforme al cual “la acción para exigir el pago de las deudas tributarias prescribe a los cinco días contados desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario” (artículos 64.b y 65 de la Ley General Tributaria), plazo que se concedía al responsable subsidiario en el acto de derivación de responsabilidad (artículo 14.2.c del Reglamento General de Recaudación) y que después de la Ley 25/1995 se sienta con carácter inequívoco en el artículo 37.4 “in fine” de la Ley General Tributaria (“transcurrido el período voluntario que se concede al responsable para el ingreso...”). Ciertamente que existió con anterioridad otro plazo para el pago en otro período voluntario el de..., la deuda original exigible al principal o a los deudores solidarios pero es

evidente que ese plazo no puede ser tomado como inicio del cómputo para la prescripción de la exigibilidad de un pago a quien, según se ha visto, no tenía aún el carácter de obligado al mismo. Únicamente podrá alegarse aquel período si el acto de derivación de responsabilidad se hubiera dictado transcurridos cinco años desde su vencimiento sin que la Administración (o el interesado) hubiese interrumpido el plazo de prescripción en cualquiera de las formas previstas en el artículo 66 de la Ley General Tributaria o hubiesen transcurrido cinco años desde la última interrupción, ya que en este caso la exigibilidad del pago al deudor principal y a los solidarios habría prescrito y no podría derivarse una acción de exigibilidad por una deuda prescrita, al amparo del artículo 62.4 del Reglamento General de Recaudación (“la prescripción ganada extingue la deuda”) –no, conviene advertir, al amparo del artículo 62.1 (“a prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago”), pues según ha quedado señalado, el responsable subsidiario no ha adquirido esa condición de obligado al pago sino mucho más tarde-. Salvo en este supuesto, la exigibilidad de la deuda tal y como quedó configurada en el acto de derivación de responsabilidad, (según se desprende claramente del artículo 37.4 y del mismo artículo 40.1 Ley General Tributaria pues la deuda derivada no tiene por qué coincidir con la original, lo que abona la tesis de que se trata de dos deudas diferentes que dan, por tanto, inicio a dos períodos prescriptorios igualmente independientes) queda sujeta, en cuanto a su prescripción, a los plazos configurados en el artículo 59 Reglamento General de Recaudación y 64.b y 64 Ley General Tributaria a contar, se insiste, desde el vencimiento del plazo de su pago voluntario».

CUARTO.- A la vista de lo expuesto, ha de rechazarse la tesis mantenida en el presente recurso, conforme a la cual, al no estar el responsable subsidiario obligado al pago, la interrupción del plazo de prescripción para el deudor principal no interrumpe la prescripción para el responsable subsidiario; y ello precisamente porque el responsable subsidiario no viene aún obligado al pago puesto que legalmente según se ha visto no puede ser declarado como tal hasta tanto se culmina con la declaración de fallido todas las actuaciones contra los deudores principales. En el presente caso la resolución hecha por el Centro gestor al recurso de reposición interpuesto por el interesado deja más que demostrado que no ha habido prescripción favorable al sujeto pasivo ni a los responsables subsidiarios desde la firma de las Actas de conformidad (13 de julio de 1989) hasta el momento de interponerse el presente recurso de alzada a la vista de los numerosos actos tanto del sujeto pasivo y del interesado como de la

Administración que interrumpieron su cómputo. La alegación debe por lo tanto ser rechazada.

**QUINTO.-** En cuanto a la pretendida ausencia de los elementos esenciales de la liquidación, en el acuerdo de derivación se contienen los conceptos tributarios, la clave de liquidación, el importe y la fecha última de pago en voluntaria, teniendo en cuenta además que el acuerdo no es sino repetición de otro anterior que a su vez reproducía las liquidaciones practicadas en virtud de Actas de conformidad suscritas por el propio reclamante en su condición de administrador del sujeto pasivo, por lo que no cabe invocar desconocimiento o indefensión. Es curioso de otra parte que esta alegación no se formulara contra el acuerdo de derivación propiamente dicho y se haga en la impugnación del recurso de reposición en el que se han recogido con mayor claridad, si cabe, por separado las deudas liquidadas a la sociedad y las derivadas al recurrente. En cuanto a las sanciones, y con independencia de lo que se señala más adelante, es igualmente evidente que el interesado, como firmante de las Actas, conocía todos los conceptos, tipos y normas que condujeron a su señalamiento y, además, podía haber tenido nuevamente acceso al expediente original, lo que no consta que hiciese seguramente por no necesitarlo, al impugnar el acuerdo.

**SEXTO.-** Respecto de la aludida falta de motivación para la derivación de responsabilidad al recurrente, el examen del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria desmiente lo aseverado por el recurrente. En efecto, éste no niega que se den las condiciones necesarias para ello contenidas en el mismo artículo, esto es, la comisión de infracciones tributarias graves por la Sociedad en cuestión –lo que reconoció al firmar las correspondientes actas de conformidad– ni su condición de administrador en el momento de cometerse aquéllas; y su condición de administrador determina su responsabilidad frente a terceros acreedores (en este caso, la Hacienda Pública) por los actos contrario a la Ley o realizados sin la debida diligencia, entre ellos, evidentemente, la no declaración o la ocultación de datos relevantes a la administración tributaria, responsabilidad directa en los supuestos del artículo 133.1 de la Ley de Sociedades Anónimas y subsidiaria (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), de no apreciarse esos supuestos, en caso de insuficiencia del patrimonio social para satisfacer esos créditos (artículo 134.5 de la misma Ley), la concurrencia de estos tres elementos necesarios y suficientes para la aplicación del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria exime de mayores consideraciones al respecto.

SÉPTIMO.- El recurrente cuestiona igualmente que en las derivaciones de responsabilidad tributaria hechas a los administradores de empresas fallidas pueda incluirse, entre las deudas exigibles, las correspondientes a las sanciones en su día impuestas al deudor principal. Es esta una cuestión que este Tribunal tiene reiteradamente resuelta en recibido favorable a dicha inclusión. Existe, aparentemente, una contradicción literal entre la nueva redacción dada por la Ley 25/1995 al artículo 37.3 de la Ley General Tributaria y la no alterada del artículo 40.1, aplicada al presente caso; y contra lo razonado por el recurrente, es evidente que al mantener el legislador en 1995 la redacción del artículo 40.1, con su delicada matización que distingue tres tipos diferentes de derivación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas, manifestó su intención de no incluir estos supuestos en el mandato genérico del artículo 37.3 anterior y mantener la vigencia de este precepto específico en virtud del principio «Lex posterior generalis non derogat priori specialis». El artículo 40.1, en efecto, toma en consideración tres supuestos diferentes con tres consecuencias igualmente diversas de derivación de responsabilidad: el primero, cuando las infracciones tributarias cometidas por el sujeto pasivo merecen la calificación de simples, la responsabilidad de los administradores se limita a estas infracciones, es decir, a la sanción impuesta por la conducta tributaria irregular. De esta forma, si se aplicara a este caso el principio general del artículo 37.3 invocado, vendría a resultar que el legislador de 1995 estableció una especie de amnistía o exención plena de la responsabilidad exigible por las infracciones simples, lo que no parece en absoluto haber sido la intención del legislador ni puede admitirse esa derogación por inducción a partir de un precepto genérico; el segundo supuesto aquí contemplado es el de comisión de infracciones graves por el sujeto pasivo, y con toda lógica (y coherentemente con lo dispuesto con carácter general en los artículos 127.1, 133 y 134.5 de la Ley de Sociedades Anónimas), la Ley exige al responsable legal de la administración de la empresa infractora su responsabilidad por la totalidad de la deuda tributaria incluidas las sanciones, pues sería incongruente sancionar por una conducta gravemente antijurídica a una persona ficta como una sociedad y no hacerlo a las personas físicas que tienen «ex lege» el deber de hacerla cumplir las leyes. Por último, el tercer supuesto, recogido en el párrafo segundo del mismo artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, es el de los administradores que tengan esta condición en el momento de cesar la persona jurídica en sus actividades, pero no lo tuvieron cuando se devengaron las obligaciones tributarias pendientes en el momento del cese: con toda lógica igualmente, la Ley exige a los administradores

en este supuesto únicamente las «obligaciones tributarias pendientes» pero no las sanciones, ya que no sería justo (e iría contra el principio de personalidad de las penas) sancionar por una conducta punible a quien no fue responsable de tal conducta. De prosperar la pretensión del recurrente, el alcance de la responsabilidad de los administradores sería el mismo en el segundo y el tercer supuesto, lo que supondría un grave atentado a la justicia y a la ética tributarias. Todo ello conduce inexorablemente a mantener la vigencia «in toto» del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, cuya singularidad viene reformada por el propio legislador al precisar éste, en el párrafo tercero de la misma norma, que «lo previsto en este precepto no afectara a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor». La alegación debe, consecuentemente, ser desestimada.

OCTAVO.- Por último, el recurrente solicita la aplicación del nuevo régimen sancionador establecido en la Ley 25/1995, de reforma de la Ley General Tributaria, a la cuantía de las sanciones incluidas en el acuerdo impugnado. El examen del mismo demuestra que, aun siendo posterior a la Ley invocada, el acuerdo ha mantenido las sanciones impuestas en las Actas y que suponen el 150 por 100 de las cuotas liquidadas, lo que no está conforme con la nueva regulación en la materia. En consecuencia, la Oficina gestora deberá rectificar la cuantía de las deudas derivadas, ajustando su importe a lo establecido en dicha Ley y en el Real Decreto 1930/1998, de 4 de septiembre (RCL 1998, 2285), con devolución en su caso de lo indebidamente percibido con los intereses que correspondan.

Por lo expuesto

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., de fecha..., recaída en expediente núm..., en asunto relativo a derivación de responsabilidad subsidiaria, acuerda : Estimar parcialmente el recurso y en consecuencia: 10) Anular el acuerdo recurrido, y 20) Confirmar el acto de gestión impugnado, si bien las sanciones incluidas en la responsabilidad derivada al recurrente deberán ser revisadas conforme a lo establecido en el último Fundamento de Derecho del presente Acuerdo.

## 12. RESOLUCIÓN DE 30 DE ENERO DE 2008 (JT 2008, 410)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados tributarios: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: cargo de administrador os-

tentado por una persona jurídica: la derivación de responsabilidad ha de hacerse en su caso a dicha persona jurídica, y no al administrador de esta última que ejerce el cargo en nombre de la persona jurídica, que sólo habría de responder, en su caso, en el supuesto de que las deudas de la sociedad que administra fueran impagadas y la entidad fuera declarada fallida.

#### Recurso de Alzada

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el acuerdo indicado de 16 de junio de 2003 del Jefe de la Dependencia de Recaudación de la Delegación Especial de... de la Agencia Tributaria, se declaró al interesado, «en su calidad de representante del administrador único de la sociedad deudora a la Hacienda Pública Y..., SA, con NIF..., responsable subsidiario de las deudas al principio referenciadas, con exclusión del recargo de apremio». La deuda tributaria pendiente derivada asciende a 493.311,23 €, por los conceptos siguientes:

CLAVE LIQUIDACIÓN	CONCEPTO	IMPORTE TOTAL
...	IVA EXP. 1996	181.956,23
...	IAE 96-98	18.970,15
...	IVA... 98	184.453,33
...	IVA... 99	107.931,52
TOTAL		493.311,23

ANEXO IV

En el acuerdo de derivación se recogen entre otros los siguientes hechos, que se transcriben de forma resumida:

1. El origen de las deudas tributarias está en unas liquidaciones provisionales dictadas por los órganos de gestión de la Agencia Tributaria por IVA exportadores 1996 e IVA 1998 y 1999, y actas de inspección por IAE 1996-1998.
2. La sociedad Y..., SA, se constituyó por tiempo indefinido mediante escritura pública el 5 de octubre de 1987. El 15 de noviembre de 1995 cambia su denominación a Y, SA.
3. Por acuerdo de la Junta General Universal de 9 de noviembre de 1998 cesan en sus cargos los anteriores administradores y se adopta la

- estructura de administrador único, nombrando como tal a la sociedad X, SL, actuando como representante de dicha sociedad D..., quien a su vez es administrador único de la misma.
4. En el Registro Mercantil no consta la adopción del acuerdo de disolución de Y..., SA, que sin embargo cesó en su actividad en 2000, como se acredita por los hechos que se relatan en el acuerdo de derivación: modelo 347 de imputaciones de ingresos y pagos de 2001 por 0 €; modelo 190 de retenciones por IRPF de 2001 de muy bajo importe y a muy pocos perceptores; liquidaciones de IVA de 2002 a compensar; liquidaciones negativas del Impuesto sobre Sociedades desde 1999; la última autoliquidación que consta del modelo 110 de retenciones es del cuarto trimestre de 2002, por 0 €.
  5. Y..., SA fue declarada fallida con fecha 11 de marzo de 2003, ignorándose la existencia de posibles responsables solidarios.

El fundamento legal de la derivación se encuentra en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley 230/1963 (RCL 1963, 2490) General Tributaria, recogiendo en el acuerdo de derivación el resto de la legislación aplicable al caso.

SEGUNDO.- Disconforme con el acuerdo anterior, interpuso reclamación económico-administrativa... ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de... El Tribunal Regional dictó resolución desestimatoria de 24 de julio de 2006, en la que después de referirse a las actuaciones de la Administración tributaria respecto de Y..., SA que concluyeron con la declaración de fallido, afirma que «tras los trámites pertinentes la Administración procede a la declaración de la responsabilidad subsidiaria de la hoy parte actora, declaración que este Tribunal confirma en todos sus extremos toda vez que el reclamante formaba parte del Consejo de Administración en el momento de la comisión de las infracciones». El Tribunal añade que la alegación del interesado de no haber desempeñado realmente las funciones de la sociedad declarada fallida, sino que estaba gestionada por un apoderado, no es oponible, ya que el administrador de una sociedad asume las obligaciones que establece la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, sin perjuicio de los pactos o convenios de carácter interior o de la división del trabajo en la sociedad.

TERCERO.- La resolución anterior fue notificada el día 4 de octubre de 2006, y contra la misma el interesado interpone el presente recurso de alzada mediante escrito del siguiente día 30, en el que reitera las alega-

ciones ya formuladas en la reclamación económico-administrativa, que son las siguientes: 1) Que se incumple el artículo 89.2 del Real Decreto 391/1996 ( RCL 1996, 1072, 2005), puesto que en el expediente remitido faltan los expedientes de gestión tributaria de Y..., SA correspondientes a la deuda derivada, y ello a pesar de haber solicitado al Tribunal Regional que se completase, lo que le fue denegado. 2) Que a pesar del nombramiento como administradora, ni X, SL ni el interesado ejercieron como tales. 3) Que las deudas son anteriores a la aceptación por parte de X, SL del cargo de administradora, el 9 de noviembre de 1998. No se ha probado que a partir de esa fecha ni esa sociedad ni el interesado tuvieran intervención directa ni indirecta en la gestión de la deudora principal. En apoyo de su pretensión cita diversas sentencias judiciales. Además, parte de la deuda está anulada por sentencia núm... de... de 2003 del Tribunal Superior de Justicia de...

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite del recurso de alzada interpuesto, en la que la cuestión planteada consiste en determinar si es conforme a derecho el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria al interesado.

**SEGUNDO.-** Como cuestión previa a las planteadas por el interesado, es necesario determinar si puede ser declarado responsable de la deudora principal. El artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley 230/1963 (RCL 1963, 2490) General Tributaria, en el que se funda el acuerdo de derivación de responsabilidad al interesado, establece que «Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas». Así pues la derivación de responsabilidad ha de hacerse al administrador de la sociedad deudora, sin que la Ley haga salvedad alguna para el caso de que la administradora sea una persona jurídica. En la escritura núm... de 13 de noviembre de 1998, de elevación a público de acuerdos sociales de la entidad deudora, se dice que ésta nombra a X, SL como Administrador Único, siendo D la persona física que ejerce el cargo de administrador en nombre de X, SL. En consecuencia, el administrador de la sociedad deudora es precisamente X, SL y no el interesado, al que la responsabilidad que habrá en su caso que derivarle será la correspondiente a las deudas no pagadas de esta última

sociedad, una vez que se declarase fallida, si procediera. Por ello no resulta conforme a derecho derivar al interesado la deuda «en su calidad de representante del administrador único de la sociedad deudora a la Hacienda Pública Y..., SA» Si la administradora única de una sociedad es otra sociedad, es evidente que el ejercicio del cargo ha de hacerlo alguna persona física, pero ello no implica que suplante a la sociedad administradora en sus derechos, sus deberes y sus responsabilidades; el interesado no es el administrador de Y..., SA, sino el administrador único de X, SL, aunque ejerza en su nombre aquella administración. Por otra parte, tampoco se acepta la argumentación del Tribunal Regional, por errónea; el interesado no formaba parte del Consejo de Administración de la deudora en el momento de la comisión de las infracciones. En consecuencia, procede estimar el recurso de alzada sin necesidad de entrar a valorar las cuestiones planteadas por el interesado.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, como resolución al presente recurso de alzada acuerda: Estimarlo, anulando la resolución de Tribunal Regional y el acuerdo de derivación de responsabilidad impugnados.

### **13.RESOLUCIÓN DE 8 DE OCTUBRE DE 2008 (JT 2009, 98)**

**TRIBUTOS-RECAUDACIÓN:** Obligados al pago: responsables subsidiarios: alcance de la responsabilidad: sólo responden de las deudas del deudor principal en período voluntario: en caso de no abonarse dicha deuda en los plazos establecidos se inicia contra los responsables subsidiarios, de forma individualizada, el procedimiento de apremio; pago de la deuda por uno de los responsables subsidiarios: extingue para todos los responsables la deuda en el importe del principal en período voluntario, pero quedan obligados en su caso al pago de los recargos devengados en su correspondiente procedimiento de apremio.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- D. A el 10 de octubre de 2005 interpone reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de... contra la Resolución desestimatoria del recurso de reposición (núm....) formulado contra la Diligencia de embargo de cuentas bancarias núm.... para la exacción de las

liquidaciones... y..., que tienen su origen en el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de las deudas pendientes de la mercantil X.

SEGUNDO.- El Tribunal Regional, en resolución a esta reclamación, dicta acuerdo de fecha... de 2007 (Reclamación...) por el que declara «estimar la reclamación presentada anulando la Diligencia de embargo de cuentas bancarias impugnada, por no ser ajustada a Derecho», al considerar que «V.- A la vista de los artículos transcritos, entiende esta Sala que cuando sean dos o más los responsables subsidiarios de una misma deuda ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos (artículo 37.6 de la LGT [ RCL 1963, 2490 ] ), no obstante lo anterior la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda, con la excepción de las sanciones (en determinados supuestos); el recargo de apremio, que forma parte de la deuda tributaria del deudor principal (artículo 58 de la LGT) sólo será exigible al responsable cuando haya transcurrido el período voluntario de ingreso que se le concedió y no se haya producido el ingreso (artículos 37.3 y 4 de la LGT) determinando todo ello que la responsabilidad se extienda automáticamente al citado recargo, circunstancia que se ha producido en este supuesto. Ahora bien, siendo cierto que las deudas del reclamante incurrieron en el 10% del recargo de apremio reducido, no es menos cierto que en la misma fecha también incurrieron en el mismo recargo de apremio reducido, las deudas del otro responsable D. B, quien las pagó en su totalidad en plazo. Por consiguiente, habiendo sido atendido el pago de la deuda y del recargo por uno de los responsables, no habiéndose devengado aún el recargo de apremio ordinario del 20% para el reclamante, ambos conceptos –principal y recargo de apremio reducido– se tendrán por satisfechos y extinguidos y los dos responsables liberados, porque tanto la deuda como el recargo de apremio reducido del 10% es único y pagado por un responsable libera a los demás».

TERCERO.- Contra el mencionado acuerdo de 30 de enero de 2007, la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 23 de abril de 2007 interpone el presente recurso de alzada para la unificación de criterio, de conformidad con los artículos 229 y 242 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003 [RCL 2003, 2945] ), manifestando, en el momento procesal su disconformidad con la doctrina mantenida por el Tribunal Regional en el acuerdo recurrido «relativo a determinar, en materia de procedimiento frente a varios responsables tributarios obligados al pago de una misma deuda, si realizado el pago de dicha deuda y del recargo del período ejecutivo específico exigible a uno

de los responsables, se tendrá por satisfechos y extinguidos los recargos de apremio del resto de los obligados», al entender, en síntesis, que la Ley General Tributaria regula sobre los responsables subsidiarios un procedimiento de apremio diferenciado de cada uno de ellos y del seguido contra el deudor principal, procedimiento que se inicia una vez no abonada la deuda en período voluntario; así puede suceder, como en el presente supuesto, que existan «obligaciones de pago distintas que recaen sobre sujetos también distintos con obligaciones accesorias derivadas de su respectiva conducta». En el caso de que concurren varios obligados al pago de una misma deuda, si uno de ellos satisface la deuda cuando se ha iniciado el período ejecutivo para todos, «esto únicamente determina que el alcance en voluntaria exigida a los otros se reduzca en la cuantía satisfecha por el otro, pero no impide la exigibilidad de una obligación tributaria propia, la generada por su retraso en dar debido cumplimiento a su obligación de pago en su condición de responsable».

Para acabar señalando que «de los preceptos anteriores y en los términos del artículo 28 de la Ley 58/03 General Tributaria, se concluye que los recargos del período ejecutivo deben exigirse a cada responsable que no haya satisfecho el importe fijado en el acuerdo de declaración de responsabilidad en el plazo previsto en el artículo 62.2 abierto con la notificación del mismo, a cada uno su recargo».

CUARTO.- Se ha dado traslado de este recurso al interesado, el 15 de mayo de 2008, que no ha comparecido.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso, los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, exigibles para la admisión a trámite del mismo.

SEGUNDO.- La Ley General Tributaria (Ley 58/2003 [RCL 2003, 2945] y Ley 230/1963 [RCL 1963, 2490]) dispone que la Ley podrá declarar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades; que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario, salvo las sanciones con las excepciones que se establezcan y señala qué personas o entidades serán responsables subsidiarias en su caso (artículo 41 y artículos 37 y 40, respectivamente).

Al regular el procedimiento a seguir señala que el plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido con carácter general y que si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que corresponda según lo marcado por dicha Ley (artículo 174.6 y artículo 37.3, respectivamente).

Asimismo establece que los declarados responsables tienen el carácter de obligados tributarios y que la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones o, lo que es lo mismo que cuando sean dos o más los responsables de una misma deuda, ésta se podrá exigir íntegramente a cualquiera de ellos (artículos 35.6 y 37.6, respectivamente).

En relación con la extinción de la deuda tributaria se establece que, entre otros medios, se extingue por «pago, que «tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado» (artículo 59.2 y artículo 59).

Por otro lado, el Código Civil (LEG 1889, 27) al regular las obligaciones solidarias dispone en su artículo 1145 que «el pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación. El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo...».

TERCERO.- De las disposiciones transcritas se deduce, por un lado, que declarados responsables subsidiarios, éstos sólo responden de las deudas del deudor principal en período voluntario y que si dicha deuda no se abona en los plazos establecidos se inicia contra ellos, de forma individualizada, el correspondiente procedimiento de apremio; y de otra, que el pago de la deuda por uno de ellos, exime o extingue para todos los demás la deuda en el importe de principal en período voluntario, quedando obligados cada uno de ellos al pago de los correspondientes recargos devengados en su correspondiente procedimiento de apremio.

Por lo expuesto,

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en resolución al recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora Del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria . Acuerda: Respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estimarlo en el sentido expuesto en el Fundamento de Derecho Tercero de esta resolución.

## 14. RESOLUCIÓN DE 9 DE JUNIO DE 2010 (JT 2010, 1101)

**TRIBUTOS-RECAUDACIÓN:** Obligados al pago: responsables subsidiarios: procedimiento para la exigencia de responsabilidad: previa declaración de fallido del deudor principal: requisitos: no es necesario que se hayan seguido todos los actos del procedimiento ejecutivo de apremio respecto de todas las deudas derivadas del sujeto pasivo: adecuación a derecho cuando responde a la ausencia real de bienes o derechos realizables del deudor conocidos por la Administración tributaria.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Jefa de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de... de la Agencia Tributaria, dictó acuerdo de fecha 14 de mayo de 2008 de derivación de responsabilidad subsidiaria, al amparo del artículo 40 de la Ley 230/1963 General Tributaria, a D. A, D<sup>a</sup> B y D. C, en su condición de administradores de la deudora principal, X, SL declarada fallida el día 6 de febrero de 2008. El procedimiento de derivación se había iniciado mediante el acuerdo correspondiente, de fecha 12 de febrero de febrero del mismo año.

La deudora principal había sido constituida el 17 de julio de 1995, siendo nombrado administrador único D. A hasta 25 de julio de 1996, en que pasan a serlo los tres citados con carácter solidario hasta el 3 de febrero de 2004, en que nuevamente es nombrado administrador único D. A. A éste le fueron derivadas ciertas deudas, y a los tres, con carácter solidario entre ellos, las siguientes:

Concepto Cuota e Sanción Ingresos Importe intereses voluntaria
Actas IVA 2003 41.041, 69 41.041,69
Actas IVA 2003 sanción 12.884, 39 4.877, 77 8.006,62
Actas Soc. 2003 sanción 3.022, 34 3.022,34
Pérdida reducción sanción 4.294, 80 4.294,80
IVA 2003 25% Ley 58/03
Pérdida reducción sanción 1.007, 45 1.007,45
Soc 2003 25% Ley 58/03
Total 57.372,90

En el acuerdo de derivación de responsabilidad y en el resto del expediente constan, entre otros, los siguientes extremos y documentos:

- 1) En la primera página del acuerdo de derivación, antes del apartado de hechos, consta la relación de las deudas del deudor principal, las recogidas y otras, indicándose para cada una de ellas la clave de liquidación; el concepto; la cuota, intereses y sanción; y el recargo de apremio. Respecto de una ellas consta el ingreso aplicado de 4.877,77 €.
- 2) Asimismo, en el hecho tercero del mismo acuerdo se dice lo siguiente:  
«Actuaciones ejecutivas desarrolladas con el obligado principal
  - Las deudas de referencia fueron apremiadas y notificadas.
  - Habiéndose desarrollado las actuaciones ejecutivas oportunas para localizar y, en su caso, trabar los elementos patrimoniales pertenecientes al deudor principal, todas las actuaciones resultaron infructuosas. Se ha obtenido un ingreso de 4.877,77 € procedente de un acuerdo de compensación notificado al deudor en fecha 1-9-2007.
  - Dado que las actuaciones llevadas a cabo por la Unidad de recaudación para la localización, traba y posterior realización de otros bienes de la titularidad de la deudora han sido infructuosas para el cobro de las deudas, por acuerdo de fecha 6 de febrero de 2008 la Jefa de la Dependencia, a propuesta del Jefe de la Unidad 04732 declaró fallido al citado deudor.
  - No se han puesto de manifiesto responsables o entidades que sean susceptibles de responder solidariamente de las deudas tributarias de referencia».
- 3) Copia de 8 diligencias de embargo de cuentas bancarias de X, SL, de fechas 12 de septiembre de 2006 y 4 de junio de 2007, dirigidas a otras tantas entidades, con copia de los documentos acreditativos de la notificación, y con el correspondiente anexo indicativo de los importes embargados cumplimentados por las mismas. Los números de las diligencias son (...). Consta asimismo el extracto de consulta del S.I.R.C. del Departamento de Informática Tributaria, de fecha 18 de julio de 2008, donde se relacionan las 8 diligencias de embargo citadas y los ingresos obtenidos respecto de 4 de ellas, por un total de 4.661,81 €.
- 4) Acuerdo de compensación de oficio núm..., de fecha 10 de agosto de 2007 y notificado el día 29 siguiente, por importe de 4.877,77 €.
- 5) Diligencia de 6 de febrero de 2008 de la Jefa de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de..., para hacer constar que no existen bienes embargables de X, SL conocidos por la Administración Tributaria.

SEGUNDO.- D. C interpuso la reclamación económico-administrativa 04/2982/2008 contra el acuerdo de derivación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., alegando que la prescripción de la responsabilidad por el período transcurrido desde su cese como administrador –3 de febrero de 2004–, hasta inicio del expediente de derivación –15 de febrero de 2008–. También alega que la derivación no puede alcanzar a las sanciones por el Impuesto sobre Sociedades del año 2003, puesto que cuando se abrió el plazo para declarar por ese ejercicio ya no era administrador.

TERCERO.- El Tribunal Regional dictó resolución de 30 de abril de 2009 estimando parcialmente la reclamación interpuesta, siendo su fallo el siguiente: «1º.- Confirmar el acuerdo de fecha 14 de mayo de 2008 por el que se declara la derivación de responsabilidad hacia el reclamante por las deudas contraídas por la entidad X, SL y 2º.- Vaciar de contenido el alcance de dicha responsabilidad al no constar que las deudas fueran providenciadas de apremio y notificadas a la entidad deudora principal». Para ello, el Tribunal Regional argumenta que: A) En relación con la prescripción, el cómputo ha de hacerse según la jurisprudencia que cita del Tribunal Supremo, por lo que no se ha producido en el presente caso. B) Aplicando el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 5 de noviembre de 2008, R.G. 2615-07, considera que la responsabilidad no puede alcanzar a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 2003, puesto que en el momento en que se presentó la declaración de dicho tributo –y se cometió la infracción tributaria–, el reclamante no era ya administrador. C) Finalmente, añade en su fundamento de derecho séptimo lo que constituye el motivo del recurso de alzada interpuesto: «Llegado a este punto, este Tribunal, en base a las amplias facultades revisoras que le otorga el artículo 237 de la Ley General Tributaria, para conocer y resolver todas las cuestiones que se susciten en un expediente de reclamación, hayan sido, o no, alegadas por las partes, tiene que declarar que en el expediente recaudatorio tramitado por la Dependencia de Recaudación de la Delegación de... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el cobro de los débitos tributarios contraídos por la deudora principal, y que ha sido remitido a este Tribunal, no obran las providencias de apremio que debieron dictarse para iniciar el procedimiento ejecutivo de apremio ni consta que las mismas hayan sido adecuadamente notificadas a la entidad mercantil deudora principal, ni tampoco constan relacionadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado en esta reclamación; y este vicio nos lleva a declarar,

como ya nos hemos pronunciado en supuestos en los que se dan estas mismas circunstancias, "que no se ha seguido el procedimiento previsto para la responsabilidad subsidiaria, pues la declaración de fallido del deudor principal y de los posibles responsables solidarios debe preceder en todo caso su conocimiento de las deudas perseguidas en ejecutivo, en definitiva, que se ha de haber seguido en forma el correspondiente procedimiento de recaudación en vía de apremio, lo que exige, ante todo, la notificación de las oportunas providencias al deudor...", con la inexcusable consecuencia de tener que eliminar estas deudas del alcance de la responsabilidad que se pretende derivar hacia el reclamante».

CUARTO.- Notificada la resolución a la Administración tributaria en fecha que no consta, la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, mediante escrito de 15 de julio de 2009. En otro posterior de alegaciones se dice lo que a continuación se recoge de forma resumida: 1) Plena conformidad en lo que se refiere a que la derivación practicada debe ser sólo por los importes correspondientes a la regularización practicada respecto del IVA 2003, tanto por duda liquidada como por sanción. 2) Sin embargo, no se acepta la interpretación de la Ley General Tributaria según la cual la declaración de fallido de la deudora principal debe estar precedida por la obligación de la Administración tributaria de agotar formalmente los procedimientos de apremio frente al deudor principal, y en su caso frente a los posibles responsables solidarios, de tal manera que cualquier deficiencia formal del procedimiento ejecutivo supone deficiencia asimismo de la declaración de fallido y el consiguiente efecto necesario de la nulidad de la declaración de responsabilidad subsidiaria dictada. Hay una clara diferencia entre el concepto de crédito incobrable (calificación predicable del propio crédito, en relación con las posibilidades administrativas que el mismo tiene de ser cobrado), y el de deudor fallido (calificación relativa a la insolvencia patrimonial del propio deudor). El concepto de deudor fallido fue delimitado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 1 de marzo de 2006 R.G. 961-2005, en la que se afirma que la declaración de fallido no debe ser identificada con la insolvencia total, definitiva e irreversible del sujeto pasivo, sino que hay que atender a lo dispuesto en los artículos 164 y 114 del Reglamento General de Recaudación, Real Decreto 1684/1990, según el cual basta que se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables, llegando a asimilarse la carencia de bienes a la posesión de aquellos cuya adjudicación al Estado

no hubiese sido acordada, y autorizándose a la Administración a no embargar aquellos de cuya realización se presume que resultaría producto insuficiente para la cobertura del coste de realización. Hay otras resoluciones del mismo Tribunal Central que deben resaltarse: la de 13 de junio de 2007, R.G. 2478-2006, en la que la declaración de fallido se ajustaba a derecho por cuanto fue el resultado de «una adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal». En esta resolución el Tribunal Central enumera los requisitos del procedimiento de derivación, sin mencionar en ningún momento los actos propios del procedimiento de apremio, sino la correcta declaración de fallido. 3) Considera el Departamento de Recaudación que el beneficio de excusión es el presupuesto material habilitante para dirigir la acción de cobro frente a los responsables subsidiarios, y se configura como requisito de la declaración de fallido. Esta declaración se presenta habitualmente en el curso de un procedimiento administrativo, pero es independiente del mismo: dado que la Hacienda Pública ostenta sus facultades para el cobro y el aseguramiento de la deuda tributaria desde el nacimiento de la obligación principal (artículos 133 a 162 de la Ley 58/2003), está habilitada para investigar el patrimonio de los obligados tributarios desde la misma realización del hecho imponible. Cita la resolución de 7 de octubre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Central R.G, en la que se dice que «la declaración de fallido no va anudada a la notificación de la providencia de apremio». de acuerdo con el artículo 174 de la Ley 58/2003. 4) Una vez determinada la insolvencia –cualidad predicable sólo del deudor, y no de una o varias deudas, de acuerdo con el artículo 196 del Real Decreto 1065/2007–, el propio ordenamiento tributario impone a la Administración la modificación de sus procedimientos, obligándola a considerar ya vencidos los créditos de vencimiento formal posterior, dándolos de baja por referencia a la previa declaración de fallido del deudor.

De todo ello debe concluirse que ni el inicio o desarrollo formal del período ejecutivo, ni la notificación de la providencia de apremio, ni por tanto su ausencia en el expediente remitido a un Tribunal Regional, alteran la insolvencia acreditada del obligado tributario, requisito este cuyo cumplimiento es la única condición de procedibilidad legal que el ordenamiento impone antes de proceder a derivar la responsabilidad subsidiaria, y en consecuencia se solicita del Tribunal Económico-Administrativo Central la estimación del recurso interpuesto, sentando el criterio de que la declaración de fallido no vaya anudada a la notificación de la providencia de apremio del deudor al que se refiera, de tal manera que

los defectos formales predicables del procedimiento de apremio seguido contra el citado deudor no perjudiquen su declaración de fallido, siempre que no afecten la acreditación de la situación de insolvencia que esa declaración supone.

QUINTO.- En cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 61 del Reglamento de Revisión aprobado por Real Decreto 520/05, se dio traslado del recurso interpuesto al representante de D. C para que formulara las alegaciones que estimase pertinentes. Mediante escrito de 26 de febrero de 2010, contesta indicando que el Tribunal Regional exige de manera impecable que en el expediente de derivación de responsabilidad consten las providencias de apremio notificadas al deudor principal, providencias que son los títulos ejecutivos habilitantes para que la Administración tributaria pueda llevar a cabo su actuación de recaudación.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio los requisitos procedimentales de competencia, legitimación y plazo establecidos en el artículo 242 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) General Tributaria para su admisión a trámite y resolución.

SEGUNDO.- El artículo 37 de la Ley 230/1963 (RCL 1963, 2490) General Tributaria declaraba –como por otra parte también lo hace el 41.5 de la Ley 58/2003 que la ha sustituido–, que la declaración de responsabilidad subsidiaria estaba sujeta a la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, es decir, a la declaración de su insolvencia. La declaración de fallido no es propiamente un título ejecutivo para actuar contra el responsable subsidiario y no forma parte, propiamente hablando, del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, sino que es un presupuesto de hecho conforme al cual el procedimiento de derivación de responsabilidad es viable. Y en esto consiste precisamente lo que la doctrina científica denomina el beneficio de excusión, según el cual, antes de dirigirse contra el responsable subsidiario, ha de comprobarse y establecerse de manera no meramente formal que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de patrimonio suficiente, teniendo en cuenta que no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables.

Para determinar cómo y cuándo se ha de hacer la declaración de fallido, debemos acudir a lo dispuesto por el Reglamento General de Recaudación. El artículo 164 del Real Decreto 1684/1990 (RCL 1991, 6, 284) (Reglamento vigente hasta el día 31 de diciembre de 2005), disponía en su apartado 1 que «Una vez comprobada en el curso del procedimiento de apremio la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios, serán declarados fallidos por el órgano de recaudación. A estos efectos, se considerarán insolventes aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables cuando los poseídos por el deudor no hubiesen sido adjudicados al Estado de conformidad con lo que se establece en el Título II de este Libro». Por su parte, el artículo 61.1 del nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005 (RCL 2005, 1770) establece que «Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

## ANEXO IV

TERCERO.- Así pues, de acuerdo con la normativa citada, lo relevante es que se ignore la existencia de bienes o derechos realizables o embargables del deudor, lo cual implica las siguientes consideraciones:

1ª.- Si hablamos de bienes realizables o embargables es que ha finalizado el período voluntario de pago del deudor principal, iniciándose por imperativo legal el período ejecutivo o de apremio, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 46 del Real Decreto 1684/1990 y 69 del Real Decreto 939/2005.

No obstante, puede darse el caso de que respecto de algunas deudas no se haya siquiera iniciado o finalizado ese período voluntario. Es el caso regulado en el artículo 196 del Real Decreto 1065/2007 (RCL 2007, 1658), por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección de Procedimientos Comunes, relativo a la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector: declarado un deudor fallido con anterioridad, las deudas que se liquiden posteriormente ni siquiera necesitarán de la apertura de ese período voluntario –y de

su finalización sin pago del deudor principal–, para que puedan ser derivadas al deudor subsidiario.

2ª.-Iniciado el período ejecutivo, ninguna norma de las citadas establece que el procedimiento ejecutivo haya de seguirse respecto de todas y cada una de las deudas en toda su posible tramitación administrativa, sino que lo que es preceptivo es la constatación de la insolvencia del deudor, constatación esta que puede obtenerse sin agotar esa tramitación, y que será fruto de las actuaciones ejecutivas respecto de alguna o algunas de las dudas –las derivadas u otras–, y de comprobación e investigación de la situación patrimonial del deudor que haya llevado a cabo la Administración tributaria y ello precisamente porque la declaración de fallido no puede ser una mera declaración formal.

Tal y como señala el Departamento de Recaudación en su recurso, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha expuesto este criterio en sus resoluciones, en las citadas por el propio Departamento y en otras más recientes incluso, como es el caso de la de 24 de febrero de 2010, RG.

CUARTO.- Como los demás presupuestos necesarios para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad, la constatación de la situación de insolvencia total o parcial del deudor principal y su plasmación en la declaración de fallido, puede ser discutida por los interesados y debe ser revisada por los Tribunales Económico-Administrativos. Es por ello que la Administración tributaria ha de recoger en la documentación que ponga a disposición de ambos –en el período de alegaciones y en el procedimiento de revisión, respectivamente–, la propia declaración de fallido y aquellos documentos o relato de actuaciones que la fundamenten, sin que ello signifique que pueda ser revisado el procedimiento ejecutivo llevado a cabo respecto del deudor principal de manera que la ausencia en el expediente de alguno de los actos posibles –como es el caso de las providencias de apremio–, determine la anulación de la derivación de responsabilidad que se revisa, por falta de fundamentación de la declaración de fallido.

Además, dado que estas declaraciones son revisables (artículos 167 del Real Decreto 1684/1990 y 63 del Real Decreto 939/2005), el responsable subsidiario podrá oponer la existencia de bienes o derechos realizables del deudor principal en la tramitación del procedimiento de derivación, teniendo en cuenta que no basta la mera alegación, sino que se le requerirá que lo acredite.

QUINTO.- En el presente caso se ha acreditado suficientemente la procedencia de la declaración de fallido, según se recoge en los antecedentes, sin necesidad de incluir las providencias de apremio y su notificación. A este respecto cabe añadir que todas las deudas derivadas se relacionan en el acuerdo de derivación con el correspondiente recargo de apremio para el deudor principal, por lo que pudo hacerse uso de lo dispuesto en el artículo 55 del Real Decreto 520/2005 (RCL 2005, 1069, 1378), por el que se aprueba el Reglamento de Revisión.

SEXTO.- En consecuencia, procede estimar el presente recurso de alzada para la unificación de criterio y, respetando la situación jurídica particular derivada del fallo impugnado, sentar el criterio de que la procedencia y conformidad a derecho de la declaración de fallido no depende de que se hayan cumplido todos los actos del procedimiento ejecutivo de apremio respecto de todas las deudas derivadas del sujeto pasivo, sino de que responda a la ausencia real de bienes o derechos realizables del deudor conocidos por la Administración tributaria.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... de 30 de abril de 2007, en materia referente a derivación de responsabilidad subsidiaria a un administrador, acuerda: 1º Estimar el recurso, 2º Declarar que la procedencia y conformidad a derecho de la declaración de fallido no depende de que se hayan cumplido todos los actos del procedimiento ejecutivo de apremio respecto de todas las deudas derivadas del sujeto pasivo, sino de que responda a la ausencia real de bienes o derechos realizables del deudor conocidos por la Administración tributaria y 3º. Que la situación jurídica creada por el mencionado acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional recurrido, permanece inalterada.

ANEXO IV

#### **15.RESOLUCIÓN DE 16 DE ABRIL DE 2012 (JT 2012, 580)**

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsabilidad de quienes sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba: requisitos para la exigencia de responsabilidad: examen de la evolución normativa; otorgamiento de capitulaciones matrimoniales en fraude de

la Hacienda Pública acreedora: exigencia de responsabilidad al amparo del art. 42.2.a) LGT, procedente: responsabilidad solidaria del cónyuge colaborador en la ocultación o transmisión de los bienes originariamente gananciales que le fueran adjudicados en la disolución de la sociedad ganancial con la finalidad de impedir la traba de los mismos, salvándose de esta forma la eventual oposición del Registrador por la modificación formal de las titularidades registrales, y no siendo necesario acudir a un procedimiento judicial para declarar la ganancialidad de las deudas y la responsabilidad de los bienes ex-gananciales.

Reclamación económico-administrativa

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 1 de octubre de 2008, se comunicó a D. A la iniciación del expediente de declaración de responsabilidad y se le concedió el trámite de audiencia. Con fecha 18 de noviembre de 2008, el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de..., dictó un acuerdo por el que, al amparo del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre (en adelante LGT de 2003), declaraba a la interesada responsable solidaria de las deudas contraídas por su esposo, D. B, en concepto de Impuesto de Sociedades e IVA. Actas de Inspección 1995-1998, cuota e intereses, por un importe de 188.063,36 €.

SEGUNDO.- Frente a dicho acuerdo, la interesada promueve reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., el cual con fecha 27 de enero de 2011, dictó resolución notificada el 21 de febrero de dicho año, desestimando la reclamación económico-administrativa y confirmando el acuerdo de declaración de responsabilidad dictado al amparo del artículo 42.2 a) la LGT de 2003.

El 9 de marzo de 2011, la interesada interpone el presente recurso de alzada, en el que manifiesta la prescripción de las deudas que se le exigen, así como razones tendentes a impugnar la declaración de responsabilidad subsidiaria en su día derivada a su marido, D. B, de las deudas tributarias contraídas por X, SL.

TERCERO.- De la documentación obrante al expediente, se deducen las siguientes circunstancias de hecho:

- El 29 de septiembre de 2005, le fue notificado a D. B, acuerdo por el que se le declaraba responsable subsidiario como administrador de las deudas tributarias contraídas por la mercantil X, SL, en concepto de Impuesto de Sociedades e IVA, actas de Inspección de los ejercicios 1995-1998, y se le requería al ingreso de dichas deudas en período voluntario de pago, y al no efectuarlo, el 3 de marzo de 2006, le fueron emitidas las correspondientes providencias de apremio. El citado acuerdo fue confirmado por resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de febrero de 2010, R.G. 3858-09, recurrida ante la Audiencia Nacional y pendiente de resolución.
- Mediante escritura de capitulaciones matrimoniales, de 6 de abril de 2006, se declara disuelta la sociedad de gananciales, haciéndose constar en la misma que el único bien que constituye el patrimonio ganancial, es el inmueble objeto del embargo preventivo cuyo valor, deducidas las cargas que pesan sobre el mismo, asciende a 61.361,20 € que se divide por mitad entre ambos cónyuges, adjudicándose a la esposa reclamante el pleno dominio del mismo. Asciende pues el total adjudicado a la esposa a 61.361,20 € ya deducidas las cargas, señalándose haber satisfecho previamente a su esposo, D. B, con dinero privativo, 30.680,60 €.
- En el curso del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria iniciado contra la recurrente al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, por las deudas contraídas por su cónyuge, D. B, como administrador de X, SL, en fecha 12 de septiembre de 2008, el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de..., acordó la medida cautelar consistente en el embargo preventivo de un bien inmueble propiedad de la interesada, para cubrir un importe de 225.675,96 €. Contra dicha resolución la interesada interpuso la reclamación económico-administrativa número..., ante el Tribunal Regional de...

Con fecha 24 de septiembre de 2008, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de..., emitió la diligencia de embargo preventivo de un bien inmueble propiedad de la interesada, sito en... de..., que constituye el domicilio habitual de la misma y de su cónyuge. Frente a dicha diligencia de embargo preventiva, la interesada promueve la reclamación económico-administrativa número..., ante el Tribunal Regional de...

El 30 de junio de 2010, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., previa la acumulación de ambas reclamaciones dictó resolución

desestimándolas, por entender que se ajustaban los actos impugnados a lo dispuesto en el artículo 81 de la LGT de 2003.

Frente a dicha resolución del Tribunal Regional de..., se interpuso recurso de alzada número RG 4743-10, ante este Tribunal Central el cual en el día de la fecha, ACUERDA: «Desestimar el presente recurso de alzada, y confirmar el acuerdo de medidas cautelares el embargo preventivo, de acuerdo con lo expuesto en los Fundamentos de Derecho que anteceden, y en consecuencia confirmar, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... impugnada». Se basa este Tribunal Central, en que se está en un supuesto de declaración de responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, en el curso del cual pueden adoptarse medidas cautelares, que se confirman al igual que el embargo preventivo.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada.

SEGUNDO.- En el presente caso es de aplicación el artículo 42.2 de la LGT (RCL 2003, 2945), en la redacción anterior a la Ley 36/06 de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467), tal y como señala la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional impugnada, y a tenor del cual:

« Serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a. Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria(...)».

Este Tribunal Económico-Administrativo Central ha venido declarando que las deudas tributarias cuya responsabilidad se derivaba a la interesada/reclamante, provenían del ejercicio ordinario por parte de su cónyuge de su profesión u oficio, que no era sino el cargo de administrador de una mercantil (de las que fue declarado responsable subsidiario al amparo del artículo 40.1 de la Ley 230/63, de 28 de diciembre [RCL 1963, 2490], General Tributaria), por lo que los bienes gananciales estaban afectos al pago de dichas deudas, aunque con posterioridad al devengo de las mismas se hubiesen adjudicado al cónyuge no deudor como privativos, en

virtud de escritura de capitulaciones matrimoniales. Todo ello de conformidad con los artículos 1317, 1347.1º y 1362 del Código Civil (LEG 1889, 27), (en adelante CC).

De esta forma los bienes gananciales quedaban afectos al pago de las deudas tributarias contraídas por uno de los cónyuges en el ejercicio de su profesión u oficio, sin necesidad de un acuerdo de declaración de responsabilidad, siempre que las mismas se hubieran devengado con anterioridad a la disolución de la sociedad de gananciales.

Sin embargo, una reconsideración de la cuestión lleva a este Tribunal Central, a cambiar su criterio en base a los siguientes Fundamentos de Derecho, cuando las capitulaciones matrimoniales sean fraudulentas.

TERCERO.- Así el artículo 42.2.a) de la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945), tiene su precedente en la anterior Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490), General Tributaria cuyo artículo 131.5 a) disponía que:

« Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:

a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba».

Como señalaba el TEAC en resolución de 18 de diciembre de 2003, se exige para que se diera el supuesto de responsabilidad en dicho artículo establecido, la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo; b) acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar y que sea la causa directa del daño; y c) que la conducta del presunto responsable sea maliciosa, es decir, dolosa.

Configura dicho precepto un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria caracterizada por la concurrencia de los siguientes elementos:

1. Como resulta de la propia calificación de la conducta en cuanto constitutiva de un supuesto de «responsabilidad», para poder apreciarla se exige la concurrencia de persona ajena al obligado tributario a la que sea imputable la conducta descrita en el precepto y que configura el propio supuesto de responsabilidad.
2. La conducta imputable al responsable habrá de ser subsumible en cualquiera de las categorías descritas en el precepto, esto es, la «ocultación» de bienes o derechos susceptibles de traba, expresión que ha de entenderse no como la mera desaparición física de los

bienes o derechos (pues en muchos casos ello resultará imposible por la propia naturaleza de éstos), sino como equivalente a imposibilidad de proceder al embargo por parte de la Hacienda Pública, al quedar el bien o derecho dentro de esfera de disponibilidad del presunto responsable (y, por tanto, fuera del deudor principal), lo que implica que el término «ocultación» pudiera ser entendido en el sentido de «imposibilidad jurídica de traba» por corresponder la titularidad del bien o derecho al tercero presunto responsable.

3. La intervención del tercero en la ocultación del bien puede darse utilizando, salvando las distancias, terminología propia del Derecho Penal, en concepto de «autor», ya sea directo, ya sea como «inductor» («causante») o de «cooperador necesario o cómplice» («colaborador») en la conducta realizada por el deudor tributario tendente a impedir o dificultar la satisfacción de sus deudas.

CUARTO.- Igualmente, la intervención del tercero responsable ha de ser consciente, directa o «intencional», dado el término «malicioso» que utiliza el precepto (lo que parece excluir la posibilidad de imputación de este tipo de responsabilidad por una conducta «negligente o culposa» del tercero), y dirigida a «impedir la traba»; para apreciar la concurrencia de este requisito «basta una participación en la ocultación –con actos preparatorios, simultáneos o posteriores a ella– consciente de la ilicitud o finalidad de impedir la afección del bien; una participación en el «consilium fraudes» tendente a imposibilitar o dificultar la efectividad del crédito. La equiparación al fraude de acreedores lleva a recordar que, aun requiriendo éste la intención de dañar o perjudicar, la jurisprudencia no impone acreditar rigurosamente un «animus nocendi» sino el conocimiento o «scientia fraudes».

Por su parte el artículo 42.2 a) de la vigente LGT de 2003, en su redacción anterior a la Ley 36/06 de 29 de noviembre, dispone que:

«Serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a. Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria(...)».

Los requisitos de hecho de este artículo, son:

1. La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad.
2. Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria,

entendiéndose por ocultación « cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...)», tal y como señala este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 24 de febrero de 2009 (JT 2009, 594), dictada en virtud de recurso extraordinario para la unificación de criterio; y por causar o colaborar cualquier acto positivo dirigido a la ocultación de bienes o derechos, « como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económico-matrimonial» supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito público, exigiéndose en el responsable un «animus noscendi» o «sciencia fraudes», es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.

En el supuesto concreto de las Capitulaciones Matrimoniales, hasta la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 3 de mayo de 2003 (en adelante DGRN), se admitía la providencia de apremio como título legitimador de la traba de los bienes –con la misma fuerza ejecutiva de una sentencia judicial–, de modo que se podía embargar bienes adjudicados al cónyuge no deudor que procedían de la sociedad de gananciales vigente en el nacimiento de la obligación tributaria. A partir de dicha resolución, la Administración Tributaria carece de competencia para declarar la responsabilidad de los bienes ex gananciales al pago de la deuda tributaria, y la ineficacia de las capitulaciones matrimoniales solo puede ser objeto de declaración judicial incluso para la Hacienda Pública, de manera que si la Administración comprueba la existencia de «sciencia fraudes», en la modificación del régimen económico por los esposos como requisito del presupuesto de hecho de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la GT de 2003, no estaría compelida a recurrir a la vía judicial, sino que podría garantizar la satisfacción del crédito tributario a través de la declaración de responsabilidad al cónyuge no deudor.

Lo expuesto no quiere decir que siempre sean fraudulentas las capitulaciones matrimoniales, pues hay que distinguir la validez del pacto capitular de los casos en que éste se constituye en instrumento de fraude de acreedores e incluso de posibles alzamientos de bienes.

Con base en la doctrina expuesta, la calificación como «ganancial» de una deuda tributaria por la Administración no bastará para que el Registrador admita el embargo, dado que en este ámbito no existe una presunción de legalidad y veracidad del mandamiento de embargo adminis-

trativo. Esta eventual negativa, en sí misma determina la ocultación de un bien como presupuesto de hecho objetivo para atribuir responsabilidad solidaria del 42.2.a) de la LGT de 2003, en la medida en que antes de las capitulaciones matrimoniales dicho bien era plenamente accesible a la acción de cobro y, en virtud de las mismas, el deudor a la Hacienda Pública aparenta una insolvencia y deja los bienes fuera del alcance de la acción de cobro, al modificarse formalmente la titularidad registral del activo. Así, existen Resoluciones de la DGRN que confirmando la oposición de los Registradores a la anotación de embargo de bienes ex-gananciales a nombre de persona distinta del deudor original y negando la calificación administrativa sobre el carácter de ganancial de la deuda, obligarían además a la Administración tributaria a acudir a un procedimiento civil que determine la verdadera naturaleza de la deuda.

Un claro ejemplo de lo anterior lo constituye la Resolución de la DGRN, de 29 de diciembre de 2005 (RJ 2006, 3892), que dispone « la sola afirmación por el recaudador de que la deuda que motiva el embargo cuestionado es deuda de la sociedad de gananciales no es suficiente para hacer posible la anotación. Es necesario para ello que exista una previa declaración judicial de ganancialidad de las deudas contraídas durante la vigencia de la sociedad de gananciales, pues no existiendo en nuestro Código Civil (LEG 1889, 27) una presunción de ganancialidad de las deudas contraídas durante la sociedad de gananciales, ninguna deuda contraída por un solo cónyuge puede ser reputada ganancial y tratada como tal mientras no recaiga la pertinente declaración judicial en juicio declarativo entablado contra ambos cónyuges, pues a ambos corresponde, conjuntamente, la gestión de la sociedad de gananciales .

Lo mismo cabe decir respecto de la afirmación de que el inventario de bienes gananciales sea incorrecto y, en consecuencia, deban responder también los bienes privativos conforme al artículo 1401 del CC (LEG 1889, 27) o que los bienes embargados tengan carácter ganancial y no privativo. Son afirmaciones que deben ser confirmadas por resolución judicial firme y acreditadas al registrador de la propiedad al objeto de que sean debidamente calificadas conforme a lo expuesto en el artículo 18 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886); (...).».

Entender lo contrario, tal y como afirma la propia DGRN, implicaría la indefensión del titular registral, al no poder alegar ni probar nada en contra de dicha ganancialidad, con menoscabo de su derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado por el artículo 24 de la Constitución (RCL 1978, 2836) . Constituye pues una vía a través del cual el cónyuge no deudor

puede oponerse adecuadamente a la ejecución de deudas de las que, en su caso, no ha de responder la comunidad de gananciales.

En este sentido cabe entender que, « cuando la traba y su notificación se hubieran producido después de que la disolución y liquidación de la sociedad conyugal hubiera producido efecto frente a terceros de buena fe, para evitar el obstáculo que para la efectividad de la reclamación dirigida inicialmente contra el cónyuge deudor significa el acceso al Registro de la adjudicación a favor del otro cónyuge, hay que entender que es necesario demandar a ambos cónyuges, no sólo al deudor, sino también al titular registral de los bienes anteriormente gananciales» ( STS 184/2006, de 1 de marzo [RJ 2006, 1860] ).

Así entendido, el otorgamiento de capitulaciones matrimoniales fraudulentas, la eventual oposición del Registro a la anotación de embargo y la exigencia por el mismo de una demanda civil, frustran el normal desarrollo del procedimiento ejecutivo dirigido frente al deudor en la medida en que, como hemos analizado anteriormente, se manifiestan hechos o formulas jurídicas cuya finalidad es impedir o dificultar la acción de cobro de la Hacienda Pública, por lo que ésta puede resarcir el crédito tributario ejercitando su potestad de autotutela a través del citado artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, considerando además que la condición de responsable tributario no obedece al ejercicio de una potestad discrecional de la Administración tributaria ya que debe reconocerse siempre respecto de todos aquellos casos en los que concurren los requisitos legalmente previstos, con independencia, en este caso, de la responsabilidad prevista en los artículos 1317, 1365 y 1401 de CC. La configuración del régimen de responsabilidad impide que quien ostenta la condición de deudor, eluda su responsabilidad ocultando o vaciando su patrimonio, sirviéndose para ello de terceros vinculados a los que la norma declara responsables solidarios tributarios en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003 y que de igual forma ostentan la condición de obligado tributario desde la comisión de los presupuestos de hecho fijados en la norma, con independencia de que tal obligación no resultase aún exigible.

QUINTO.- En el caso que nos ocupa concurren los requisitos del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, pues tras la emisión de la providencia de apremio al deudor principal el 3 de marzo de 2006, con fecha 6 de abril de dicho año, mediante escritura de capitulaciones matrimoniales, se declara disuelta la sociedad de gananciales, haciéndose constar en la misma que el único bien que constituye el patrimonio ganancial, es el inmueble objeto de embargo preventivo, cuyo valor deducidas las cargas que pesan

trativo. Esta eventual negativa, en sí misma determina la ocultación de un bien como presupuesto de hecho objetivo para atribuir responsabilidad solidaria del 42.2.a) de la LGT de 2003, en la medida en que antes de las capitulaciones matrimoniales dicho bien era plenamente accesible a la acción de cobro y, en virtud de las mismas, el deudor a la Hacienda Pública aparenta una insolvencia y deja los bienes fuera del alcance de la acción de cobro, al modificarse formalmente la titularidad registral del activo. Así, existen Resoluciones de la DGRN que confirmando la oposición de los Registradores a la anotación de embargo de bienes ex-gananciales a nombre de persona distinta del deudor original y negando la calificación administrativa sobre el carácter de ganancial de la deuda, obligarían además a la Administración tributaria a acudir a un procedimiento civil que determine la verdadera naturaleza de la deuda.

Un claro ejemplo de lo anterior lo constituye la Resolución de la DGRN, de 29 de diciembre de 2005 (RJ 2006, 3892), que dispone « la sola afirmación por el recaudador de que la deuda que motiva el embargo cuestionado es deuda de la sociedad de gananciales no es suficiente para hacer posible la anotación. Es necesario para ello que exista una previa declaración judicial de ganancialidad de las deudas contraídas durante la vigencia de la sociedad de gananciales, pues no existiendo en nuestro Código Civil (LEG 1889, 27) una presunción de ganancialidad de las deudas contraídas durante la sociedad de gananciales, ninguna deuda contraída por un solo cónyuge puede ser reputada ganancial y tratada como tal mientras no recaiga la pertinente declaración judicial en juicio declarativo entablado contra ambos cónyuges, pues a ambos corresponde, conjuntamente, la gestión de la sociedad de gananciales .

Lo mismo cabe decir respecto de la afirmación de que el inventario de bienes gananciales sea incorrecto y, en consecuencia, deban responder también los bienes privativos conforme al artículo 1401 del CC (LEG 1889, 27) o que los bienes embargados tengan carácter ganancial y no privativo. Son afirmaciones que deben ser confirmadas por resolución judicial firme y acreditadas al registrador de la propiedad al objeto de que sean debidamente calificadas conforme a lo expuesto en el artículo 18 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886); (...).».

Entender lo contrario, tal y como afirma la propia DGRN, implicaría la indefensión del titular registral, al no poder alegar ni probar nada en contra de dicha ganancialidad, con menoscabo de su derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado por el artículo 24 de la Constitución (RCL 1978, 2836) . Constituye pues una vía a través del cual el cónyuge no deudor

puede oponerse adecuadamente a la ejecución de deudas de las que, en su caso, no ha de responder la comunidad de gananciales.

En este sentido cabe entender que, « cuando la traba y su notificación se hubieran producido después de que la disolución y liquidación de la sociedad conyugal hubiera producido efecto frente a terceros de buena fe, para evitar el obstáculo que para la efectividad de la reclamación dirigida inicialmente contra el cónyuge deudor significa el acceso al Registro de la adjudicación a favor del otro cónyuge, hay que entender que es necesario demandar a ambos cónyuges, no sólo al deudor, sino también al titular registral de los bienes anteriormente gananciales» ( STS 184/2006, de 1 de marzo [RJ 2006, 1860] ).

Así entendido, el otorgamiento de capitulaciones matrimoniales fraudulentas, la eventual oposición del Registro a la anotación de embargo y la exigencia por el mismo de una demanda civil, frustran el normal desarrollo del procedimiento ejecutivo dirigido frente al deudor en la medida en que, como hemos analizado anteriormente, se manifiestan hechos o formulas jurídicas cuya finalidad es impedir o dificultar la acción de cobro de la Hacienda Pública, por lo que ésta puede resarcir el crédito tributario ejercitando su potestad de autotutela a través del citado artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, considerando además que la condición de responsable tributario no obedece al ejercicio de una potestad discrecional de la Administración tributaria ya que debe reconocerse siempre respecto de todos aquellos casos en los que concurren los requisitos legalmente previstos, con independencia, en este caso, de la responsabilidad prevista en los artículos 1317, 1365 y 1401 de CC. La configuración del régimen de responsabilidad impide que quien ostenta la condición de deudor, eluda su responsabilidad ocultando o vaciando su patrimonio, sirviéndose para ello de terceros vinculados a los que la norma declara responsables solidarios tributarios en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003 y que de igual forma ostentan la condición de obligado tributario desde la comisión de los presupuestos de hecho fijados en la norma, con independencia de que tal obligación no resultase aún exigible.

QUINTO.- En el caso que nos ocupa concurren los requisitos del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, pues tras la emisión de la providencia de apremio al deudor principal el 3 de marzo de 2006, con fecha 6 de abril de dicho año, mediante escritura de capitulaciones matrimoniales, se declara disuelta la sociedad de gananciales, haciéndose constar en la misma que el único bien que constituye el patrimonio ganancial, es el inmueble objeto de embargo preventivo, cuyo valor deducidas las cargas que pesan

sobre el mismo asciende a 61.361,20 € que se divide por mitad entre ambos cónyuges, adjudicándose a la esposa reclamante el pleno dominio del mismo, evidentemente con la finalidad de impedir la traba de dicho inmueble por la Administración Tributaria, al vaciar de contenido patrimonial al deudor principal, con el conocimiento de su cónyuge.

**SEXO.-** En cuanto a la prescripción alegada para el cobro de la deuda a la interesada, el artículo 67.2 de la LGT de 2003, dispone que:

« El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad. [...]».

Todo ello siempre que no haya prescrito la acción contra los obligados principales y responsables, que no es el caso.

En el supuesto que nos ocupa, el 6 de abril de 2006, se declara disuelta la sociedad de gananciales, la notificación del inicio del expediente de responsabilidad se produce el 1 de octubre de 2008, y el acuerdo de declaración de responsabilidad se notifica el 1 de diciembre de dicho año.

Entre ninguna de estas fechas, ha transcurrido el plazo de cuatro años que se fija en el artículo 66 de la LGT de 2003, por lo que no procede aceptar la prescripción alegada.

ANEXO IV

**SÉPTIMO.-** En cuanto al procedimiento se ha observado el establecido en el artículo 124 del vigente Reglamento General de Recaudación de 29 de julio de 2005 (RCL 2005, 1770) y en el artículo 175 de la LGT, pues a la interesada declarada responsable solidaria, se le comunicó el inicio del expediente de declaración de responsabilidad, le fue concedido el preceptivo trámite de audiencia y se ha dictado el acto declarativo de la responsabilidad.

**OCTAVO.-** En virtud de lo expuesto, procede la desestimación del presente recurso de alzada, sin perjuicio de lo que la Audiencia Nacional falle al conocer del recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por D. B -cónyuge de la interesada-, contra la resolución de este Tribunal Econó-

575

mico-Administrativo Central de 10 de febrero de 2010, R.G. 3858-2009, que confirmó el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria de aquel como administrador de X, SL.

Por lo expuesto,

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, ACUERDA: Desestimar el presente recurso de alzada y confirmar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... impugnada, por ser ajustado a Derecho el acuerdo de declaración de responsabilidad.

sobre el mismo asciende a 61.361,20 € que se divide por mitad entre ambos cónyuges, adjudicándose a la esposa reclamante el pleno dominio del mismo, evidentemente con la finalidad de impedir la traba de dicho inmueble por la Administración Tributaria, al vaciar de contenido patrimonial al deudor principal, con el conocimiento de su cónyuge.

**SEXTO.-** En cuanto a la prescripción alegada para el cobro de la deuda a la interesada, el artículo 67.2 de la LGT de 2003, dispone que:

« El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad. [...]».

Todo ello siempre que no haya prescrito la acción contra los obligados principales y responsables, que no es el caso.

En el supuesto que nos ocupa, el 6 de abril de 2006, se declara disuelta la sociedad de gananciales, la notificación del inicio del expediente de responsabilidad se produce el 1 de octubre de 2008, y el acuerdo de declaración de responsabilidad se notifica el 1 de diciembre de dicho año.

Entre ninguna de estas fechas, ha transcurrido el plazo de cuatro años que se fija en el artículo 66 de la LGT de 2003, por lo que no procede aceptar la prescripción alegada.

**SÉPTIMO.-** En cuanto al procedimiento se ha observado el establecido en el artículo 124 del vigente Reglamento General de Recaudación de 29 de julio de 2005 (RCL 2005, 1770) y en el artículo 175 de la LGT, pues a la interesada declarada responsable solidaria, se le comunicó el inicio del expediente de declaración de responsabilidad, le fue concedido el preceptivo trámite de audiencia y se ha dictado el acto declarativo de la responsabilidad.

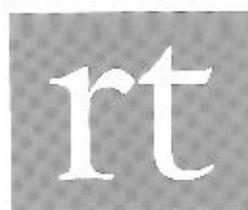
**OCTAVO.-** En virtud de lo expuesto, procede la desestimación del presente recurso de alzada, sin perjuicio de lo que la Audiencia Nacional falle al conocer del recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por D. B -cónyuge de la interesada-, contra la resolución de este Tribunal Econó-

mico-Administrativo Central de 10 de febrero de 2010, R.G. 3858-2009, que confirmó el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria de aquel como administrador de X, SL.

Por lo expuesto,

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, ACUERDA: Desestimar el presente recurso de alzada y confirmar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... impugnada, por ser ajustado a Derecho el acuerdo de declaración de responsabilidad.

COLECCIÓN  
DOCTRINA TRIBUTARIA Y  
ADUANERA



ÍNDICE ANALÍTICO

## ÍNDICE ANALÍTICO

---

### A

Acuerdo de derivación de responsabilidad 214  
Administración Concursal 103  
Administradores de hecho o de derecho 92  
Adquirentes de bienes 104  
Agentes y comisionistas de Aduanas 106  
Audiencia Nacional 51

### C

Clases de Responsabilidad: Solidaria y Subsidiaria 38  
Contratistas y subcontratistas 107

### D

Delimitación de los Responsables Tributarios 30

### E

Exclusión del recargo de apremio 69

### I

Infraacción Tributaria 51

### L

Los Responsables son Obligados Tributarios 27

**O**

Obligados tributarios 193

**P**

Pago de la deuda tributaria 104

Partícipes o cotitulares de las entidades 85

Presupuesto de la responsabilidad 48

**R**

Recurso de Alzada 275

Responsables Solidarios 81

**S**

Sentencia de Cataluña 434

Sentencia de la Audiencia Nacional 51

Sentencia de la Región Murcia 392

Sentencia de la TSJ de la Comunitat Valenciana 53

Sentencia del tribunal 61

Sentencia del TSJ de Cantabria 403

Sentencia del TSJ de Castilla y León 410

Sentencia del TSJ de Extremadura 428

Sentencia del TSJ de Galicia 472

Sentencia del TSJ de la Comunidad de Madrid 418

Sentencia del TSJ de la Rioja 385

Sentencia del TSJ del Principado de Asturias 467

Sentencia del TSJ de Navarra 381

**T**

Tribunal Económico 159

Tribunales Superiores de Justicia 63

Tribunal Supremo 35

Tributos-Extinción de la deuda tributaria 557

Tributos-Recaudación 127