

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA

JURISPRUDENCIA DE LOS
TRIBUNALES SUPERIORES
DE JUSTICIA



ANEXO III

Anexo III

JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

SUMARIO

1. STSJ de Navarra de 20 de enero de 2000 (JT 2000, 266)
2. STSJ de la Rioja de 14 de noviembre de 2000 (JT 2000, 1829)
3. STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2000 (JT 2001, 63)
4. STSJ de la Región de Murcia de 24 de enero de 2001 (JT 2001, 115)
5. STSJ de la Rioja de 13 de febrero de 2001 (JT 2001, 613)
6. STSJ de Cantabria de 18 de mayo de 2001 (JT 2001, 760)
7. STSJ de Castilla y León, Burgos de 10 de noviembre de 2006 (JUR 2006, 284639)
8. STSJ de la Comunidad de Madrid de 25 de abril de 2008 (JT 2008, 775)
9. STSJ de Extremadura de 12 de mayo de 2008 (JUR 2008, 295043)
10. STSJ de Cataluña de 21 de septiembre de 2010 (JUR 2010, 393138)
11. STSJ de Castilla y León, Burgos de 28 de septiembre de 2012 (JUR 2012, 359553)
12. STSJ de la Comunidad de Madrid de 29 de noviembre de 2012 (JT 2012, 1349)
13. STSJ del Principado de Asturias de 23 enero de 2013 (JUR 2013, 46852)
14. STSJ de Galicia de 23 de enero de 2013 (JUR 2013, 57408)

1. SENTENCIA DEL TSJ DE NAVARRA DE 20 ENERO DE 2000 (JT 2000, 266)

RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: responsabilidad solidaria de los administradores en las deudas de la sociedad en el caso de no convocar la junta general cuando concurra alguna de las causas de disolución de la sociedad (art. 262 LSA): aplicación a las deudas tributarias: inclusión dentro de las facultades de la autotutela declarativa de la apreciación de que concurre o no en la sociedad causa legal de disolución: examen: dicha apreciación ha de realizarse mediante la incoación de expediente a tal efecto y con audiencia a los representantes legales de la sociedad o a sus administradores; falta de acreditación de que concurren causas de liquidación: exigencia de responsabilidad solidaria a los administradores de la sociedad: improcedencia; procedimiento para la exigencia de responsabilidad: exigencia de audiencia a los administradores antes de la declaración de responsabilidad, tanto si se considera que ésta es de carácter subsidiario como solidario.

Recurso de Apelación núm. 32/1999

Ponente: Illmo. SR. D ANTONIO RUBIO PÉREZ

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En los autos del Procedimiento Ordinario núm. 6/1998 tramitado ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pamplona, con fecha 4 de octubre de 1999 se dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal: «Que debo estimar como estimo el presente Recurso Contencioso- Administrativo contra resolución del Ayuntamiento de Tudela en materia tributaria y debo declarar y declaro que el Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Tudela de fecha 20 de

octubre de 1998, no es conforme a Derecho, y procede su anulación. Sin expresa imposición de las costas causadas».

SEGUNDO.- Interpuesto recurso de apelación la representación del Ayuntamiento de Tudela, y admitido, tras los correspondientes trámites se remitieron los autos a esta Sala en la que, sin otra instanciación, se señaló el pasado día 12 para la votación y fallo.

Es ponente el Ilmo. Sr. MAGISTRADO D. ANTONIO RUBIO PÉREZ.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Tras resultar infructuosos los diversos intentos del Ayuntamiento demandado para hacer efectivo el crédito (de heterogénea procedencia) que ostentaba frente a la persona jurídica Bupapan SL mediante la resolución recurrida ante el Juzgado se declaró la responsabilidad solidaria de los administrados de aquélla, entre ellos el demandante. La sentencia del Juzgado núm. 1 anula tal acuerdo por entender, de un lado, que la única responsabilidad que cabe declarar contra los administrados es de naturaleza subsidiaria; y, de otro, que se han incumplido los trámites necesarios para tal declaración, en concreto la audiencia previa de los interesados. Todo ello en función de la normativa legal que se invoca y que ahora analizaremos en lo pertinente.

SEGUNDO.- El Ayuntamiento demandado y hoy apelante se alza contra la sentencia de primera instancia reprochándole que se ha basado, exclusivamente, en la aplicación de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243) cuyo art. 37. 2 establece que «salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria», olvidando que tal precepto existe y es el recogido en el art. 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989\2737 y RCL 1990\206) que establece la responsabilidad solidaria de los administradores respecto a las obligaciones sociales, entre las que deben incluirse las tributarias, cuando se dan una serie de circunstancias y condiciones que en el presente caso concurren, según se dice.

A partir de ello, se estima que el procedimiento seguido por la Recaudación Ejecutiva es totalmente correcto habiéndose cumplido lo exigido por el art. 12.3.2 del Reglamento General de Recaudación (RCL 1991\6 y 284) en cuanto a la declaración de responsabilidad, requerimiento de pago y notificación a todos los interesados a los que no se produjo indefensión alguna.

TERCERO.- El acuerdo de la Comisión de Gobierno por el que se declara la responsabilidad que nos ocupa se fundamenta en lo dispuesto en los arts. 260 y 262 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 que, en resumen, establecen las causas de disolución de las sociedades (art. 260), la obligación de los administradores de convocar la Junta General cuando concurra alguna de ellas (las previstas en los números 3º, 4º, 5º y 7º, apartados del art. 260) y las consecuencias de no hacerlo así en el plazo previsto (dos meses) que será la asunción por los administradores de la repetida responsabilidad solidaria por las deudas sociales. Y sostiene el Ayuntamiento, como hemos dicho, que todo ello es también aplicable a las deudas tributarias. No dice, pero cita y aporta una sentencia del TSJ de Baleares que así lo sostiene, que entra dentro de las facultades de la autotutela declarativa (art. 57.1 Ley 30/1992 [RCL 1992\2512, 2775 y RCL 1993\246]) la apreciación de que concurre o no en la sociedad en cuestión causa legal de disolución y, en el primer caso, de que se ha incumplido la obligación dispuesta en el art. 262.2 a los administradores y, en consecuencia, de que se ha producido el efecto previsto en el art. 262.5.

Este Tribunal no conoce las circunstancias de hecho a que responde la sentencia aportada que afirma que «cuando la Subdirección Provincial de Gestión de Recursos (SS) declara en el caso la responsabilidad solidaria de los administradores de la Sociedad... no se está sino ante actos administrativos dictados en el marco de la gestión de un servicio público por lo que, en definitiva, la potestad de autotutela declarativa resulta incuestionable...». No estamos por tanto en condiciones de compartir o rechazar tan trascendental aserto. Pero no es ello lo importante en nuestro caso, pues aunque lo compartiéramos, es decir, aunque entendiésemos que entra en las facultades del Ayuntamiento el decidir «por sí y ante sí» si una sociedad anónima, por una de las causas previstas en la Ley de su mismo nombre, se encuentra en situación de disolución, es evidente que tendría que hacerlo efectivamente para poder después aplicar las consecuencias previstas en la misma Ley. Y nada de esto se hace, en absoluto; lo que se hace, tácitamente, por cierto es presumir que se da aquella situación del hecho de que no «se localizan bienes sobre los que trabar embargo, desprendiéndose en los indicios existentes, que la misma ha cerrado su establecimiento y no realiza la actividad que le es propia» (Antecedente de Hecho 3º del acuerdo impugnado). De ello se concluye que concurre, en concreto, la causa de disolución del art. 260.4: «Por consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o reduzca en la medida suficiente», y se concluye, por

lo que parece, sin expediente incoado al efecto y sin audiencia de los legales representantes de la sociedad o sus administradores.

En tales condiciones, no puede entenderse demostrado que concurra el supuesto de hecho del que hace depender la norma el efecto aquí pretendido. No puede entenderse demostrado que la sociedad se encontrase en situación de liquidación ni, por tanto, que hayan incumplido sus administradores obligación alguna.

La consecuencia, obviamente, es que no procede la aplicación del art. 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas que es la única causa de impugnación de la sentencia apelada en cuanto a la naturaleza de la responsabilidad de los administradores.

CUARTO.- Rechazado el precedente motivo de impugnación se hace innecesario el análisis de todo lo demás pues con ello basta para confirmar la anulación acordada en la instancia.

No obstante, no estará de más resaltar que lo dispuesto en el art. 37.4 LGT parece de aplicación sea cual sea el tipo de responsabilidad que se declare o derive pues no tendría sentido que se impusiesen determinados requisitos para declarar la subsidiaria y se obviarán respecto a la solidaria, que es más grave. Por tanto, «y en todo caso» como dice el propio precepto, debió oírse a los administradores antes de declarar su responsabilidad y su no audiencia es omisión que en principio parece susceptible de causar indefensión como se razona en la sentencia apelada.

También por tal motivo procede la desestimación del recurso y la confirmación de esta sentencia.

QUINTO.- Según el art. 139 Ley 29/1998 (RCL 1998\1741), las costas de la segunda instancia se impondrán al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición. Tal sucede en el presente caso en el que este Tribunal estima que la acusada defendibilidad de la causa municipal y la naturaleza de sus intereses justifican sobradamente su apelación.

En atención a todo ello, por la autoridad que nos confiere el Pueblo Español y en nombre de Su Majestad El Rey.

FALLAMOS:

Que desestimando el presente recurso de apelación, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Tudela, confirmamos ínte-

gramente la sentencia recurrida ya identificada en encabezamiento de esta sentencia.

2. SENTENCIA DEL TSJ DE LA RIOJA DE 14 NOVIEMBRE DE 2000 (JT 2000, 1829)

RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: supuestos de exigencia de responsabilidad: responsabilidad en las obligaciones tributarias pendientes en caso de cese en la actividad de la persona jurídica: exigencia de una responsabilidad objetiva: inexistencia: fundamento de la imputación de responsabilidad en la conducta negligente del administrador que omite sus obligaciones en orden a iniciar el procedimiento de disolución y liquidación de la sociedad; alcance de la responsabilidad: examen: inclusión de las sanciones: improcedencia, tras la nueva redacción dada al art. 37.3 LGT por Ley 25/1995, de 20 julio.

Recurso contencioso-administrativo núm. 43/1999

Ponente: Illmo. SR. D VALENTÍN DE LA IGLESIA DUARTE

ANEXO III

ANTECEDENTE DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el 4 de febrero de 1999 se interpuso ante esta Sala y a nombre de don José-Ignacio C. P. recurso contencioso-administrativo contra Resolución del TEAR de fecha 20 de noviembre de 1998, estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa núm. 402/1998, interpuesta contra acuerdo del Administrador de la Agencia Tributaria de Haro, sobre declaración de responsabilidad subsidiaria de las deudas de la mercantil «Ignacio Cantabrana, SL»; y por el Concepto Actos del Procedimiento Recaudatorio.

SEGUNDO.- Admitido a trámite dicho recurso, se recabó el correspondiente expediente administrativo, recibido el cual, se confirió traslado a la parte recurrente para que formulara su demanda, como así lo hizo mediante escrito presentado el 24 de febrero de 2000, exponiendo en él los hechos propios del caso y articulando los fundamentos jurídicos que reputaba aplicables al mismo, para terminar con unos pedimentos del tenor literal siguiente: Suplico: «Dicte en su día Sentencia por la que, estimando este Recurso, se declare como no ajustada a Derecho, y en consecuencia se anule, la Resolución del TEAR de La Rioja de 20-11-1998, respecto a la confirmación parcial del Acuerdo de 24-4-1998 dictada por la Agencia Tributaria de Haro, que deberá anularse en su integridad».

TERCERO.- Traslada la demanda al representante procesal de la Administración demandada, evacuó el trámite de contestación, oponiéndose a ella en los términos de hecho y de derecho que entendió oportunos, y solicitando finalmente la desestimación del recurso.

CUARTO.- Recibido el pleito a prueba, se unió a los autos la practicada, tras lo cual se acordó la presentación de conclusiones escritas que fueron formuladas, en su momento por las partes, tras lo cual se señaló, para votación y Fallo del asunto, el día 10 de noviembre de 2000, en que se reunió, al efecto, la Sala.

QUINTO.- En la tramitación del proceso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Impugna el actor la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de 20 de noviembre de 1998 que decidiendo la reclamación número 402/1998 por él promovida vino a confirmar, en lo que ahora importa, el Acuerdo del Administrador de la Agencia Tributaria de Haro por el que se declaró al reclamante responsable subsidiario de las deudas tributarias derivadas del IVA 4º trimestre 1994 (873.896 ptas.) y del IVA 4º trimestre 1995 (7.782.587 ptas.) contraídas por la entidad mercantil Ignacio Cantabrana, SL en aplicación de la disposición contenida en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243), con la pretensión articulada en la súplica de la demanda de la anulación de la resolución y acuerdo impugnados por su disconformidad a Derecho.

SEGUNDO.- El artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria, refiriéndose a los administradores de las personas jurídicas, 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».

Dándose en el caso sometido a consideración todos los presupuestos objetivos que del precepto se desprenden, lo que el reclamante niega es que el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, que el incumplimiento de aquellas obligaciones tributarias supone, sea imputable a ninguna clase de dolo, culpa u omisión de la diligencia precisa por parte del actor en el cumplimiento de sus obligaciones como administrador societario,

requisito éste que, según la jurisprudencia, constituye el fundamento de la imputación de responsabilidad.

TERCERO.- Pues bien, del expediente y alegaciones de las partes se desprende la realidad de un fuerte endeudamiento de la sociedad, llegándose al cese de la actividad de ésta, existiendo también pendientes obligaciones tributarias. La omisión de la diligencia precisa por parte del administrador societario, aquí demandante, y de la que derivó que los créditos a favor de la Hacienda quedarán perjudicados en su integridad, se muestra, de una parte, en que la liquidación correspondiente al IVA 4 T-1995 (por cuyo importe de 7.782.587 pesetas se declara responsable subsidiario al actor) no fue realizada en plazo, sino varios meses después y tras requerimiento de la Administración tributaria, y de otro lado, tal y como razona la Resolución objeto de este recurso, por un claro incumplimiento del deber legal de proceder, en cuanto administrador social, a la convocatoria de la Junta General de Socios para acordar la disolución de la sociedad limitada o, en su caso, si reunida ésta no se alcanzase tal acuerdo, para solicitar su disolución general (artículo 105, apartados 1 y 4 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo [RCL 1995, 953], de Sociedades de Responsabilidad Limitada); obligaciones cuyo incumplimiento determina, a tenor de lo que se dispone en el punto 5 del artículo, «la responsabilidad solidaria de los administradores por todas las deudas sociales».

CUARTO.- De otro lado, y con referencia al alegato de la demanda de haber interferido en el nexo causal generador del perjuicio la propia Administración tributaria por su inacción, incurria o negligencia al no haber adoptado tempestivamente las cautelas y garantías que la Ley le otorgaba en defensa de su crédito, el mismo no puede ser acogido desde el momento en que consta a través del voluminoso expediente remitido a la Sala las muy numerosas actuaciones llevadas a cabo por los órganos de gestión tendentes a la obtención del pago del crédito tributario por la empresa deudora, como presupuesto previo a la declaración de responsabilidad subsidiaria de los administradores.

QUINTO.- Con carácter subsidiario plantea la demanda, al igual que se hizo en la reclamación económico-administrativa pero sin obtener respuesta alguna en la resolución dictada por el TEAR, la improcedencia de que la derivación de responsabilidad alcance también al pago de las sanciones que fueron impuestas, a la sociedad mercantil por comisión de infracciones tributarias.

La objeción debe merecer acogida favorable. Encontrándose ya vigente la reforma operada en el artículo 37 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995, 2178 y 2787), y disponiéndose en el apartado 3 del artículo que la responsabilidad (solidaria o subsidiaria) alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria «con excepción de las sanciones», el acuerdo que declaró al administrador, hoy demandante, responsable subsidiario de la totalidad de las deudas de la mercantil Ignacio Cantabrana, SL sin haber excepcionado el importe correspondiente a las sanciones impuestas a la sociedad no puede reputarse conforme a Derecho en este particular, procediendo por ello emitir el fallo que se expresará.

SEXTO.- No se aprecian motivos conforme al artículo 139 de la Ley de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741) para hacer imposición de costas.

Y, en su virtud,

FALLAMOS:

Que, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto, declaramos no ser conformes a Derecho los actos impugnados en el exclusivo particular de haber incluido en el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria los importes correspondientes a las sanciones impuestas a la sociedad mercantil Ignacio Cantabrana, SL, procediendo su exclusión, y confirmándose en todo lo demás los actos impugnados.

3. SENTENCIA DEL TSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DE 15 DICIEMBRE DE 2000 (JT 2001, 63)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: prescripción: cómputo del plazo de prescripción desde la misma fecha que respecto al deudor principal y no desde el acto de derivación; actuaciones realizadas con el responsable directo: interrupción de la prescripción respecto al responsable subsidiario: improcedencia.

Recurso contencioso-administrativo núm. 415/1998

Ponente: Illmo. SR. D MARIANO AYUSO RUIZ-TOLEDO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley (RCL 1956, 1890 y NDL 18435), se emplazó al demandante para que

formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplica se dicte sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO.- La parte demandada contesta a la demanda, mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

TERCERO.- Habiéndose recibido el proceso a prueba, se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite de conclusiones prevenido en el artículo 78 de la Ley de la Jurisdicción y, verificado, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló la votación para el día 7 de diciembre de 2000, teniendo así lugar.

QUINTO.- En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. SR. D. MARIANO AYUSO RUIZ-TOLEDO.

ANEXO III

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por la Procuradora doña Constanza A. D.-T., en nombre y representación de don Manuel M. S., contra las resoluciones incidentales del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 31 de octubre de 1997, desestimatorias de solicitud de suspensión sin caución en las reclamaciones núms. 46/7375/1997, 46/7374/1997, 46/7373/1997 y 46/7372/1997, relativas a derivación de responsabilidad de deudas tributarias por el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Alega la parte actora que las deudas tributarias en las que se ha producido la derivación de responsabilidad se componen de cuota, intereses y sanción, por lo que resulta improcedente la exigencia de caución por la parte de sanción conforme a la doctrina de esta misma Sala. Además se alega la prescripción y nulidad, así como que las deudas se encuentran suficientemente garantizadas con el embargo trabado sobre bienes del demandante.

SEGUNDO.- En cuanto a la parte de sanción de las deudas tributarias cuya suspensión se impetra, el criterio sostenido por esta Sala en numerosos

pronunciamientos al respecto es el de que con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) y con anterioridad a la de la Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178 y 2787), las sanciones tributarias debieron de seguir el régimen de inejecutividad hasta el agotamiento de la vía administrativa previa, pues las normas de la Ley 30/1992 que regulan el ejercicio de la potestad sancionadora pertenecen al régimen jurídico de las Administraciones Públicas y no a la regulación procedimental, por lo que no están excluidas para los procedimientos tributarios.

Incluso con posterioridad a la Ley 25/1995 –tras la que se entendió que el legislador incorporó determinaciones que alteraban este régimen jurídico para la materia tributaria– se inclinó la Sala, a partir del mes de septiembre de 1997, por una interpretación constitucional de ésta, conforme a la que las sanciones tributarias debían de seguir el criterio de la inejecutividad en vía administrativa, pues el principio constitucional de presunción de inocencia –en el que se funda la inejecutividad de las sanciones administrativas conforme al artículo 138 de la Ley 30/1992– no podía ser obviado al llegar al ámbito tributario, como si éste fuera una zona inmune a la evolución de las garantías del ciudadano en el Estado de Derecho. Así, la interpretación constitucional de la previsión del artículo 81 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243), tras la reforma operada por la expresada Ley 25/1995, debía de entenderse no como una facultad de libre apreciación de la Administración para la suspensión sin caución –nos estamos refiriendo exclusivamente a sanciones tributarias, no a las cuotas–, sino una necesaria valoración de tal institución a la luz del expresado principio de presunción de inocencia y, en consecuencia, la aplicación de la misma de manera taxativa.

Finalmente, la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545) ha recogido expresamente en el ámbito tributario esta orientación, al señalar en su artículo que «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 el presente caso, es procedente en mérito a la expresada doctrina de esta Sala la estimación de la demanda en cuanto a la parte de sanción.

TERCERO.- En lo que respecta a la cuota e intereses, la parte actora alegó ante el Tribunal Regional y ahora ante esta Sala cuestiones de fondo de la reclamación principal. El Tribunal Regional rechaza estas alegaciones al

tratarse de cuestiones de fondo, pero esta Sala debe de entrar a considerar si las mismas presentan tal apariencia de buen derecho que deba de aplicarse la doctrina del «*fumus bonis iuris*» en razón del cual deban los demás requisitos de la suspensión ser minusvalorados; dentro de la doctrina jurisprudencial iniciada con el conocido Auto del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1990 (RJ 1990, 10412) (ponente señor González Navarro), es sabido que la concurrencia de una acusada apariencia de buen derecho obvia el tener que acreditar un perjuicio de elevada intensidad.

En el presente caso, la alegada prescripción del derecho de la Administración para dirigirse contra el demandante para exigir las deudas tributarias resulta tan acusada –puesto que se trata del Impuesto de Sociedades de 1985 y 1986 y del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1986, y la notificación de que el procedimiento se dirige contra el demandante no se notifica hasta 1995– que se está en el caso de entender que dicho «*fumus bonis iuris*» tiene la entidad suficiente para proceder a la suspensión sin exigencia de caución.

Ello es así en cuanto que el criterio de esta Sala en cuanto a la prescripción de las deudas tributarias en las que se produce derivación de responsabilidad es el de que el término inicial de la prescripción para el responsable subsidiario es el mismo que el del deudor principal y no el del acto de derivación. Otra solución sería contraria no sólo a la teoría general de la subrogación en la titularidad activa o pasiva de las obligaciones, sino también –en el estricto ámbito de las relaciones jurídico públicas– al principio de seguridad jurídica, pues resulta que el inicio del plazo prescriptorio respecto del responsable subsidiario no tendría ninguna referencia objetiva para su determinación apriorística al depender del momento en el que se declarasen fallidos los responsables directos (lo cual es de imposible predeterminación).

Por otra parte, no puede entenderse que la prescripción respecto del responsable subsidiario se interrumpe por las actuaciones realizadas o los recursos interpuestos por el responsable directo, pues tan sólo pueden interrumpir la prescripción para cada responsable de distinto grado los actos notificados al mismo. Así lo señala inequívocamente la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1996 (RJ 1996, 9592), cuando afirma que: «De lo actuado en el expediente resulta que aunque en el año 1978, era sujeto pasivo de la Contribución Territorial Urbana, Inmobiliaria M., a la cual se notificó por edictos, por imposibilidad de hacerlo personalmente, la liquidación que da lugar a este proceso, sin que existiera acto administrativo de derivación de res-

ponsabilidad, intenta por la recaudación ejecutiva del Ayuntamiento de Valencia, el cobro de dicha liquidación a la Comunidad de propietarios constituida sobre el edificio construido por la indicada sociedad. La inexistencia de ese acto administrativo de derivación de responsabilidad sería suficiente para la anulación del procedimiento de apremio iniciado, pero como resulta que la Comunidad de Propietarios recurrente no tuvo formal conocimiento del mismo hasta el año 1984, es claro que entonces se había producido la prescripción del tributo, prescripción que no puede considerarse interrumpida por una notificación efectuada a una persona distinta».

CUARTO.- No se aprecia temeridad o mala fe que, conforme al artículo 131 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1956, 1890 y NDL 18435), implique una especial condena en costas.

Vistos los preceptos legales invocados, sus concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS:

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora señora C. T., en nombre y representación de la mercantil «Hergivasa, SL», contra la resolución incidental del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 31 de octubre de 1997, desestimatoria de solicitud de suspensión sin caución en la reclamación núm. 46/12958/1997, relativa a imposición de sanción tributaria en materia de Impuesto de Sociedades (Acta núm. 61354012), las cuales se declaran contrarias a Derecho y, en consecuencia, se anulan y dejan sin efecto. No se hace una especial imposición de costas.

4. SENTENCIA DEL TSJ DE LA REGIÓN DE MURCIA DE 24 ENERO DE 2001 (JT 2001, 115)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: supuestos de exigencia de responsabilidad: distinción entre las causas previstas en los párrafos 1º y 2º del art. 40.1 LGT: requisitos para la exigencia de responsabilidad en ambos supuestos: examen; responsabilidad sobre la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas durante el período de administración: principio de personalidad de la sanción: exigencia de responsabilidad únicamente cuando el administrador hubiera tenido

alguna participación en las irregularidades societarias: lo contrario supondría la sanción de una mera responsabilidad objetiva; alcance de la responsabilidad: examen: exclusión de las sanciones: interpretación del art. 37.3 LGT (redacción Ley 25/1995, de 20 julio): no es una mera proyección del principio de personalidad de la sanción, sino una prohibición general y absoluta de extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones imputadas a los deudores.

Recurso contencioso-administrativo núm. 1070/1998

Ponente: Illmo. SR. D MARIANO ESPINOSA DE RUEDA JOVER

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo se presentó el día 8 de mayo de 1998 y admitido a trámite, y previa su publicación en el Boletín Oficial de la Región de Murcia, reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

SEGUNDO.- La parte demandada se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

TERCERO.- Ha habido recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones y cuya valoración se hará en los Fundamentos de Derecho de esta sentencia.

CUARTO.- Después de evacuarse el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 12 de enero de 2001.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- La Unidad de Recaudación de la AEAT de Lorca inicia expediente de derivación de responsabilidad del pago de la deuda tributaria de Lorca Video Sol, SL, sobre los Administradores de la misma, en resolución de 20 de junio de 1995, a la vista de que se desconocían bienes susceptibles de embargo de su titularidad y que había sido declarada fallida por acuerdo adoptado el 6-6-1995, sin que se conociese la existencia de responsables solidarios. El actor comunicó que si bien era Administrador solidario, junto con otras personas, cesó el 16 de febrero de 1990, y los débitos reclamados eran posteriores como demostraba con

acta notarial en la que se le retiran los poderes y se nombra administrador único a don Isidro M. C. El 9 de octubre de 1996 se acuerda derivar la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria contra el actor y los otros administradores en la cuantía de 2.796.482 ptas. En el acuerdo se señala que la cuota y los intereses de demora de las Actas de Inspección por los conceptos de IRPF, Sociedades e IVA, correspondientes a los ejercicios 1989 y 1991 se derivan por los dos párrafos del art. 40.1 de la LGT. Las sanciones de las actas y la sanción tributaria se deriva por ser administradores en el momento de cometerse dichas infracciones, tanto la grave como la simple (párrafo 1º del art. 40.1 LGT [RCL 1963, 2490; NDL 15243]). Las liquidaciones de intereses de demora correspondientes a los modelos 110 y 300 del tercer trimestre, ejercicio 1990 se derivan por ser administradores en el momento del cese de la actividad (párrafo 2º del art. 40.1 de la LGT).

Contra el acuerdo se interpone recurso de reposición que fue resuelto el 13 de enero de 1997 en sentido desestimatorio. Al transcurrir el plazo reglamentario sin hacer el ingreso se dictó providencia de embargo con fecha 1 de abril de 1997, si bien con anterioridad, el 14 de marzo de 1997, el actor interpuso reclamación económica administrativa que fue resuelta por la resolución objeto de impugnación en este recurso jurisdiccional y que ha quedado identificada en el encabezamiento.

SEGUNDO.- Niega el actor que se dé la situación contemplada en el art. 40 de la LGT pues los socios fundadores de la Sociedad Lorca Vídeo Sol, don Isidro M. y don Onofre D. M. le mantuvieron al margen de cualquier decisión, actuación o representación en la sociedad durante todo el año 1989, y el 16 de febrero de 1990, como titulares de la mayoría de las acciones, le requirieron para que se abstuviese de efectuar ningún acto, acción o gestión en nombre de la Sociedad, bajo apercibimiento de iniciar acciones legales. Incluso con fecha 15 de febrero de 1990 fue denunciado penalmente por el socio don Onofre D. por supuesta apropiación indebida recayendo sentencia absolutoria el 6 de mayo de 1992, pero en la que se ponía de manifiesto la existencia de discrepancias entre los socios, resaltando la desconfianza entre ellos y los difíciles problemas de cuentas existentes. Añade que hasta la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad, ignoraba que existiesen obligaciones tributarias a cargo de la sociedad que pudieran haberse incumplido. Por otro lado, la acción de derivación estaría prescrita a tenor del art. 949 del Código de Comercio que establece un plazo de cuatro años para ejercitar la acción contra los socios gerentes y administradores de las sociedades.

TERCERO.- La normativa sobre la responsabilidad subsidiaria es la siguiente:

Art. 40.1 LGT Responsabilidad subsidiaria de los Administradores. Responden de las infracciones cometidas por las personas jurídicas siguientes:

Primer supuesto: responden de:

Infracciones tributarias simples.

De la totalidad de la deuda tributaria (art. 58 LGT que incluye las sanciones) en los casos de infracciones graves.

Si se dan los siguientes supuestos:

Cuando no realicen los actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas.

Cuando consintieren el incumplimiento por quienes de ellos responden.

Cuando adoptaren acuerdos que hicieren posibles tales infracciones.

Art. 14.3 RGR (RCL 1991, 6 y 284) . La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria.

Segundo supuesto. Responden (sin distinción) de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en su actividad.

Pese a lo expuesto, el art. 37.3 LGT dice que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones.

CUARTO.- De acuerdo con el principio de personalidad de la pena o sanción, que deriva del art. 25 CE (RCL 1978, 2836; ApNDL 2875) –principio propio del ordenamiento penal, aunque exigible también en el ámbito sancionador administrativo–, el responsable sólo responderá de las infracciones en la medida en que pueda imputársele, y reprochársele jurídicamente, la autoría o participación en una infracción (SSTC 146/1994, de 12 mayo [RTC 1994, 146] y 36/2000, de 14 de febrero [RTC 2000, 36]). La responsabilidad, en cuanto tal, no puede extenderse, en principio, al ámbito de las sanciones derivadas de una infracción en que ninguna participación ha tenido el responsable. De ello se concluye que el principio de personalidad de la pena debe desplegar en este terreno toda su eficacia, con consecuencia de la penetración de los principios del ordenamiento penal en éste ámbito (Vid. STC 18/1981 [RTC 1991, 18] , 77/1983 [RTC 1983, 77] , 76/1990 [RTC 1990, 76] , 246/1991 [RTC 1991, 246] , 50/1995 [RTC 1995, 50], entre otras).

El art. 40.1 LGT afianza jurídicamente los derechos de la Hacienda Pública mediante la imputación de la autoría y de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de la sociedad, declarando su responsabilidad subsidiaria cuando éstos hubieren tenido alguna participación en las irregularidades societarias. De otro modo, si sólo se atendiera a su condición de administrador o representante, pero sin apreciar su participación o no en las irregularidades, se estaría sancionando una mera responsabilidad objetiva. A diferencia del supuesto previsto en el art. 38.1 de la propia LGT, la responsabilidad es subsidiaria y se extiende a la sanción en el caso de infracciones simples –donde no hay deuda tributaria, en sentido estricto–, y a la sanción y a la totalidad de la deuda en las infracciones graves.

En cualquier caso, y partiendo de que el art. 40.1 alberga una participación del administrador en la infracción, lo que permite que se le pueda exigir la sanción, habrá de observarse al reclamarle, los principios y las garantías propias del derecho sancionador. Y de modo destacado la prueba de su negligencia como requisito integrante del propio presupuesto de hecho de la responsabilidad, y a su vez, conformador de la culpabilidad que ha de concurrir para hacer posible la exigencia de la sanción. Pero también la audiencia previa al acto derivativo de la responsabilidad, como exige con carácter general para todo responsable el art. 37 tras su modificación en 1995 (RCL 1995, 2178 y 2787), reforzada en este caso por el derecho sancionador.

QUINTO.- Después de la reforma de la LGT por Ley 25/1995, el art. 37.3 prohíbe que la responsabilidad tributaria se extienda a las sanciones, si distinguir, como hace el art. 14.3 del RGR si la responsabilidad se imputa a quien ha participado en la comisión de la infracción o, por el contrario, a un tercero ajeno al hecho tipificado como tal. En principio parece que la responsabilidad tributaria no se podrá extender a las sanciones en ningún caso, sea el responsable o no participe materialmente en la infracción, esto es, con independencia de que dicha extensión objetiva de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones suponga vulneración o, por el contrario, sea respetuosa con el principio de personalidad de la sanción.

Tal interpretación del art. 37.3 LGT supone que dicho precepto no es proyección del principio de personalidad de la sanción, sino que en realidad es una prohibición general y absoluta de extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones imputadas a los deudores. Entonces la solución al conflicto entre los arts. 38.1 y 40.1 con el art. 37.3 de la LGT po-

dría resolverse entendiendo que se ha producido una derogación tácita de los dos primeros por el último de la Ley 25/1995, en lo que respecta a la posibilidad de extender la responsabilidad sobre las sanciones. Esta solución es la adoptada por esta Sala en sentencia 13 julio de 1998 (JT 1998, 1089) y STS 30 enero 1999 (RJ 1999, 1965) . La posición de ambas lleva a entender que la responsabilidad tributaria establecida en los arts. 38.1 y 40.1 LGT no alcanzará a las sanciones, no porque suponga una vulneración del principio de personalidad de la pena (cuestión indiferente para el TS) sino porque la voluntad del legislador en la Ley 25/1995, consiste en la no extensión de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones. Resumidamente, el contenido de los arts. 38.1 y 40.1 LGT se opondrían al contenido del art. 37.3 no porque aquéllos fueran contrarios al principio de la personalidad de la pena o de la sanción, sino porque el art. 37.3 no sería una expresión de dicho principio constitucional.

El principio de personalidad de la pena o sanción únicamente se opondría a que se extendieran los efectos jurídicos de la infracción a personas que no hubieran participado materialmente en la realización de la misma. Por el contrario, el art. 37.3 LGT, se opondría a que se extendiesen los efectos jurídicos de la infracción a través de la derivación de responsabilidad tributaria, aunque el responsable tributario hubiera participado materialmente en la comisión de la infracción.

SEXTO.- Examinando los antecedentes obrantes, la resolución del recurso de reposición pone de manifiesto que los administradores de la Sociedad Lorca Vídeo Sol, SL, no presentaron o presentaron por importe inferior al correcto las autoliquidaciones de las que se originan las liquidaciones, de lo cual queda constancia en las Actas firmadas con fecha 15-6-1992 –actas que no constan en el expediente ignorándose con quién se entendieron–, por lo que no realizaron los actos necesarios que eran de su incumbencia, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (Considerando primero, al folio 56). Y seguidamente aprecia mala fe respecto del IVA de 1989 a 1991 y retenciones del Trabajo Personal, ejercicio 1991, porque se recauda un impuesto y se apropia de lo recaudado. Y también aprecia negligencia grave en consentir, de modo habitual y reiterado, que no fuesen presentadas las reglamentarias declaraciones por los distintos impuestos que gravaban la actividad empresarial ejercida o sus rendimientos, como evidencian las actas de inspección. Por otro lado parte de que el actor no dejó de ser Administrador puesto que no se inscribió en el Registro Mercantil su cese como tal. Asimismo concluye que el último año en que la Empresa estuvo dada de alta a efectos de licencia fiscal fue el 1991, según la Base de Datos

Nacional, si bien reseña una diligencia de fecha 1-4-1992, donde se hace constar que el local donde la sociedad ejercía su actividad se encontraba cerrado desde hacía unos dos años, según manifestaciones de los vecinos.

Entrando a examinar las deudas cuya responsabilidad se deriva, nos encontramos con lo siguiente:

Por infracción tributaria grave:

- Impuesto de Sociedades. Actas de Inspección. Ejercicios 1989 y 1990 (76.303 y 688.313 ptas.).
- IVA. Actas de Inspección. Ejercicios 1989 y 1991 (553.276 ptas.).

Por infracción tributaria simple:

- Sanción tributaria Año 1992 (80.000 ptas.).

En ambos casos se llega a una conclusión favorable para el actor, tanto de aplicarse el art. 37.1 como el 40.1 párrafo primero, pues aún en este último y por aplicación del principio de personalidad de la sanción antes expuesto, es preciso demostrar la participación del administrador en los hechos, lo que no está acreditado en autos, máxime teniendo en cuenta la situación «fáctica» producida como consecuencia del requerimiento notarial que los socios mayoritarios dirigen al actor el 16 de febrero de 1990, anunciando la retirada de los poderes de gestión, modificación de los estatutos de la sociedad y nombramiento de Gerente único al socio señor M. C., lo que se haría en Junta General Extraordinaria a celebrar el 5 de marzo de 1990, requiriéndole además para en lo sucesivo se abstuviese de efectuar ningún tipo de acto, acción o gestión en nombre de la sociedad Lorca Video Sol, SL, bajo apercibimiento de iniciar acciones legales por tal motivo. Y a ello contribuye la sentencia núm. 176/1992 de 6 de mayo dictada por el Juzgado de lo Penal núm. 4 de Murcia, absolviendo al actor del delito de apropiación indebida a denuncias del señor don Onofre D. –socio mayoritario–, reseñándose la existencia de discrepancias existentes entre los socios, la desconfianza surgida entre ellos y los difíciles problemas de cuentas existentes. Por otro lado, la decisión de la Administración tiene en cuenta las manifestaciones que constaban en el Acta de Inspección, la que no obra en autos, por lo que se ignora su contenido y la persona con quien se entendieron las actuaciones, por lo que tampoco puede servir de cargo suficiente, no pudiendo ignorarse la importancia que en materia sancionadora tiene la falta de prueba suficiente y las dudas razonables sobre los hechos.

Existe otra deuda cuya responsabilidad también se deriva contra el actor:

- Liquidación de intereses de demora por ingreso fuera de plazo sin requerimiento. Modelo 110 IRPF Trab. Personal ejercicio 1990 período 3 trim. (8.818 ptas.).

Liquidación de intereses de demora por ingreso fuera de plazo sin requerimiento. Modelo 300 IRPF Trab. Personal ejercicio 1990 período 3 trim. (18.845 ptas.).

La derivación de estas cantidades se fundamenta en que el actor era Administrador en el momento del cese de la actividad (párrafo 2º del art. 40.1 LGT), lo que tampoco puede acogerse, teniendo en cuenta que el actor dejó de ser administrador prácticamente a partir del requerimiento notarial antes referido, sin que sea necesario la constancia formal de su cese en el Registro Mercantil como Administrador.

SÉPTIMO.- En razón de todo ello procede estimar el recurso contencioso-administrativo formulado, por no ser los actos impugnados conformes a Derecho; sin apreciar circunstancias suficientes para hacer un especial pronunciamiento en costas (art. 131 de la Ley Jurisdiccional [RCL 1956, 1890 y NDL 18435]).

En atención a todo lo expuesto, y por la autoridad que nos confiere la Constitución de la Nación Española (RCL 1978, 2836 y ApNDL 2875),

FALLAMOS:

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Francisco Agustín C. R. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 23 de diciembre de 1997 que desestimaba la reclamación núm.30/621/1997 planteada contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de derivación a los administradores de la Sociedad Lorca Video Sol, SL, de la deuda tributaria de la misma, por importe de 2.796.482 ptas., como responsables subsidiarios. Asimismo declaraba que por aplicación de la Disposición transitoria 1ª de la Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178 y 2787), las sanciones debían rectificarse, según lo expuesto en el fundamento de derecho quinto, debiendo girarse nueva liquidación por la Oficina Gestora; actos que quedan anulados y sin efecto por no ser ajustados a Derecho en lo aquí discutido; sin costas.

5. SENTENCIA DEL TSJ DE LA RIOJA DE 13 FEBRERO DE 2001 (JT 2001, 613)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: supuestos de exigencia de responsabilidad: distinción entre las causas previstas en los párrafos 1º y 2º del art. 40.1 LGT: requisitos para la exigencia de responsabilidad en ambos su-

puestos: examen; incumplimiento de las obligaciones como administrador al no haber procedido a la convocatoria de la junta general para acordar la disolución de la sociedad, concurriendo causa de disolución de la misma: derivación de responsabilidad: procedencia; carácter mancomunado de la Administración: no impide la exigencia de responsabilidad subsidiaria a uno de los administradores; alcance de la responsabilidad: examen; exclusión de las sanciones por aplicación del art. 37.3 LGT (redacción Ley 25/1995, de 20 julio).

Recurso contencioso-administrativo núm. 44/1999

Ponente: Illmo. SR. D JESÚS MIGUEL ESCANILLA PALLAS

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el día 4 de febrero de 1999 se interpuso, ante esta Sala y a nombre de don José-Luis C. M., recurso contencioso-administrativo contra Resolución del TEAR de fecha 20 de noviembre de 1998 estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa sobre declaración responsabilidad subsidiaria de las deudas de la mercantil «Ignacio Cantabrana, SL».

SEGUNDO.- Inicialmente admitido a trámite dicho recurso, se recabó, el correspondiente expediente administrativo, recibido el cual se confirió traslado a la parte recurrente para que formulara la demanda, como así lo hizo mediante escrito presentado el día 6 de marzo de 2000, exponiendo en él los hechos propios del caso y articulando los fundamentos jurídicos que reputaba aplicables al mismo, para terminar con unos pedimentos del tenor literal siguiente: «Suplico dicte sentencia se declare no ajustada a derecho y en consecuencia se anule la resolución del TEAR respecto a la confirmación parcial que deberá anularse en su integridad».

TERCERO.- Trasladada la demanda al representante procesal de la Administración demandada, evacuó el trámite de contestación, oponiéndose a ella en los términos de hecho y de derecho que entendió oportunos, y solicitando finalmente la desestimación de la misma.

CUARTO.- Recibido el pleito a prueba, se unió a los autos la prueba practicada, tras lo cual se acordó la presentación de conclusiones escritas que fueron formuladas, en su momento, por las partes, tras lo cual se señaló, para votación y fallo del asunto el día 6 de febrero de 2001, en que se reunió al efecto, la Sala.

QUINTO.- En la substanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de impugnación en el presente proceso la Resolución del TEAR de fecha 20 de noviembre de 1998, estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa sobre declaración responsabilidad subsidiaria de las deudas de la mercantil «Ignacio Cantabrana, SL».

La parte demandante alega que su representado no puede ser declarado responsable subsidiario porque fue formalmente un administrador «mancomunado» y que no ha cometido ninguna de las conductas previstas en el artículo 40.1 párrafo primero LGT (RCL 1963, 2490 y NDL 15243) porque todas las imputaciones que se le realizan eran propias del Gerente de la Sociedad. Y en el supuesto de que se entendiera que su representado es responsable subsidiario debe excluirse el importe de las sanciones por la modificación efectuada en el artículo 37.3 LGT por Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178 y 2787).

SEGUNDO.- Análisis de los motivos de impugnación:

Responsabilidad subsidiaria. El art. 40.1 de la LGT, responsabilizando a los administradores que no realizasen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento de quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieren posibles tales infracciones; el alcance de esa responsabilidad, subsidiaria, se extiende a las infracciones tributarias simples y a la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas. Pero además establece otra nueva de imputación de responsabilidad cual es el cese actividad por la sociedad.

Es de ver que esta nueva redacción suprime la exigencia expresa en los administradores de mala fe o de negligencia grave, en la imputación de las infracciones, exigiendo para el supuesto de existencia de infracciones (simples y graves) los siguientes requisitos:

Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.

Condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción.

Conducta ilícita del administrador como tal, en cualquiera de los términos señalados en el art. 40.1, extendiéndose la responsabilidad al importe de la sanción, en el caso de infracción suleve y a la totalidad de la deuda tributaria en el caso de infracción grave.

Para la exigencia de la segunda causa de imputación, es decir el cese de actividad de la sociedad administrativa, deben concurrir los siguientes requisitos:

La cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica teniendo las mismas obligaciones tributarias pendientes.

La condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas.

La Sala no comparte los motivos alegados por la parte impugnante porque el demandante –don José Luis C. M.– ha incumplido sus obligaciones como administrador «mancomunado»: estando la sociedad Ignacio Cantabrana, SL, en causa de disolución no haber procedido a la convocatoria de la Junta General para acordar la disolución, en su caso, existía una total descapitalización de la sociedad y no se procedió a aumentar el capital social y por otra parte el demandante era administrador de la mercantil en el momento de la comisión de las infracciones. En consecuencia se dan los requisitos exigidos por el artículo 40.1 LGT para la derivación de la responsabilidad. Sin que pueda eximirse de responsabilidad al demandante por el hecho de que sea un administrador mancomunado pues tal situación jurídica no excluye la responsabilidad, y por otra parte la responsabilidad no queda excluida por la existencia de un «director-gerente» pues tal figura jurídica no supone la relevación de las funciones que le competen al administrador.

Exclusión de las sanciones. La parte recurrente argumenta que procede la exclusión de las sanciones porque la reforma de la Ley General Tributaria estaba vigente en el momento de que por parte de la administración tributaria dictó el acuerdo de derivación de la responsabilidad (23-4-1998) las sanciones no eran firmes para su representado y conforme al artículo 37.3 procede la exclusión de las sanciones.

El TEAR en su F. quinto establece «... para el responsable como nuevo obligado al pago, las sanciones no han adquirido firmeza por lo que el responsable se puede beneficiar de la legislación más favorable, debiendo acomodar la sanción citada a lo expuesto en la nueva ley... la oficina gestora debió de hacer la adaptación de la sanción a lo dispuesto en la nueva ley por lo que procede la retroacción de actuaciones».

La Sala no comparte la argumentación del TEAR porque aunque estemos en sede del artículo 40.1 LGT, le es aplicable lo establecido en el artículo 37.3 al referirse a la responsabilidad y tanto los artículos 37 y el 40 de la LGT están comprendidos dentro de la sección 2ª «Responsables del Tributo» y en consecuencia al disponer la vigente redacción del

art. 37.3, de la Ley General Tributaria: La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones, tanto se trate de responsabilidad solidaria, como de responsabilidad subsidiaria. En consecuencia, las sanciones incluidas en las liquidaciones cuyo descubierto y declaración de fallido fueron objeto del pertinente procedimiento, se han de excluir de la deuda tributaria derivada.

TERCERO No se aprecia ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741), por lo que no procede efectuar pronunciamiento condenatorio sobre las costas causadas.

En atención de lo expuesto este Tribunal dicta el siguiente

FALLO:

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de don José Luis C. M. contra la resolución del TEAR de fecha 20 de noviembre de 1995, y en consecuencia debemos declarar y declaramos la nulidad de dicha resolución en relación con la derivación del importe de las sanciones, siendo conforme a Derecho en todo lo demás, sin hacer mención especial en cuanto a las costas.

6. SENTENCIA DEL TSJ DE CANTABRIA DE 18 DE MAYO DE 2001 (JT 2001, 760)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: supuestos de exigencia de responsabilidad: delimitación y requisitos; responsabilidad en las obligaciones tributarias pendientes en caso de cese en la actividad de la persona jurídica: alcance de la responsabilidad: examen: inclusión de las sanciones: improcedencia; procedimiento para la exigencia de responsabilidad: notificación al responsable de la declaración de fallido del deudor principal: carácter no necesario; caducidad del expediente por transcurso de un período superior a seis meses: improcedencia; prescripción: diferenciación de la prescripción de la deuda tributaria del responsable subsidiario respecto a la deuda del responsable principal: cómputo del plazo de prescripción en ambos supuestos: posibilidad del responsable subsidiario de alegar la prescripción ganada por el deudor principal.

Recurso contencioso-administrativo, núms. 643/2000, 644/1999 y 645/1999

Ponente: Illma. SRA. MARÍA TERESA MARIJUÁN ARIAS

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Los recursos se interpusieron el día 27 de julio de 2000 contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, de fecha 31 de mayo de 2000, por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas entabladas por los recurrentes contra el Acuerdo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 31 de marzo de 1999 de derivación de responsabilidad subsidiaria de deudas tributarias de la mercantil «Centro Internacional de Negocios de Cantabria, SA», por importe de 5.520.201 pesetas.

SEGUNDO.- En su escrito de demanda, la parte actora interesa de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad de las resoluciones combatidas, por ser contrarias al ordenamiento jurídico.

TERCERO.- En su contestación a la demanda, la Administración del Estado recurrida solicita de la Sala la desestimación del recurso, por ser conformes a Derecho los actos administrativos que se impugnan.

CUARTO.- Señalada fecha para la deliberación, votación y fallo, tuvo lugar el día 18 de mayo de 2001 en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Tiene por objeto el presente pleito las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, de fecha 31 de mayo de 2000, por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas entabladas por los recurrentes contra el Acuerdo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 31 de marzo de 1999 de derivación de responsabilidad subsidiaria de deudas tributarias de la mercantil «Centro Internacional de Negocios de Cantabria, SA», por importe de 5.520.201 pesetas.

SEGUNDO.- Dado que el acto de derivación de responsabilidad contra los Administradores de la Sociedad «Centro Internacional de Negocios de

Cantabria, SA», disuelta y liquidada en octubre de 1995, se fundamenta en la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los ejercicios fiscales de 1991 y 1992, devolución que resultaba improcedente y así fue declarado tras la Inspección Tributaria de la que se levantó Acta el día 24 de junio de 1996, la parte recurrente opone la excepción de prescripción del derecho de la Administración a reclamar el IVA correspondiente a dicho período, ya que la devolución de dicho tributo tuvo lugar el día 30 de mayo de 1992, siendo así que el acuerdo de incoación del expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria no se dicta hasta el día 24 de junio de 1997.

TERCERO.- En sede jurisdiccional y administrativa alega la parte recurrente la prescripción de la deuda tributaria, para lo que habremos de partir de la consideración de que la responsabilidad de aquéllos en el pago de la deuda tributaria viene establecida por un acto de derivación de responsabilidad, dictado de conformidad con lo establecido en el art. 37 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243) que en su núm. 4 establece que: «En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance. Dicho acto les será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal. Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigida en vía de apremio».

CUARTO.- De tal precepto se deriva la posibilidad del recurrente de alegar como causas de oposición a dicho acto de derivación de responsabilidad no sólo las que a él directamente le atañen, sino también los medios que al alcance del deudor principal no fueron oportunamente alegados.

Invoca el recurrente la prescripción de la deuda, con manifiesta confusión en lo que se refiere a la deuda del obligado principal y del responsable subsidiario, siendo así que ambas son independientes, de tal manera que será necesario analizarlas de forma diferenciada.

Por lo que hace referencia a la prescripción de la deuda tributaria propia del responsable subsidiario parece claro que no ha transcurrido el

plazo de cinco años, por cuanto el acuerdo de incoación del expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria data del día 24 de junio de 1997, dictándose Acuerdo en este sentido el 31 de marzo de 1999, cuya impugnación constituye el objeto del presente recurso, siendo así que no puede estimarse la pretensión del recurrente interesando que el cómputo del plazo de prescripción de cinco años comience a partir del día en que empieza a correr aquel para el deudor principal, por cuanto que su condición de sujeto pasivo y obligado al pago dimana del acto de derivación de responsabilidad, a partir del cual puede la Administración exigirle la satisfacción de la deuda tributaria, y, en consecuencia, no es sino desde el día en que aquél se le notifica cuando comienzan a computarse los cinco años de prescripción de las deudas tributarias.

QUINTO.- En cuanto a la prescripción de la deuda respecto del deudor principal, esto es, respecto al hecho de si la deuda se encontraba prescrita al momento de producirse el acto de derivación de la responsabilidad, hemos de partir, antes de entrar a examinar el «iter» procedimental, la teoría general sobre la interrupción de la prescripción.

El art. 62 del Reglamento General de Recaudación (RCL 1991, 2565 y RCL 1992, 106) señala que: «1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago. 2. Interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los obligados al pago», precepto que ha de ponerse en relación con el art. 66.1 a) de la Ley General Tributaria cuando establece que la prescripción se interrumpe «Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible».

SEXTO.- En el presente caso la actuación inspectora que constata la existencia de la deuda tributaria cuyo plazo de prescripción empieza a correr en mayo de 1992, tiene lugar el día 24 de junio de 1996, interrumpiéndose con ello el plazo de prescripción, que resulta de nuevo interrumpido por la Providencia de apremio contra la Sociedad deudora principal de fecha 13 de febrero de 1997, declarándose fallido el deudor el día 9 de junio de 1997, sin que entre ninguna de dichas actuaciones haya transcurrido un plazo superior a cinco años susceptible de provocar el efecto pretendido por los actores, por lo que dicho motivo de impugnación del Acuerdo debe reputarse incorrecto.

SÉPTIMO.- Invocan los recurrentes como defectos procedimentales del Acuerdo de derivación de responsabilidad la falta de notificación a los Administradores de la declaración de fallido del deudor principal, debiendo indicarse al respecto que los preceptos anteriormente invocados no obligan a practicar dicha notificación en la persona de los Administradores, en cuyo conocimiento sólo debe ponerse el acto en el que son verdaderamente interesados, esto es, el Acuerdo de derivación de responsabilidad, con los requisitos exigidos por el art. 37.4 de la Ley General Tributaria, sin que se les cause indefensión alguna por la falta de notificación de la declaración de fallido, a la cual se alude en el acto de derivación de responsabilidad subsidiaria, como presupuesto directo de aquél, y con respecto al cual han podido formular tanto en vía administrativa como en sede judicial cuantas alegaciones han tenido por convenientes.

OCTAVO.- Ociosa resulta la previa derivación de responsabilidad subsidiaria en la persona de los socios, ya que conforme al art. 89.4 del Reglamento General de Recaudación, los mismos «responderán hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiese adjudicado», cuota que en el supuesto de autos es de cero pesetas, puesto que el haber remanente de la Sociedad disuelta y liquidada fue adjudicado a uno de los administradores recurrentes para responder de los gastos de disolución y liquidación de la Sociedad, de tal forma que si a los socios no se les ha adjudicado cantidad alguna en nada responden tampoco, incumbiendo exclusivamente a los Administradores la responsabilidad subsidiaria por las deudas tributarias pendientes de la Sociedad que cesa en su actividad.

NOVENO.- Con respecto a la caducidad del expediente de derivación de responsabilidad, al haber transcurrido un período superior a seis meses del señalado por el art. 23.1 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (RCL 1998, 545), toda vez que la incoación del expediente de derivación tiene lugar el día 24 de julio de 1997, siendo así que el Acuerdo que pone fin al mismo data del día 31 de marzo de 1999, debe indicarse que el texto legal que invoca la recurrente no entró en vigor hasta el mes de abril de 1998, es decir, con posterioridad a que el procedimiento se hubiere incoado y, en cualquier caso, la inobservancia del plazo no produciría la caducidad del procedimiento, sino tan sólo la posibilidad del afectado de recurrir en queja.

DÉCIMO.- Con respecto al alcance de la responsabilidad subsidiaria de los Administradores de sociedades que cesan en su actividad por las deudas tributarias pendientes de la misma debe indicarse que el art. 40.1, de la Ley General Tributaria (redacción dada por Ley 10/1985 [RCL 1985, 968, 1313 y ApNDL 6991]), dispone: «Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieran el incumplimiento de quienes de ellos dependan o adoptaran acuerdos que hicieran posible tales infracciones. 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».

De la lectura de este precepto, se desprende que la derivación de responsabilidad se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias simples o graves. Dos, por la existencia de obligaciones tributarias «pendientes», en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

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

En el segundo supuesto, la norma se limita a derivar dicha responsabilidad cuando se da la circunstancia del «cese de la actividad» de la persona jurídica, lo que supone su desaparición activa del tráfico mercantil y la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria del sujeto pasivo, y se trate de «deudas pendientes». En este caso, los efectos de la responsabilidad tiene connotaciones de la responsabilidad civil, mientras que en el primer supuesto, se debe distinguir la responsabilidad atendiendo a si lo exigido es el importe de la sanción tributaria, o, también, el importe de la deuda tributaria pura. Si lo exigido se extiende a las sanciones por las infracciones cometidas por la persona jurídica, las garantías procedi-

mentales han de ser observadas por la Administración, al estar obligada a acreditar la concurrencia de las circunstancias que, en relación con la conducta de los administradores, describe (pasividad ante el incumplimiento, o consentimiento en el mismo); acreditación que no se cumple por meras deducciones.

La resolución impugnada declara al respecto que dicha responsabilidad incumbe a los administradores recurrentes en cuanto les son imputables las infracciones cometidas por la Sociedad.

Sin embargo, la Sala discrepa de tal declaración, debido a que la derivación de responsabilidad por infracciones y sanciones tributarias a los administradores, sólo es viable en el supuesto de que la persona jurídica continúe en su actividad, pues al permanecer la persona jurídica, responsable como sujeto pasivo principal de la infracción, tal derivación conserva su razón de ser, dado su carácter subsidiario.

Por el contrario, en el segundo supuesto, en el que la persona jurídica ha cesado en su actividad cobra relevancia lo establecido en el art. 89.4, de la Ley General Tributaria, que establece: «En el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en la capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado».

Armonizando ambos preceptos (art. 40.1 y 89.4 LGT), se desprende, como ha señalado la Audiencia Nacional en sus sentencias de 8 de octubre de 1998 (JT 1998, 1591) y de 21 de febrero de 2000 (JT 2000, 958), que la derivación de responsabilidad en el supuesto de «deudas pendientes», cuando la persona jurídica «cese en la actividad», no incluye el importe de las sanciones.

UNDÉCIMO.- Finalmente, y por lo que hace referencia a los intereses de la deuda tributaria, que entienden los recurrentes que «no son transmisibles en la derivación de responsabilidad subsidiaria», siendo la subrogación en las obligaciones tributarias pendientes, si bien de dicha subrogación se ha de excluir, según se ha señalado con reiteración, la sanción no sucede lo mismo con los intereses ya que los mismos son, en su caso, integrantes de la deuda tributaria –art. 58.2 de la Ley General Tributaria– y al no tener naturaleza sancionadora no le son de aplicación los principios inspiradores del Derecho Administrativo sancionador.

DUODÉCIMO.- De conformidad con el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741), no

procede la condena de ninguna de las partes al pago de las costas pues no han actuado con temeridad o mala fe procesales en la defensa de sus respectivas pretensiones.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS:

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo promovido por la Procuradora señora E. P., en nombre y representación de don Modesto P. G.-L., don Jorge Y. S. y don Alfonso C.F.L. contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, de fecha 31 de mayo de 2000, por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas entabladas por los recurrentes contra el Acuerdo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 31 de marzo de 1999 de derivación de responsabilidad subsidiaria de deudas tributarias de la mercantil «Centro Internacional de Negocios de Cantabria, SA», por importe de 5.520.201 pesetas.

Que anular y anulamos la sanción tributaria impuesta a los recurrentes por ser contraria a Derecho, con confirmación expresa de los restantes extremos del Acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria; sin que proceda hacer mención expresa acerca de las costas procesales causadas, al no haber méritos para su imposición.

7. SENTENCIA TSJ DE CASTILLA Y LEÓN, BURGOS DE 10 DE NOVIEMBRE DE 2006 (JUR 2006, 284639)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: consejero delegado de la entidad en el momento en que se produjeron las infracciones tributarias: era quien tenía encomendadas las facultades de gestión y administración, y le correspondía velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias: cabe imputarle la falta de diligencia exigida: derivación de responsabilidad procedente: no obsta a ello que las infracciones se detectaran en fase de liquidación de la sociedad.

Recurso contencioso-administrativo núm. 409/2005

Ponente: Illmo. SR. D FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala el día 22.09.05.

Admitido a trámite el recurso se dio al mismo la publicidad legal, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 16 de noviembre de 2005 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que: 1º Se anulen íntegramente y se dejen sin efecto alguno las resoluciones objeto del presente recurso contencioso administrativo, eximiendo de toda responsabilidad en las deudas tributarias de Pola Centro en Liquidación S.A. a Don Ángel Jesús, con lo demás que proceda en derecho. 2º Subsidiariamente para el caso de que no se acogiera el pedimento anterior, excluir en todo caso de las deudas tributarias de las que se hace responsable subsidiario al recurrente, solidariamente junto con sus dos hermanos, el importe correspondiente a las sanciones, esto es, 39.869,64 euros. 3º Se condene en costas a la parte demandada.

SEGUNDO.- Se confirió traslado de la demanda por término legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 19.01.06 oponiéndose al recurso solicitando la desestimación del mismo sobre la base de los fundamentos jurídicos que aduce.

TERCERO - Una vez dictado Auto de fijación de cuantía, y no habiéndose solicitado la práctica de prueba, salvo tener por reproducido el expediente, ni la celebración de vista, ni presentación de conclusiones escritas, quedaron los autos conclusos para sentencia, y no pudiéndose dictar ésta en el plazo de diez días previsto en el art. 67.1 de la Ley 29/98, al existir recursos pendientes de señalamiento para Votación y Fallo con preferencia, y puesto que el art. 64.3 de la misma Ley, establece que tal señalamiento se ajustará al orden expresado en el apartado 1 del artículo anterior y existiendo en la Sala recursos conclusos de fecha anterior, y por tanto con preferencia para efectuar su señalamiento al de este recurso, quedaron los autos pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día 09.11.2006 para votación y fallo, lo que se efectuó.

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo-Regional de Castilla y León, Sala de Burgos de 24 de mayo de 2005 que desestima la reclamación económico administrativa seguida con el número 9/538/03 contra el acuerdo de 1 de abril de 2003 por el que se le declara responsable subsidiario del pago de las deudas tributarias pendientes de la mercantil Pola Centro en Liquidación S.A. por un importe total de 373.246,65 euros que se desglosan en la Liquidación NUM000 por el concepto de IVA acta 1993-1996 y Liquidación NUM001 por el concepto IVA acta expediente Sancionador 1993-1996, con un alcance de la responsabilidad del reclamante de 81.199,69 euros, resultando del desglose de cantidades que las deudas reclamadas corresponden a devengos hasta el tercer trimestre de 2005.

Alega el recurrente que el único responsable es el Administrador encargado de la liquidación de la Sociedad habiéndose causado indefensión por no haber tenido conocimiento de las actuaciones inspectoras que desembocaron las actas cuyos importes se derivan. Que en todo caso se ha de excluir de la derivación la responsabilidad por las sanciones. Que se ha de tener en cuenta la reforma de la Ley General Tributaria introducida por la ley 58/03.

Alegaciones que son rebatidas por el Abogado del Estado.

SEGUNDO.- El análisis de las cuestiones que se plantean exige partir de ciertos presupuestos. En primer lugar, como pone de manifiesto el Abogado del Estado, aunque como resulta de los folios 635 a 643 del Expediente administrativo, al notificarle al recurrente el acuerdo de derivación de responsabilidad se le dio traslado de las liquidaciones de las que derivaba dicha deuda y se le ofreció la posibilidad de impugnarlas lo cierto es que no se recurrieron ni las cuotas resultantes del acta de inspección ni el acuerdo sancionador. Ello supone que habiendo podido impugnar la deuda reclamada no lo ha hecho el recurrente.

Queda igualmente acreditado que el recurrente fue nombrado Presidente y Consejero Delegado de la mercantil Pola Centro S.A. en la escritura de constitución de la Sociedad de 28 de junio de 1989, folio 349, fue confirmado en sus cargos en el año 1993, folio 358, hasta el acuerdo de disolución y liquidación de la misma de 27 de octubre de 1995, que quedó como Presidente nombrándose liquidador a Don Luis María.

Las deudas tributarias que se derivan al recurrente son devengadas hasta el tercer trimestre de 1995.

TERCERO.- Partiendo de lo expuesto tenemos que el art. 37.1 de la LGT/63 establecía que “la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente” añadiendo los núm. 4 y 5 que 4. En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance. Dicho acto les será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal.

Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el art. 127 de esta ley y la deuda le será exigida en vía de apremio.

5. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto”.

Conforme a lo preceptuado en el art. 40.1 párrafo 1º de la LGT serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

En el presente caso, la Inspección calificó los hechos consignados en las actas incoadas, como constitutivos infracción tributaria grave, al dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en el periodo regularizado, debiéndose tener en cuenta que se giró liquidación correspondiente al IVA de los ejercicios 1993-1996, así como la sanción correspondiente a esos ejercicios, por lo que estamos ante una falta de ingreso constitutiva de infracción grave en virtud de lo establecido en el art. 79 a) de la LGT y cuya comisión es imputable al menos a título de negligencia a los administradores de la sociedad, que en su momento no cumplieron con las obligaciones que de su cargo se derivaban. El recurrente como Consejero Delegado con mayor motivo.

No se olvide que la conducta que hay que imputar a los administradores para que se produzca la derivación de responsabilidad consiste en que los mismos “no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones”.

Los tres supuestos que contempla el precepto obedecen a unos deberes normales del gestor, propios de la diligencia con la que un buen administrador debe desempeñar su cargo. Como una modalidad de falta de la debida diligencia puede incluirse el de la de la culpa in vigilando. Además cabe advertir que no hay que impedir, en principio, la apreciación de la diligencia debida en los casos de situación grave de la economía de la sociedad, ya que el cumplimiento de los deberes tributarios no puede quedar al arbitrio del obligado al pago y de su particular criterio sobre las prioridades entre las deudas sociales; y ello porque los administradores son los responsables de la gestión social y de su correcto desempeño, sin que les exima el hecho de que existan otras personas que materialmente realicen los actos del acontecer diario de tal gestión.

Como ha dicho esta Sala en otras ocasiones, entre otras, en sentencias de 17-5-01 (recurso 2081/98) y de 13-2-04 (recurso 541/02) no cabe duda que entre las actividades que comprende la gestión de una Sociedad, está la de atender sus deberes fiscales y cumplir ordenadamente con las obligaciones tributarias legalmente establecidas, con la presentación de las oportunas liquidaciones o autoliquidaciones, y efectuando los ingresos correspondientes, resultando por el contrario, de lo alegado por la parte, una total desatención por parte de los administradores de la sociedad respecto del control sobre el cumplimiento de estas obligaciones.

En efecto, si el recurrente era miembro del consejo de Administración y Consejero Delegado de la sociedad, dicho carácter suponía un comportamiento de consuno y un recíproco deber de vigilancia que no se produjo en el presente caso, y por tanto, el no efectuar los ingresos correspondientes a las deudas tributarias derivadas es una conducta imputable a los administradores mancomunados de la sociedad, al ser estos quienes tenían encomendado como uno de sus deberes, precisamente, el de realizar los actos que fuera necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, siendo su actuar negligente e incardinable en el 1º párrafo del art. 40.1 de la LGT.

El recurrente como Consejero Delegado, tenía encomendadas las facultades de gestión y administración, y por lo tanto, le correspondía

velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias objeto de derivación y de ordenar su pago, y del incumplimiento de tales obligaciones cabe imputarle la falta de diligencia exigida, ya que no previó ni dispuso lo oportuno para un regular cumplimiento de dichas obligaciones tributarias.

Pretende el recurrente que la responsabilidad se traslade al liquidador de la Sociedad pero olvida que las faltas de ingreso detectadas por la inspección en fase de liquidación de la sociedad se produjeron cuando el recurrente tenía la responsabilidad directa en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por ello le es exigible la responsabilidad subsidiaria. Siendo correcta la resolución recurrida que diferencia las responsabilidades según los periodos anterior y posterior al inicio de actuaciones de liquidación.

Se dice que el liquidador no cumplió correctamente sus obligaciones, esa cuestión es ajena al acto aquí recurrido, y en su caso de ser cierto, sería una cuestión civil a ventilar entre el recurrente y el liquidador, estando al margen de sus relaciones la Administración ahora demandada.

En todo caso el recurrente seguía siendo el Presidente de la sociedad y pudo pedir cuentas al liquidador

CUARTO.- En cuanto a la exclusión del importe de las sanciones en la derivación de responsabilidad, ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sala con reiteración, sirvan como botón de muestras las sentencias de 24 de mayo de 2002 recurso contencioso administrativo 92/2001; 23 de septiembre de 2002, recurso contencioso administrativo 25/2001; 23 de diciembre de 2002, Recurso 324/2001; o por citar más recientes las de 16 de mayo de 2005 recurso 419/2003 donde se ha declarado: "Sobre la inclusión de las sanciones tributarias en la derivación de la responsabilidad, ha de reiterarse lo ya dicho por esta Sala (p. ej. v. los r. c-a nº 324/03, r. c-a nº 755/02) en cuanto al alcance de la derivación de responsabilidad a las sanciones impuestas. Teniendo en cuenta lo previsto en el art. 40.1 de la LGT, procede declarar que efectivamente la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las sociedades se extiende también el pago de las sanciones, pues dicha norma es norma de carácter especial en relación con las previsiones del art. 37.3 del mismo texto legal, y es norma especial por el propio tenor literal del precepto, que distingue entre infracciones tributarias simples e infracciones graves, estando la diferencia del alcance, precisamente, en la inclusión o no de las sanciones tributarias en la deuda tributaria repercutible; otra interpretación sería primar las infracciones graves pues se derivarían igual que las leves.

Es decir; y dicho más extensamente: la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, a su art. 37.3 establece con claridad que «la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones» al referirse a los responsables de las deudas tributarias, ya lo sean solidaria o subsidiariamente, con los sujetos pasivos o deudores principales. Sin embargo, la contradicción existente entre lo previsto en ambos preceptos debe resolverse tratando de armonizar las disposiciones examinadas. Una primera interpretación de los mismos podría conducir a la conclusión de que la regla general prevista en el apartado tercero del art. 37 impide que la responsabilidad subsidiaria atribuida a los Administradores cuando concurren los presupuestos contemplados en el art. 40, apartado primero, inciso primero alcance a las sanciones impuestas por la comisión de las infracciones en dicho precepto referidas.

Mas tal interpretación vaciaría de contenido real el primero de los supuestos de responsabilidad subsidiaria de los Administradores de personas jurídicas que establece el art. 40.1 de la Ley General Tributaria, pues extendiéndose tan sólo a la responsabilidad por las infracciones tributarias simples debe entenderse que éste sólo puede alcanzar las sanciones pecuniarias a imponer por la comisión de tales infracciones, no atribuibles al responsable subsidiario por el art. 37.3 bajo la interpretación antes expuesta.

Por otro lado, la interpretación expresada no tiene en cuenta la consideración de que precedente la redacción del art. 37.3 de la Ley General Tributaria de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y dimanante la redacción actual del art. 40.1 de la Ley General Tributaria de la modificación llevada a cabo en la citada Ley por la Ley 10/1985, de 25 de abril, que no resultó alterada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el primer precepto citado constituye una norma general de aplicación a los responsables subsidiarios frente al carácter específico que tiene la responsabilidad subsidiaria recogida en el segundo precepto señalado, justificada por la intervención activa u omisiva de los administradores responsables en la comisión por las personas jurídicas que administran, de las infracciones tributarias que determinan la responsabilidad subsidiaria de aquéllas o, lo que es lo mismo, por su participación en la comisión de tales infracciones tributarias.

Además, la interpretación señalada privaría también de relevancia la utilización de las expresiones «deuda tributaria» y «obligaciones tributarias» empleadas en el apartado 1º del art. 40 de la Ley General Tributaria para delimitar diferenciándolo el ámbito material de la responsabilidad

subsidiaria atribuida a los Administradores, pues ambas excluirían a las sanciones, cuando de por sí la segunda expresión no comprende las sanciones.

Por último, tal tesis supondría imputar al legislador una utilización inadecuada y carente de rigor técnico de los conceptos tributarios, dado que con claridad se define en el art. 58.2 de la Ley General Tributaria lo que por «deuda tributaria» debe entenderse, no presumible.

En definitiva, la especialidad del art. 40.1 frente a la regla general del art. 37.3 de la Ley General Tributaria, justificada por la participación que a los Administradores se atribuye en aquél en la comisión de las infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas que administran los responsables subsidiarios, y la necesidad de dar sentido propio a todos los supuestos de responsabilidad subsidiaria contemplados en el art. 40.1 citado, evitando la desnaturalización de alguno de tales supuestos, justifica la inaplicabilidad de aquella regla general a este último precepto en lo que a la responsabilidad subsidiaria de los Administradores de personas jurídicas por las infracciones simples y graves por éstas cometidas se refiere.

Jurisprudencialmente es este un criterio pacífico y así cabe citar la SAN, Sección 7ª, de 21 de febrero de 2000, rec. nº. 310/1999 que razonaba "...Por otra parte afirma el actor que la responsabilidad declarada no puede extenderse a las infracciones. No obstante este nuevo motivo debe desestimarse, pues, aunque el art. 37.3 de la Ley General Tributaria, en la redacción recibida por la Ley 25/1995 (RCL 1995\2178 y 2787) -que pudiera aplicarse retroactivamente al recurrente por serle más favorable- excluya la transmisión de las sanciones, esa nueva previsión, con la que se unificaban los efectos para ambas formas de responsabilidad (solidaria y subsidiaria), no afecta a la modalidad aplicada y contenida en el art. 40 de la Ley General Tributaria. Este es precisamente un supuesto específico de responsabilidad por las infracciones -y consecuentemente de las sanciones-, de forma que no cabe excluirlas de una responsabilidad que además, como el precepto legal aplicado dispone con claridad, alcanza a la totalidad de la deuda tributaria. Y lo propio, por aplicarse esa misma mención, debe decirse en lo referente a los intereses de demora, a los que con toda obviedad abraza en concepto de totalidad de la deuda...". Véanse también las STSJ núm. 886/2002 Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 10 de octubre, rec. contencioso-administrativo núm. 248/1998, la STSJ núm. 332/2004 Aragón (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 19 de abril, rec. contencioso-administrativo núm. 438/2001 o la STSJ núm. 679/2003 Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo,

Sección 2ª), de 19 de noviembre, rec. contencioso-administrativo núm. 447/2000. O el criterio reiterado por la Audiencia Nacional en la sentencia de 3 de noviembre de 2003 que cita el Abogado del Estado.

En consecuencia pues ha de desestimarse la alegación del recurrente al respecto.

QUINTO.- La conclusión expuesta no resulta alterada por la nueva redacción de la LGT pues en cuanto a la procedencia de la derivación de la responsabilidad es más clara la misma a tenor del art. 43.1.a) en relación con el 41.4 de la nueva LGT.

SEXTO.- No se aprecian causas o motivos que justifiquen una especial imposición de costas, de conformidad con el art. 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

ANEXO III**FALLO:**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Don Ángel Jesús representado por el Procurador Don Alejandro Junco Petrement y defendido por el Letrado Don Javier Díaz González, contra la resolución que se describe en el encabezamiento de la presente sentencia, declarando en consecuencia ajustada a derecho la misma.

8. SENTENCIA DEL TSJ DE LA COMUNIDAD DE MADRID DE 25 ABRIL DE 2008 (JT 2008, 775)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados tributarios: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: 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: carácter especial y prevalencia de la norma contenida en el art. 40.1 LGT; cómputo del plazo de prescripción respecto al responsable subsidiario: inicio del plazo en la fecha de notificación de la derivación de la responsabilidad, siempre que la prescripción no se hubiera producido con anterioridad.

Recurso contencioso-administrativo núm. 398/2004

Ponente: Illma. SRA. MERCEDES PEDRAZ CALVO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto y admitido a trámite el presente recurso, y recibido el expediente administrativo, la parte recurrente dedujo demanda en la que, con base en los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, solicitó de este Tribunal el dictado de una Sentencia que estimando la demanda se anule el acto administrativo impugnado "y condene a la Administración a anular la declaración de responsabilidad subsidiaria de mi mandante...".

SEGUNDO.- En el escrito de contestación, con base en los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, el Abogado del Estado se opuso a la demanda y solicitó su desestimación con la confirmación del acto administrativo impugnado.

TERCERO.- La Sala acordó oír a las partes sobre la aplicación retroactiva de un régimen sancionador más favorable.

La Sala señaló para votación y fallo el día 18 de abril de 2008.

CUARTO.- El orden de despacho y decisión de este proceso resulta de dar cumplimiento al Acuerdo de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial de 18 de diciembre de 2007, que confirió comisión de servicios, sin relevación de funciones, en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid a los Magistrados que se citan en el encabezamiento de esta sentencia.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en este recurso la Resolución dictada por el TEAR de Madrid el día 28 de enero de 2003 en la reclamación NUM000 interpuesta por Javier hoy actora contra acuerdo del Jefe de la Dependencia de Recaudación de la AEAT de Madrid de fecha 11 de agosto de 2000 por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de 26 de mayo de 2000 dictado por el mismo órgano derivando la responsabilidad subsidiaria por las deudas de la sociedad COFRIGO SL. al hoy actor.

El TEAR desestima la reclamación.

SEGUNDO.- El recurrente sostiene:

- 1º ha prescrito “por haber transcurrido más de cuatro años desde el momento que se generó la deuda, año 1.995, pues la inspección efectuada corresponde a los años 1.993 y 1.994 por lo tanto en enero de 1.995 se genera la deuda, y la primera notificación que tiene el Sr. Javier es en julio de 2000, por lo tanto han pasado más de cuatro años”.
- 2º falta de responsabilidad del Sr. Javier porque debe estarse al administrador de hecho, desde el punto de vista material, y no desde el punto de vista formal de la organización, y el recurrente no era administrador al haber vendido sus participaciones a un tercero.

TERCERO.- El examen del primer motivo de recurso debe de partir de la consideración de que la posición deudora del responsable no deriva de la realización del hecho imponible del tributo sino del específico presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado por la ley, que se constituye así en el hecho que origina la relación y en la causa de ella, y le atribuye la condición de obligado secundario respecto de quienes han realizado el hecho imponible; es decir, la obligación tributaria nace para el responsable cuando se ha producido el hecho imponible y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad. En el caso presente, y tal como se expresa, entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993 (RJ 1993, 6562) “el vínculo legal que se origina al cumplirse el presupuesto de hecho de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de las otras circunstancias que describe el artículo 40 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490)”.

El art. 37 de la LGT dispone que “la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente”, de cuya afirmación se desprende que la existencia de los responsables tributarios exige siempre la de los sujetos pasivos, y que los responsables no tienen el carácter de obligados principales. Por lo que se refiere a los responsables subsidiarios el artículo citado dispone que para que la Administración pueda dirigirse contra ellos y derivar la acción para exigirles el pago de la deuda tributaria, es necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, así como un acto administrativo cuyo contenido necesario se establece en el artículo 14.2 del Reglamento General de Recaudación (RCL 1991, 6, 284), que declare la responsabilidad

y determine su alcance. Por ello, puede afirmarse que aunque la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad constituye al responsable en obligado al pago, esa obligación no puede hacerse efectiva en ese momento; consecuentemente, el acto de derivación de la acción administrativa tiene un doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo respecto de su exigibilidad.

De lo expuesto se desprende que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezar a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la "actio nata" y no desde la fecha en la que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo. La prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza a correr desde el día en que finaliza el plazo reglamentario establecido para el pago voluntario, tal como establecen los artículos 64 b) y 65 de la LGT, pero ha de entenderse referida al obligado principal, porque es el sujeto pasivo el primer obligado al pago; y si no estuviera prescrita la acción para él, debido a los actos interruptivos a los que se refiere el artículo 66 de la citada LGT, resultaría absurdo entender que el plazo de prescripción seguía corriendo, al margen de dichas circunstancias, para los obligados secundarios.

Existen pues, dos períodos diferentes: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptivos, dentro de los indicados períodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 66 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, las actuaciones inspectoras respecto de la sociedad deudora según consta en el expediente (folio 43 y siguientes) finalizaron con un acta firmada de conformidad que es de fecha 3 de octubre de 1.996, y siendo así que se comprueban los ejercicios 1.993 y 1.994 y que la liquidación se entiende producida por el transcurso del plazo de un mes, no se aprecia la prescripción alegada respecto del obligado tributario.

La providencia de apremio se notifica el día 11 de junio de 1.997, y se embarga una cuenta corriente por importe de 118.052 pesetas el día 2 de octubre de 1.997.

La declaración de fallido se dicta el día 6 de noviembre de 1.997.

El acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria se dicta el día 25 de mayo de 2000, no habiendo transcurrido en ninguno de los casos el plazo prescriptorio.

La Administración tributaria notificó las actuaciones dirigidas a la declaración de responsabilidad (la audiencia previa prevista en el art. 37.4 LGT) al domicilio fiscal del hoy actor, recibiendo su exesposa la documentación el día 18 de abril de 1.998. Intentada una segunda entrega, conteniendo el acuerdo de derivación de responsabilidad, la exesposa presenta un escrito a la AEAT señalando que el hoy actor ya no reside allí, y devolviendo la documentación.

El Acuerdo se le notifica al interesado el día 5 de julio de 2000, interponiendo el recurso de reposición que se encuentra en el origen del presente recurso.

Computando el período que corresponde al responsable subsidiario, al no haber prescrito para la deudora principal, que sería el transcurrido entre la declaración de fallido y la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad, es decir, entre el 6 de noviembre de 1.997 y el 5 de julio de 2000, se aprecia que no ha transcurrido el plazo de cuatro años, con la consecuencia que no cabe estimar la alegada prescripción.

ANEXO III

CUARTO.- En segundo lugar alega el recurrente que no procede la derivación de responsabilidad porque ya no ostentaba la condición de administrador. En el folio 47 y de fecha 17 de noviembre de 1.997 aparece una certificación de la Administración Tributaria relativa a la empresa, en la que aparece que está representada por "otro contribuyente" figurando el hoy actor, que tanto en las fechas relevantes (los ejercicios 1.993 y 1.994) como entonces, figuraba como administrador.

En cuanto al título de responsabilidad que da lugar a la derivación impugnada y al alcance de ésta, se ha de recordar que es reiterada la doctrina que establece que la responsabilidad subsidiaria se les puede imputar a los administradores incluso por mera negligencia.

En efecto, cuando el artículo 40.1 de la L.G.T. (RCL 1963, 2490) en su redacción dada por la Ley 10/85, de 26 de abril (RCL 1985, 968, 1313) regula la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas lo hace en los siguientes términos:

- 1.- Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizasen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones

tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. 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...". Por consiguiente a partir de la fecha en que entró en vigor dicha reforma cabe derivar la responsabilidad contra los administradores por dos causas: 1) No realizar los administradores los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consentir el incumplimiento de quienes de ellos dependan o adoptar acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. En este supuesto (existencia de una infracción tributaria simple o grave), por tanto la Ley exige los siguientes requisitos para que pueda declararse la responsabilidad subsidiaria de los administradores: a) la comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; b) la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción; c) y la existencia de una conducta ilícita por parte del administrador como tal, en cualquiera de los términos señalados en el art. 40.1, extendiéndose la responsabilidad al importe de la sanción, en el caso de infracción simple y a la totalidad de la deuda tributaria, en el caso de infracción grave y 2) Haber cesado la sociedad en la actividad, supuesto en el que la Ley no exige la existencia de infracción tributaria ni, por tanto, mala fe o negligencia grave en los administradores, para que la derivación sea posible (art. 40.1 segundo párrafo incluido en la redacción dada al precepto por la Ley 10/85). Para la exigencia de esta segunda causa de imputación, por tanto deben concurrir los siguientes requisitos: a) la cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica teniendo las mismas obligaciones tributarias pendientes; y b) la condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, exceptuadas las sanciones.

El art. 14 del RGR (RCL 1991, 6, 284) dispone que: "En los supuestos previstos por las leyes, los responsables subsidiarios están obligados al pago de las deudas tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias: a) que los deudores principales y responsables solidarios hayan sido declarados fallidos, de acuerdo con el procedimiento previsto en los arts. 163 y ss. del RGR; b) que se haya dictado un acto administrativo de derivación de responsabilidad".

El Tribunal Supremo en la sentencia dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina el pasado día 21 de diciembre de 2007 ha resuelto que la responsabilidad derivada a los administradores alcanza igualmente a las sanciones:

“la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general; el art. 37.3, en la redacción que le dio la Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178, 2787), constituye una norma de general aplicación a los responsables subsidiarios frente al carácter específico que tiene la responsabilidad subsidiaria recogida en el art. 40.1, párrafo 1º, justificada por la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas que administran.

Si se hubiera querido modificar el régimen establecido en el art. 40.1, éste habría sido modificado cuando la Ley 25/1995 modificó el art. 37.3. Es claro que la Ley 25/95 quiso mantener el art. 40.1 como estaba. Y es que en aquellos casos en que la responsabilidad se basa en la participación directa del responsable en la comisión de las infracciones tributarias, no parece lógico no exigirle el importe correspondiente a las sanciones. Si el art. 40.1, párrafo 1º, supone una cierta participación del administrado en la infracción, es lógico que su responsabilidad abarque a las sanciones, so pena de quedar sin contenido. Ello viene confirmado además por el contenido del art. 14.3 del Reglamento General de Recaudación de 1990 al señalar que “la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquella resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria”, con lo que queda a salvo el principio de personalidad de la pena o de la sanción que deriva del art. 25 de la Constitución (RCL 1978, 2836). De este modo, y pese a utilizarse para ello un texto normativo de rango reglamentario, venía a reconocerse, por vez primera en nuestro ordenamiento tributario, la posibilidad de exigir, de modo general, el importe de las sanciones a todos los responsables subsidiarios que lo fueran como consecuencia de su participación en la comisión de una infracción.

En casos concretos como el que ahora nos ocupa estamos ante un supuesto de responsabilidad por infracción y, consecuentemente, por la sanción como parte integrante de la deuda tributaria, concepto que sin duda engloba a las sanciones pecuniarias como se encarga de precisar el art. 58.2 de la L.G.T.

Entender el problema planteado de otro modo supondría desnaturalizar el sentido del art. 40.1, párrafo 1º, que presupone la negligencia o, al menos, la falta de diligencia en la actuación o conducta de los administradores y haría inoperante el primer supuesto previsto en el art. 40.1

de la L.G.T., en el que el administrador, en caso de infracción simple, de omisión o de defraudación, responde de las sanciones. Tal responsabilidad deriva no de actos de otro -en particular las omisiones de ingresos imputadas a ELDU MADRID, SA- sino de un comportamiento que aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los arts. 77 y siguientes de la L.G.T., está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria «ex» art. 40 L.G.T. y que sólo al administrador le resulta atribuible.

Se explica así que para un importante sector de nuestra doctrina resultara factible llevar a cabo una interpretación de los arts. 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 (RCL 1963, 2490) que demuestra la ausencia de un conflicto entre ambos.

En concreto, y con base en dicha interpretación, entendemos que el art. 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable -tesis ésta mantenida por este Tribunal en su sentencia de 30 de enero de 1999 (RJ 1999, 1965), sino que su único objetivo -plenamente lógico- fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando no hubiera participado materialmente en la misma. Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos -como el referido art. 40.1, párrafo primero- que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiese intervenido en su comisión, posibilidad por otra parte, plenamente respetuosa con el principio de personalidad de la pena.

En consecuencia, es evidente que tampoco desde esta perspectiva cabía otorgar al art. 37.3 de la LGT de 1963 eficacia derogatoria respecto de su art. 40.1, párrafo primero, en lo referente a la exclusión de las sanciones, pues nos encontrábamos ante institutos jurídicos distintos, uno de los cuales -la responsabilidad por infracciones regulada en el último precepto citado- suponía que los administradores de las personas jurídicas respondían, junto a éstas, de las sanciones correspondientes, sin que fuera operativa en estos supuestos la excepción proclamada en este punto por el referido art. 37.3.

En definitiva, la precisión del art. 40.1, párrafo 1º, constituía una norma especial frente a la regla general del art. 37.3, por lo que lo previsto en este precepto no altera lo dispuesto en el art. 40.1, párrafo 1º, del que se desprende que los responsables subsidiarios indicados en él responden también por las sanciones.

En consecuencia, procede estimar el recurso del Abogado del Estado en cuanto que la responsabilidad subsidiaria derivada al administrador

alcanza a las sanciones pecuniarias que forman parte de la deuda tributaria de la sociedad administrada por aquél; la especialidad del art. 40.1, párrafo 1º, frente a la regla general del art. 37.3 de la L.G.T. justifica la inaplicabilidad de aquella regla general a los casos de responsabilidad subsidiaria de los Administradores por las infracciones simples cometidas por las personas jurídicas que aquéllos administran.

3. En la nueva L.G.T. aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), el art. 41.4 excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable el pago de las sanciones impuestas al deudor principal. La cuestión resulta clara en aquellos supuestos en que la responsabilidad no deriva de la comisión de una infracción tributaria: en ningún caso podrán exigirse al responsable las sanciones, no sólo por ser ello contrario a lo dispuesto en el art. 41.4 de la Ley, sino por suponer una vulneración del principio de personalidad de la pena.

Sin embargo, puede pensarse -y así lo hace, sobre todo, la Administración recurrente- que el establecimiento de una responsabilidad subsidiaria respecto de las sanciones no lesiona aquel principio en los casos en que el presupuesto de hecho de la responsabilidad está constituido por la participación en un acto ilícito. Si ello es así, cabe que un precepto de rango legal contradiga lo dispuesto en el art. 41.4 de la LGT/2003, estableciendo la exigencia de sanciones al responsable

Pues bien, la LGT/2003 ha optado por acoger esta posición de manera muy explícita. Así su art. 182 señala que se exigirán las sanciones, entre otros supuestos, cuando la responsabilidad derive de la colaboración activa en un ilícito -art. 42.1.a)- y en el caso de los administradores de personas jurídicas que participen en la infracción cometida por la entidad -art. 43.1.a)-.

El único supuesto, pues, donde no se produce la extensión de la responsabilidad a las sanciones es el de los administraciones de las personas jurídicas que cesan en sus actividades dejando deudas tributarias pendientes -art. 43.1.b)-. La exclusión de las sanciones en este último supuesto es ineludible, toda vez que la conducta del administrador, aunque negligente, no alcanza la gravedad necesaria para ser constitutiva de integrar una infracción tributaria.

En los casos de colaboración en alguna infracción, la LGT/2003 entiende que en estos casos pueden exigirse las sanciones porque no se produce ningún tipo de vulneración del principio de personalidad de la pena, toda vez que el responsable ha colaborado en el ilícito.

Esta posición parece haber sido refrendada por el Tribunal Constitucional, que en su sentencia 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76), afirma

-refiriéndose a la constitucionalidad de la redacción dada al art. 38.1 de la LGT/1963 (RCL 1963, 2490) por la Ley 10/85 (RCL 1985, 968, 1313) - que "no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable "a posteriori" entre los distintos responsables individuales".

El TC ha admitido la constitucionalidad del art. 38.1 de la LGT/1963, aún en el caso de que el responsable haya de hacer frente a las sanciones del deudor principal. Por ello mismo, también debe reputarse constitucional la regulación contenida en la LGT/2003, que opta por extender la responsabilidad a las sanciones en todos los supuestos en que ésta deriva de la colaboración del responsable en un ilícito".

La consecuencia de esta doctrina es que la derivación de la responsabilidad por las sanciones es conforme a derecho.

Finalmente, la actora, oída en relación con la aplicación retroactiva de la Ley 58/2003 alega que esta es más beneficiosa, porque supone una reducción sustancial del 59,50% al 52,50%, y así debe acordarse, si bien tal resolución no supone la estimación del recurso, al haber sido dictado en su momento el acto administrativo de conformidad a derecho.

QUINTO.- No se aprecian méritos que determinen un especial pronunciamiento sobre costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741).

FALLAMOS:

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

DESESTIMAR el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la representación procesal de Javier contra la resolución dictada por el TEAR de Madrid el día 28 de enero de 2003, descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia la cual confirmamos así como el acto administrativo de que trae origen, por ser conformes a derecho, si bien por aplicación retroactiva de la Ley 58/2003 debe reducirse el importe de las sanciones al 52,50%.

9. SENTENCIA DEL TSJ DE EXTREMADURA DE 12 DE MAYO DE 2008 (JUR 2008, 295043)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: responsabilidad de los administradores en caso de cese en la actividad de la persona jurídica: requisitos: declaración de fallido y cese en la actividad de la sociedad: existencia: derivación de responsabilidad procedente.

Recurso contencioso-administrativo núm. 1151/2006

Ponente: Illmo. SR. D DANIEL RUIZ BALLESTEROS

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte actora se presentó escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

SEGUNDO.- Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso, con imposición de costas a la demandada; dado traslado de la demanda a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.-

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recurso a prueba, ni estimarlo necesario la Sala, se señaló seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó a efecto en el fijado.-

CUARTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.-

Siendo Ponente para este trámite el Illmo. Sr. Magistrado D. DANIEL RUIZ BALLESTEROS,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La demandante Doña Regina formula recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administra-

tivo Regional de Extremadura, de fecha 30 de Noviembre de 2005, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM000. La parte actora interesa la declaración de nulidad del acto administrativo impugnado. La Administración General del Estado se opone a las pretensiones de la parte recurrente con base a las consideraciones que obran en su escrito de contestación a la demanda.

SEGUNDO.- El primer motivo de impugnación alegado por la parte actora se refiere a la falta de cese de la actividad de la entidad mercantil "Hormigones Vegas Altas, S.L.". La demandante expone que estamos ante una sociedad patrimonial, a las que se refiere el régimen especial previsto en el artículo 61 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Se trata de una alegación vacía de apoyo probatorio puesto que no existe prueba que acredite que la sociedad de la que la actora es declarada administradora estuviera sometida a este régimen especial contemplado en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo. En todo caso, lo decisivo y que ha quedado acreditado a la vista del motivado y extenso acto administrativo dictado por la Dependencia Regional de Recaudación, Delegación de Badajoz, Agencia Estatal de Administración Tributaria, en que se declara la responsabilidad subsidiaria de la actora es que la sociedad "Hormigones Vegas Altas, S.L." en el año 2003 vendió las únicas fincas de las que era propietaria, careciendo, a partir de ese momento de elemento patrimonial alguno, lo que se suma al cese de actividades, que es acreditado por la Administración Tributaria a la vista de la falta de operaciones que formasen parte del objeto de la sociedad de responsabilidad limitada que era la fabricación de hormigones, conforme a los datos obrantes en el Registro Mercantil, la falta de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas y la inexistencia de trabajadores; es más, la Agencia Tributaria acredita de los datos tributarios obrantes en sus archivos que la única actividad desarrollada por la actora fue el arrendamiento a "Arisur, S.L." de unas parcelas en el Polígono Industrial de la Dehesa Boyal de Don Benito, las cuales fueron vendidas en el año 2003, por tanto, ni siquiera esa operación de arrendamiento que había practicado hasta el año 2003 podía continuar realizándola en el año 2004 al haber transmitido los inmuebles sobre los que el arrendamiento recaía.

Así pues, procede la aplicación de lo dispuesto en el artículo 43,1,b) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, que declara responsables subsidiarios a los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por

las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. Circunstancias que concurren en el presente supuesto de hecho desde el momento que la administradora de la sociedad nada ha hecho para regularizar la situación tributaria de la persona jurídica que ha dejado de tener actividad. La doctrina interpreta el precepto que nos ocupa en el sentido de entender que comprende el cese de hecho caracterizado por la falta completa o prácticamente completa de actividad social y que el supuesto de responsabilidad que recoge el precepto se vincula a la falta de diligencia del administrador que omite el cumplimiento que le es debido para el abono de las deudas tributarias pendientes haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria. Es suficiente con que la sociedad se encuentre total o prácticamente inactiva de hecho (haya cesado en su actividad) y que el administrador nada haya hecho para poner fin a esa situación, sin que este supuesto de responsabilidad subsidiaria en la forma en que se encuentra redactado vincule el nacimiento de la responsabilidad con la existencia de alguna de las causas de disolución previstas en la legislación sobre sociedades. El artículo 43,1,b) de la Ley General Tributaria contempla un supuesto de responsabilidad de los administradores más amplio que el contenido de la legislación mercantil, sin que necesariamente tenga que concurrir una causa tasada de disolución de la sociedad de responsabilidad limitada para que se aplique la normativa tributaria. El precepto mencionado de la L.G.T. hace responsables a los administradores de las obligaciones tributarias que se encuentren pendientes en el momento del cese de la actividad, y exige únicamente que la entidad mercantil haya cesado en su actividad sin determinar el motivo o el plazo, por tanto, será suficiente con que se pruebe que la sociedad se encuentra de hecho inactiva, lo que aquí está debidamente probado por la Administración Tributaria a la vista de la fundamentación del Acuerdo de derivación, así como la responsabilidad de quien fue administradora durante el ejercicio 2004 y nada realizó para proceder al pago de las deudas pendientes que se remontan a los ejercicios 2002 y 2003, consintiendo el cese absoluto de la actividad empresarial y la imposibilidad de hacer efectivo el crédito tributario por la inexistencia de bienes y derechos. Circunstancias, por otro lado, que imposibilitaban manifiestamente la consecución del fin social.

La parte actora alega que con fecha 31 de Mayo de 2004 se elevó a público el acuerdo de su cese en el cargo de administradora social, proce-

diéndose a su inscripción en el Registro Mercantil el 14 de Junio de 2004. Se trata de alegaciones que no van acompañadas de prueba documental que así lo acredite, y en todo caso, desde que se vendieron las naves industriales en el año 2003, ejercicio en que la actora era administradora, la empresa dejó de tener actividad, siendo responsabilidad de la administradora poner fin a esta situación de mantenimiento ficticio de la entidad mercantil y haber hecho todo lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias pendientes en el momento del cese de actividad.

TERCERO.- La Agencia Tributaria no sólo se basa en el apartado b) del artículo 43,1 sino que también aplica el supuesto contemplado en el apartado a) que declara responsables subsidiarios a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Para la declaración de este supuesto de responsabilidad subsidiaria no será preciso que la Administración pruebe la existencia de una conducta dolosa o negligente grave pero sí será necesario probar que los administradores no han cumplido con su diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Dicho con otras palabras, el precepto no establece una responsabilidad objetiva en la persona del administrador sino que será preciso demostrar que no ha ejercido sus funciones con el suficiente cuidado o ha existido dejación en su conducta que ha conducido al incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la sociedad constitutivas de infracción grave. El precepto no contempla, por tanto, un supuesto de mera traslación automática de la responsabilidad, sino que el mismo está sujeto a un actuar culposo por parte de la persona que va a quedar sujeta a tal responsabilidad. Este actuar puede proceder de una doble vía, la primera es la propia del dolo, es decir, la que concurre en quien actúa con conocimiento del alcance de su proceder y quiere o acepta el resultado lesivo para los intereses de la Administración Tributaria como consecuencia de su acción contraria a Derecho; la segunda es la propia de la culpa y se manifiesta en quien, infringiendo las normas elementales de cuidado exigible a la generalidad de las personas que puedan encontrarse en su misma situación, obra fuera del campo legal, dando lugar a un perjuicio para los citados intereses. El artículo 43,1,a) no establece una responsabilidad objetiva de los administradores sino que exige que el incumplimiento sea imputable a

los administradores mediante la realización de actos que conlleven el incumplimiento de las normas tributarias, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieren posibles tales infracciones, siendo necesario, por tanto, que puedan o deban conocer que su incumplimiento origina una infracción tributaria. En el supuesto ahora examinado, se comprueba que la recurrente era administradora única en el momento en que se cometieron las infracciones y dejaron de ingresarse las deudas tributarias, por lo que no puede ahora alegar que no tenía conocimiento de los incumplimientos tributarios realizados por la sociedad, pues lo cierto es que disponía de un nombramiento legal y era responsabilidad suya vigilar el cumplimiento por parte de la sociedad de sus obligaciones tributarias. El hecho de estos incumplimientos y la falta de actuaciones dirigidas a regularizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias demuestra la omisión de diligencia en el desempeño de su cargo y un desentendimiento de sus funciones que afectaba al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la sociedad. El acto administrativo impugnado contiene una motivación suficiente sobre este extremo, poniendo de manifiesto que existió una omisión continuada de los deberes que a su cargo de administradora correspondían, lo que acredita una actuación negligente en el desempeño de sus funciones, siendo nombrada para un cargo del que se desentendió, incumpliendo, en consecuencia, los deberes de practicar una correcta administración de la entidad mercantil.

CUARTO.- La Administración Tributaria ha remitido al Tribunal, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 29/98, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, una copia autenticada, la cual reúne las mismas condiciones de validez que el original al contener un índice y una diligencia firmada por el Jefe de la Unidad de Recaudación de la Delegación de Badajoz de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por tanto, la copia autenticada remitida por la Administración es perfectamente válida y, en todo caso, a la parte le correspondía haber solicitado la ampliación del expediente si consideraba que estaba incompleto o desvirtuar los hechos que derivan de los documentos obrantes en el expediente administrativo. En efecto, el expediente incluye una denominada "Carpeta de fallido" que contiene el Acuerdo de fallido de 13 de Septiembre de 2004, al comprobarse que no ha sido posible el cobro de la deuda en el expediente de apremio seguido contra la entidad mercantil "Hormigones Vegas Altas, S.L." y dos Diligencias de constancia de la misma fecha que ponen de manifiesto que no se conocen más bienes o derechos de la sociedad

mercantil y que no consta como beneficiaria de ninguna devolución pendiente de la Administración Tributaria. Estos tres documentos acreditan plenamente que no se conoce ningún bien o derecho de la sociedad de responsabilidad limitada sobre los que hacer efectivos los créditos a favor de la Agencia Tributaria, señalándose en una de las Diligencias que examinada la información patrimonial del obligado tributario no se conocen más bienes o derechos susceptibles de embargo y realización, lo que es plenamente coincidente con la motivación contenida en el Acuerdo de derivación de responsabilidad donde se justifica que los únicos bienes de la sociedad eran unas naves industriales que fueron vendidas en el año 2003, careciendo de bienes y derechos conocidos a partir de ese momento. Así pues, los documentos obrantes en el expediente administrativo prueban adecuadamente las actuaciones seguidas en fase de apremio por la Administración Tributaria, las cuales no han dado un resultado positivo en la búsqueda de bienes y derechos de la sociedad, lo que motivó la declaración de fallido y la apertura del procedimiento de responsabilidad subsidiaria seguido contra la ahora demandante. La parte actora alega que la Administración no ha agotado las posibilidades de búsqueda de bienes de la entidad mercantil sobre los que hacer efectivo el crédito a su favor. Sin embargo, lo primero que debemos señalar es que estos documentos acreditan el resultado del expediente de apremio, es decir, son la conclusión de dicho procedimiento ante la imposibilidad de hacer efectivas las deudas sobre bienes de la sociedad, sin que la parte recurrente proponga prueba alguna que desvirtúe el Acuerdo de fallido que se basa en las dos Diligencias de constancia de hechos que le acompañan. No cabe duda que si realmente hubieran existido bienes con suficiente valor con los que proceder a abonar la deuda tributaria, nadie mejor que la que fue administradora y ahora demandante para poner de manifiesto la existencia de estos bienes con los que proceder al pago de unas deudas de los ejercicios 2002 y 2003. Al no hacerlo así y ante la falta de prueba que desvirtúe la declaración de fallido, tenemos que estar al contenido del expediente de apremio seguido contra la sociedad en el que no fue posible la localización de bienes y derechos de la demandante para proceder al abono de la deuda tributaria pendiente.

QUINTO.- No se aprecian temeridad o mala fe a los efectos de una concreta imposición de costas a ninguna de las partes de conformidad con lo prevenido en el artículo 139,1 de la Ley 29/98, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación, EN NOMBRE DE S.M. EL REY, por la potestad que nos confiere la CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS:

Que desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Gutiérrez Fernández, en nombre y representación de Doña Regina, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 30 de Noviembre de 2005, dictada en la reclamación económico-administrativa número NUM000, confirmamos la misma por ser ajustada a Derecho. Sin hacer especial pronunciamiento respecto a las costas procesales causadas.

10. SENTENCIA DEL TSJ DE CATALUÑA DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 2010 (JUR 2010, 393138)

ANEXO II

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsabilidad solidaria de quienes sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos con la finalidad de impedir su traba: determinación del concepto de ocultación a estos efectos: examen: no requiere que se deje al deudor en un estado de insolvencia total, sino que basta la obstaculización de la actividad de recaudación: no se exige la previa declaración de fallido del deudor principal como presupuesto de la declaración de responsabilidad: creación de sociedad con la finalidad de ocultar varias fincas de los obligados tributarios con la finalidad de impedir su traba: derivación de responsabilidad procedente: cómputo del plazo de prescripción: examen.

Recurso contencioso-administrativo núm. 1024/2006

Ponente: Illmo. Sr. D RAMÓN GOMIS MASQUE

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Procurador D. Josep María Veneda Casasayas, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

SEGUNDO.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

CUARTO.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de fecha 25 de mayo de 2006, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 08/14163/2003, interpuesta por la representación de Oberku, S.L., contra acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial en Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 1 de agosto de 2003, por el que se desestima el recurso de reposición deducido por la aquí recurrente contra el acuerdo de la misma Dependencia, de 18 de junio de 2003, por el que se declara a Oberku, S.L. responsable solidaria de las deudas tributarias de Salvador y Valentina, al amparo del artículo 131.5.a) de la ley 230/1963, de 28 de diciembre, con un alcance total de 81.161,90 €, más los intereses de demora que se liquiden y con el límite máximo del valor de las fincas núm. NUM000 y NUM001 del Registro de la Propiedad de Solsona, tasado en 95.405,35 €.

SEGUNDO.- La parte recurrente interesa en el petitum de la demanda articulada en la presente litis el dictado de una sentencia estimatoria por la que se revoque la resolución del TEARC impugnada y se acuerde el archivo de la actuación inspectora seguida contra la entidad recurrente. En apoyo de sus pretensiones, se alega en la demanda, en resumen, lo siguiente:

- 1) Indefensión y nulidad del procedimiento administrativo.

Sostiene la actora que las múltiples irregularidades procedimentales llevadas a cabo por la Administración a la hora de realizar la actividad inspectora contra su representada han dado lugar a la vulneración de un derecho a un procedimiento con todas las garantías y le han provocado una total situación de indefensión ante la Administración, que está utilizando sus prerrogativas para ejecutar unos actos que están viciados, predicando la nulidad de actuaciones por:

1.1. Incumplimiento de los plazos legalmente establecidos para dictaminar la liquidación Tributaria:

La actuación inspectora cerca de los obligados tributarios concluyó mediante la realización de las actas de fecha 12 de junio de 1995, y aunque “esta parte” no formuló alegaciones, la Administración debía dictar el acto administrativo correspondiente en el plazo de un mes, conforme al art. 60.4 RGIT, y la Administración no lo dictó, ni aún no ha sido realizada liquidación definitiva. Ello produce, según la demandante, la prescripción del procedimiento para que se realice la liquidación tributaria, por lo que la misma se debe tener por no realizada, y por prescritas todas las actuaciones inspectoras llevadas a cabo por la Administración, por el transcurso del plazo de cuatro años del art. 66 LGT /2003.

El inicio del cómputo del plazo de prescripción, se relaciona con el principio de la actio nata y en este caso la Administración podía iniciar el trámite de derivación de responsabilidad desde el año 1997, en que ya conocía la existencia de Oberku, S.L. y ha tardado más de 6 años en iniciar dicho trámite, sin que se haya realizado ninguna actuación, ni notificado a los posibles responsables, concluyendo que han prescrito todas las deudas, dirigidas contra los deudores principales o contra un deudor solidario, la determinación de liquidación tributaria y la acción recaudatoria.

1.2. Inexistencia de resolución administrativa de liquidación definitiva.

Se insiste en que conforme al art. 60.4 RGIT la Administración debía dictar el acto de liquidación, añadiéndose en el expediente únicamente constan las diversas actas, en las cuales consta la disconformidad con la sanción, por lo que las liquidaciones provisionales que contienen dichas actas están firmadas parcialmente en disconformidad.

1.3. Inexistencia de declaración de fallido de Dña. Valentina.

Según la demandante, para la derivación de la responsabilidad solidaria es necesario que conste la declaración de fallido y, si bien consta en el expediente (folios 189 a 200) la declaración de

fallido del Sr. Salvador, no consta la declaración de fallido de Dña. Valentina, por lo que la posterior derivación de responsabilidad a Oberku, S.L. es improcedente, por cuanto aún existe una deudora principal a la que se puede ejecutar, que no ha sido declarada insolvente.

1.4. Falta de poder del representante para actuar ante la Administración Tributaria.

Se alega que todas en las actuaciones inspectoras llevadas cerca del Sr. Salvador y la Sra. Valentina no ha intervenido ninguna persona capacitada legalmente, puesto que la actuación la llevó a cabo un representante y no las presuntas personas inspeccionadas, y aquél no aportó ningún poder o autorización legalmente establecida de acuerdo con el art. 43.2 LGT, sino simplemente un documento privado, que autorizaba a determinada persona para que representara al Sr. Salvador y a la Sra. Valentina y que, amén de estar redactado en términos absolutamente generales, carecía de legitimación de sus firmas, no existiendo en cualquier caso mandato expreso que autorizara a la firma de las actas de disconformidad, por cuanto suponen una renuncia o transacción de derechos.

2. Falta de poder del representante para la firma de las actas de Inspección.

Se abunda en el alegato anterior, en la insuficiencia de la autorización obrante en el expediente administrativo y en que la suscripción de las actas exigía la intervención personal del obligado.

3. Acciones ejecutivas de la Administración frente a los obligados tributarios.

Se alega que consta en el expediente la notificación por edictos de las providencias de apremio de las liquidaciones correspondientes a la Sra. Valentina y al Sr. Salvador la práctica de diversos embargos, entre ellos, inmuebles (folios 72 y ss.) y las participaciones de la sociedad Oberku, S.L., sin que conste que los bienes embargados hayan sido subastados, por lo que no puede la Administración derivar la responsabilidad sin haber agotado antes todas las vías posibles para cobrar del responsable principal y, en cualquier caso, cuando se iniciaron las actas y los procedimientos sancionadores, los deudores principales tenían patrimonio y bienes, por lo que si la Administración no ha conseguido los bienes suficientes para cubrir las deudas tributarias de unas personas físicas, no es legítimo que se deriven a la recurrente unas deudas originadas hace 18 años.

4. Carga de la prueba: la Administración ha de probar la ocultación maliciosa que permite la derivación de responsabilidad a deudor solidario.

Sostiene la recurrente que el hecho de proceder los deudores principales a una venta de las acciones de Oberku, S.L. no conlleva inherentemente una ocultación, puesto que se trata de un hecho conocido y público a través de los correspondientes registros, y que en el negado caso de haberla, la misma no puede situarse temporalmente en la fecha de 6 de febrero de 2002 en que el Sr. Salvador y la Sra. Valentina se empadronaron en la finca que consta como domicilio de la sociedad Oberku, S.L., que ocupan en virtud de un contrato de comodato de 3 de octubre de 1997, sino en esta fecha de 3 de octubre de 1997. En definitiva, alega que no existe ocultación maliciosa de bienes por parte del responsable solidario y que la Administración no ha cumplido con la carga de probar, mediante pruebas objetivas válidas, la ocultación maliciosa y que la misma no está prescrita.

5. Incompatibilidad de pretensiones de liquidación a deudores principales, personas físicas, con la derivación solidaria a una persona jurídica.

Se alega que no se ha notificado a Oberku, S.L. la declaración de fallido de los deudores principales, que no se encuentra en la legislación el supuesto de derivación de responsabilidad solidaria (sí está prevista la derivación de la responsabilidad subsidiaria o los responsables solidarios); que la Administración ha construido un híbrido entre el procedimiento de derivación y el concepto de responsable solidario, porque el tiempo para exigir el pago al responsable solidario ya ha prescrito, y se ha inventado un procedimiento nuevo, alejado de toda formalidad, para poder seguir requiriendo unas deudas que ya han prescrito; que no existe la derivación de responsabilidad solidaria de personas físicas a persona jurídica, sino que solo existe la figura de responsable solidario, y añade que la entidad recurrente es responsable solidario de buena fe, reiterando por fin lo ya anteriormente alegado.

TERCERO.- El acto administrativo de declaración de responsabilidad solidaria de la entidad demandante se ha producido en aplicación del art. 131.5 de la Ley 230/1963, General Tributaria, que en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, prevé:

«5. 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. b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo. c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes».

El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 3 de octubre de 2007, con referencia a lo que entonces era el contenido del apartado 4 del artículo 131 de la Ley General Tributaria, consideró lo siguiente:

«De esta forma, frente al régimen general de responsabilidad tributaria en el ámbito de la configuración de la deuda tributaria, contenido en el artículo 37 de la Ley, el artículo 131.4 contiene una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de Derecho público, basada en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella, mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero. Y ello lo hace, imponiendo también una responsabilidad específica, a la que se establece el límite máximo del "importe levantado" (tras la redacción operada por la Ley 25/1995, dicha expresión es sustituida por la de "hasta el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieren podido embargar").

En esta situación, el artículo 12 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, desarrolló el procedimiento de declaración de responsabilidad general, (apartado 3), distinguiendo los supuestos de que la responsabilidad se hubiera notificado en período voluntario o no, para después referirse a la responsabilidad de avalistas y fiadores solidarios -apartado 4- y señalar en el apartado 5: "En los supuestos de depositarios de bienes embargables que, con conocimiento previo de la orden de embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los mismos, la responsabilidad alcanzará al importe de la deuda hasta el límite del importe levantado. El procedimiento para su declaración y exigencia será el regulado en el artículo 118 de este Reglamento". Y éste último, si que contempla el trámite de alegaciones, que, en este caso, quedó cumplido por la Administración, sin que la entidad recurrente hiciera

uso del mismo, razón por la que no puede alegar indefensión en el procedimiento, tal como antes quedó señalado.

Esta especificidad del régimen de responsabilidad, previsto en el artículo 131.4 (posteriormente, artículo 131.5) de la Ley General Tributaria, ha de entenderse subsistente incluso después de la nueva redacción del artículo 37 de la Ley General Tributaria, operada por Ley 25/1995, de 20 de julio.

Es cierto que en la citada nueva redacción del apartado 3, del artículo 37, se establece expresamente la exclusión de las sanciones -haciendo manifestación expresa del principio de personalidad que rige las mismas- y no exigibilidad del recargo de apremio, salvo que transcurra el período voluntario que se concede al responsable, sin efectuar el ingreso; pero no lo es menos, que la responsabilidad que se establece en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria, es consecuencia de la conducta obstaculizadora al procedimiento ejecutivo, a la que responde la Ley con una declaración de responsabilidad solidaria a la que solo establece el límite del "importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar".

No tendría, por ello, sentido, que en un procedimiento de apremio en el que se persiguiera la efectividad del importe de unas sanciones, tras incurrir en alguna de las conductas tipificadas en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963, se pretendiese la notificación de la liquidación, para luego impugnar la misma, mediante alegación del principio de "personalidad", cuando la declaración de responsabilidad se produce por la obstaculización a la acción recaudadora de la Administración.

Por esta razón, es por la que el artículo 42.2 de la Ley 58 /2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre), de Medidas para la represión del fraude fiscal, establece: "También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración 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.

- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos”.

Y a su vez, el artículo 175.5 de la misma Ley, según también la nueva redacción dada en Ley 36/2006, de 29 de noviembre, establece: “En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran ganado firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad”.

De esta forma, y en lo que aquí interesa, es claro que los declarados responsables por razón de las conductas tipificadas en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria, solo pueden impugnar el denominado “presupuesto habilitante” y “el alcance global de la responsabilidad”. Y esta posibilidad también fue ofrecida a la entidad recurrente, con ocasión de serle notificada la declaración de responsabilidad, aún cuando fuera en aplicación de las normas entonces vigentes».

La misma Sala de lo Contencioso Administrativo del Alto Tribunal se ha referido al expresado supuesto de responsabilidad “ex lege”, en posteriores Sentencias, como las de 24 y 30 de octubre de 2007, 18 de febrero de 2009, confirmando que la impugnación del declarado responsable al amparo del artículo 131.5.) de la LGT, debe quedar circunscrita al denominado “presupuesto habilitante”, es decir, a si fue o no causante o colaborador en la ocultación de bienes y “al alcance global de la responsabilidad”, de manera que en la última de las citadas se considera que «...si ya hemos señalado que la impugnación del declarado responsable al amparo del artículo 131.5.) de la LGT, debe quedar circunscrita al denominado “pre-

supuesto habilitante”, es decir a si fue o no causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes y “al alcance global de la responsabilidad”, la ausencia del expediente de gestión y recaudación del deudor principal que al responsable no afecta, resulta irrelevante».

En cuanto al presupuesto habilitante, del anterior precepto (art. 131.5.a de la Ley General Tributaria) se desprende que la responsabilidad solidaria requiere de la de la realización o colaboración en una conducta consistente en la ocultación de bienes o derechos del deudor realizada con el designio de sustraer esos bienes o derechos al procedimiento ejecutivo de cobro, impidiendo su traba. El término ocultación, como el de levantamiento que se emplea en el mismo artículo, desde el punto de vista histórico, hace referencia a los supuestos en los que el deudor huía llevándose sus bienes u ocultándolos para defraudar a sus acreedores; en el Derecho moderno, el sentido del término se extiende a la ocultación -física o jurídica- de los bienes, cualquiera que sea el modo empleado. No requiere el precepto que la ocultación deje al deudor en un estado de insolvencia total, sino que basta la obstaculización de la actividad de recaudación mediante la conducta descrita en el precepto, no contemplando el precepto la previa declaración de fallido del deudor como presupuesto de la declaración de responsabilidad, lo que concuerda con qué tampoco en el art. 37 LGT/1963 se prevea tal requisito (su apartado 5 solo contempla la necesidad de la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios para la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios), lo que se mantiene en la vigente LGT.

No se circunscribe la responsabilidad por razón de la naturaleza jurídica de las personas, sea física o jurídica, tanto por lo que hace al deudor principal como del responsable, por lo que nada obsta, contrariamente a lo que alega la actora, a que una persona jurídica pueda ser responsable ex. art. 131.5 LGT de deudas de personas físicas, por lo que procederá examinar si se ha producido esa ocultación de las dos fincas apreciada por la Administración tributaria.

CUARTO.- En el presente caso, se desprende del expediente administrativo, que cuando se inició el procedimiento de inspección contra los cónyuges D. Salvador y Dña. Valentina, en que se extendieron diversas actas de conformidad en fecha de 12 de junio de 1995, estos eran propietarios, en lo que aquí interesa de la vivienda NUM002, escalera C, de el Paseo DIRECCION000, NUM003 - NUM004 - NUM005 de Sant Llorençs de Morunys, y de una plaza de parking en el mismo edificio; que pocos

días antes del levantamiento de las actas, mediante escritura pública de 22 de mayo de 1995, constituyeron junto a D. Juan Ramón la sociedad Oberkú, S.L., con un capital social de 3.300.000 pta., suscribiendo aquellos 1650 participaciones cada uno (de las núm. 1 a 1.650 y de la 1.651 a la 3.300, respectivamente), que desembolsaron mediante la aportación, entre otras, de las mencionadas fincas (libres de arrendatarios y ocupantes, mientras que el Sr. Juan Ramón suscribió 10 participaciones (núms. 3.301 a 3.310), desembolsadas en efectivo metálico; que en fecha de 20 de octubre de 1995, se dictaron las providencias de apremio de las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad (notificadas en distintas fechas del mes de noviembre siguiente) y posteriormente las sanciones correspondientes y otras deudas tributarias y de derecho público, según detalle que consta en el acuerdo originariamente impugnado; que en fecha de 20 de diciembre de 1995, el Sr. Salvador y la Sra. Valentina, por una parte, y D. Edmundo se ratificaron ante Agente de Cambio y Bolsa en un contrato privado de 6 de noviembre de 1995, en que los primeros reconocían adeudar al segundo 2.000.000 ptas por diversas operaciones mercantiles y, para cancelar el débito, daban en pago las participaciones de Oberkú, S.L., núm. 1 a 1000 y 1651 a 2.651, respectivamente, manifestando el Sr. Edmundo su más entera conformidad, dándose por saldado y finiquitado; que en fecha de 16 de enero de 1996 se elevó a escritura pública el acuerdo de 19 de diciembre de 1995 de la Junta General Extraordinaria de la sociedad de reducción de capital en cien mil pesetas, por haberse aportado erróneamente una finca en la escritura de constitución, amortizándose las participaciones sociales 1.601 a 1.650, adjudicadas erróneamente al Sr. Salvador, y las participaciones núms. 3261 a 3.310, adjudicadas erróneamente a la Sra. Valentina; que en fecha de 23 de enero de 1996, se declararon embargadas las participaciones sociales de Oberkú, S.L. núms. 1 a 1.650 para cubrir el importe de la deuda del Sr. Salvador de 10.402.528 pta.; que en fecha de 15 de marzo de 1997, Salvador, como Administrador de la sociedad, comunicó a la AEAT haber anotado en el libro de socios de Oberku, S.L. el embargo de 600 participaciones sociales, aportando el documento de reconocimiento de deuda y dación en pago; que en fecha de 26 de junio de 1997, se declararon embargadas las participaciones sociales de Oberkú, S.L. núms. 2.651 a 3.260 para cubrir el importe de la deuda de la Sra. Valentina de 6.151.870 pta.; que en fecha de 9 de febrero de 2000 el Sr. Salvador, otorgó escritura notarial en que formalizó el acuerdo de la Junta General Universal de Socios, de ampliación del capital social de Oberku, S.L. en 4.380.000 pta., mediante la creación de 4.380 participaciones nuevas (núms. 1.601

a 1.650 y 3.261 a 7.590, suscritas por sus hijos Jose Luis y Juan Carlos, previa renuncia por todos los socios de su derecho de adquisición preferente, desembolsadas parte por compensación de créditos (940.000 pta.) y parte en metálico (1.250.000 pta.); que en fecha de 15 de febrero de 2000, ante Agente de Cambio y Bolsa, D. Edmundo, por una parte, y el Sr. Salvador y la Sra. Valentina, suscribieron un contrato en que exponían que el primero había recibido como garantía de una deuda las participaciones de Oberku, S.L. núm. 1 a 1000 y 1651 a 2.651 y que había cobrado la totalidad del débito con anterioridad a la fecha del documento de 15 de febrero de 2000, acordando la restitución de dichas participaciones sociales, y por último, que en fecha de 11 de febrero de 2002, Salvador, como Administrador de Oberku, S.L. presentó a la AEAT escrito en que se acompañaba un contrato privado de fecha 3 de octubre de 1997, en que el mismo, en su condición de Administrador, cedía a él mismo y a la Sra. Valentina el uso gratuito de la viviendas NUM002 de Sant Llorenç de Morunys antes referida, para utilizarla como vivienda familiar por un plazo de 35 años, de acuerdo con la figura del comodato.

ANEXO III

Un mero análisis objetivo de las circunstancias concurrentes en el caso evidencia que la entidad mercantil recurrente colaboró activamente en la ocultación maliciosa de las dos fincas de los obligados tributarios, con la finalidad de impedir su traba.

La sociedad se constituye por tres personas, dos de ellos, los cónyuges que estaban siendo inspeccionados, que suscriben casi todo el capital social. Sin embargo, la intervención del tercero parece obedecer a la sola intención de crear una mera apariencia de actividad mercantil normal, sino de titularidad de un tercero de parte de las participaciones, con la finalidad mencionada. En efecto, obra al folio 233 del expediente administrativo certificación del Administrador de la recurrente, de fecha de 18 de marzo de 2002, en que se hace constar que la Sra. Valentina era en esa fecha titular de 1.610 participaciones de Oberku, S.L., de la 1.651 a la 3.260, mil de las cuales adquiridas el 15 de febrero de 2000 (se refiere indudablemente a las núm. 1.651 a 2.651 "restituidas" por el Sr. Edmundo), y las restantes 610, adquiridas el 22 de mayo de 1995. Como en la escritura de reducción de capital de enero de 1996 se rectificó el importe del capital social y la aportación de los dos cónyuges, con la correspondiente amortización de participaciones, entre ellas las núm. 3.301 a 3.310 que suscribió el Sr. Juan Ramón, hemos de concluir que el mismo día de la constitución de la sociedad la Sra. Valentina debió adquirir las 10 accio-

nes del Sr. Juan Ramón, lo que evidencia que su intervención en la constitución de la sociedad carecía de un propósito auténtico.

Nada ha hecho la recurrente para desvirtuar mediante las oportunas alegaciones y pruebas que no se trata de una sociedad de mera tenencia de bienes. Ninguna actividad económica se acredita y es clara la obstaculización a la gestión recaudatoria desde el momento en que los deudores aportan las dos fincas a una sociedad interpuesta, sin que sean utilizadas o cumplan alguna función económica dentro de la misma, pues evidentemente no lo es la cesión gratuita en favor de los dos socios. La empresa recurrente que es un mero instrumento de los deudores, no cumple con otra finalidad que la de sustraer de la vía de apremio los bienes de aquellos en perjuicio de la Hacienda Pública, colaborando con dichos deudores en el acto de ocultación, al impedir la traba de los mismos. La circunstancia de que tales aportaciones se formalizaran en instrumento público no supone que no obsta a que se haya producido una ocultación jurídica de los bienes.

QUINTO.- El plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezarse a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la "actio nata", momento que la parte recurrente ubica temporalmente, a efectos dialécticos y para el supuesto que combate de que se estime la existencia de ocultación, en la fecha en que se suscribió el contrato de comodato, el 3 de octubre de 1997, por lo que al notificársele el inicio del procedimiento de declaración de la responsabilidad, sostiene la parte actora, ya habría transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años.

El motivo no puede ser acogido, pues si bien la conducta generadora de la responsabilidad solidaria se inicia con la propia constitución de la sociedad, su comisión se prolonga en el tiempo en unidad de acción designio fraudulento, dentro de un plan preconcebido, y como dies a quo del cómputo del plazo de prescripción no ha de tomarse el día en que se empieza a ejecutar la acción, sino el día en que la misma se consuma. En el presente caso, el plan de la ocultación de las fincas, comprendía, de inicio, su aportación a una sociedad, pero luego, una conocido el inicio de la vía de apremio, con el reconocimiento de una supuesta deuda a un tercero y la dación en la mayor parte de sus participaciones en pago de la misma, y la subsiguiente la ampliación de capital social, con renuncia del derecho de suscripción preferente para que aquel sea suscrito por los hijos de los deudores, lo que se produce en fecha de 9 de febrero de 2000,

momento en el cual ha de iniciarse el cómputo del plazo de prescripción, por lo que en fecha de 31 de enero de 2003 en que se notifica el inicio del expediente de declaración de responsabilidad no se había completado el plazo de prescripción de cuatro años.

En cuanto al expresado reconocimiento de deuda y dación en pago, ni el supuesto acreedor, acreditan pese a los requerimientos dirigidos por la Administración, las "relaciones mercantiles habidas entre las partes" o las "diversas operaciones mercantiles", por las que según el documento de reconocimiento de deuda, aquellos serían aquellos serían deudores. Más tarde, concretan que se trata de préstamos hechos por razón de amistad, pero sin detallar las fechas de los préstamos, los capitales prestados en cada fecha, los intereses y demás condiciones, y por supuesto no se acredita ninguna entrega del capital, que se dice recibido en efectivo. Además, se afirma luego contradictoriamente que la entrega de las acciones se hizo en garantía y que la deuda ya ha sido devuelta, desde luego sin acreditar ningún medio de pago, como tampoco los de la pretendida devolución. Pese a que el Sr. Edmundo pasaba a ser con la dación el socio mayoritario, continua siendo administrador social el Sr. Salvador, quien además manifiesta que no participó en la Junta General Universal de 9 de febrero de 2000 y que hacía tiempo que no tenía relación con el Sr. Salvador, mientras que éste dijo actuar en dicha Junta, además de en nombre propio, en representación del Sr. Edmundo. De lo actuado, resulta una suma inequívoca de indicios que permite concluir de manera directa y precisa que la dación de las participaciones no responde a ninguna realidad existente, consistiendo en una simple apariencia creada para obstaculizar el embargo, lo que a la postre en un mismo iter se consuma -antes de que la Administración pueda conocer la "restitución" de las participaciones-, con la ampliación del capital de la sociedad y la renuncia del derecho de suscripción preferente por parte de los dos deudores, y su suscripción por sus hijos, desembolsadas en buena parte también mediante el reconocimiento de unas deudas por unos ingresos en las cuentas de Oberku, hechas con fondos cuyo origen también solo se sustenta en manifestaciones propias, y sin que, en cualquier caso, por la actora se haya intentado desvirtuar la depreciación de las participaciones que supone la renuncia de los derechos de suscripción preferente, y que se desprende del valor de tasación de las fincas y de la cifra de capital ampliado.

Y en la expresada fecha de 9 de enero de 2000 no se hallaba tampoco prescrita la deuda para los sujetos pasivos, bastando para ello señalar la fechas de notificación de las providencias de apremio y, de las distintas actuaciones de recaudación que constan en el expediente administra-

tivo formalmente notificadas a los obligados tributarios, el embargo de inmuebles notificado el 3 de mayo de 1996 a la Sra. Valentina (folio 79) y el 2 de mayo de 1996 al Sr. Salvador (folio 81) y los embargos de participaciones sociales notificados al Sr. Salvador el 20 de septiembre de 1996 (folio 139) y el 27 de junio de 2000 (folio 166) y a la Sra. Valentina el 5 de agosto de 1997 (folio 220). Y desde luego, tampoco se acredita la prescripción que se alega respecto de las liquidaciones por el IRPF y el IVA, fundada en la inexistencia de acto expreso de liquidación, pues si bien existió disconformidad con las sanciones, obran las actas de conformidad respecto de la liquidación por cuota e intereses, en que se advertía que de no formular alegaciones, como así ocurrió, se entenderían dictadas las liquidaciones de conformidad con las propuestas, no habiéndose cuestionado efectivamente el importe de la deuda pendiente que se deriva a la actora.

SEXTO.- Como ya se ha señalado anteriormente, para la declaración de responsabilidad ex art. 131.5 LGT, no resulta precisa la previa declaración de fallido, por lo que resulta indiferente a los efectos que se pretenden la alegación de que la Administración no ha agotado las posibilidades de cobro de la deuda tributaria frente a los sujetos pasivos del impuesto.

Por otro lado, consta en el expediente administrativo, a los folios 461 y siguientes, que en fecha de 31 de enero de 2003 se comunicó a la entidad recurrente el acuerdo del precedente día 23 del mismo mes por el que se decretaba la apertura de un expediente administrativo a fin de determinar su posible condición de responsable solidario de las deudas pendiente de D. Salvador que allí se relacionaban. Consta asimismo que en fecha de 5 de mayo de 2003 se efectuó comunicación a la interesada sobre la finalización de la instrucción del expediente, con los hechos resultantes de la misma y la normativa aplicable, incluyendo cita del art. 131.5 y del art. 12 RGR, y se le comunicaba la puesta de manifiesto del expediente y la apertura de un plazo de diez días para presentación de las alegaciones y pruebas convenientes; que en fecha de 20 de mayo de 2003 compareció en la sede de la Dependencia de Recaudación el representante de la recurrente para tomar vista del expediente, haciéndosele entrega de las copias de la parte del expediente que le interesó, y que en fecha de 2 de junio de 2006 la sociedad recurrente presentó escrito de alegaciones, que fueron tenidas en cuenta (si bien desestimadas motivadamente) al dictarse el acuerdo por el que se declaraba la responsabilidad solidaria, sin que en dicho trámite de alegaciones ninguna indefensión se alegara,

como tampoco en el recurso de reposición, ni en la vía económico administrativa, en que no se formularon alegaciones.

En consecuencia, la Administración ha actuado de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido y, atendida la naturaleza del acto impugnado y las únicas cuestiones que cabe discutir en el procedimiento, no cabe estimar que se haya causado a la entidad recurrente indefensión material alguna, sin que puedan ser traídas en la presente impugnación de la declaración de responsabilidad solidaria las irregularidades invocadas relativas en las actuaciones inspectoras de comprobación y liquidación cerca de los deudores principales, tales como la falta de poder suficiente del representante o el pretendido incumplimiento del plazo del art. 60.4 RGIT, que ninguna indefensión han causado a la parte recurrente (que es Oberku, S.L. y no el Sr. Salvador ni la Sra. Valentina), entidad que ni siquiera era persona interesada en tales actuaciones.

SÉPTIMO.- En virtud de lo expuesto, es obligada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70.1 de la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo, por encontrarse ajustada a derecho la resolución a que se refiere el mismo; sin que se aprecien méritos para una especial condena en costas, a tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la misma Ley 29/1998.

FALLAMOS:

Que DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 1024/2006, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 25 de mayo de 2006, a la que se contrae la presente litis; sin hacer especial condena en costas.

11.SENTENCIA DEL TSJ DE CASTILLA Y LEÓN, BURGOS DE 28 DE SEPTIEMBRE DE 2012 (JUR 2012, 359553)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables solidarios: causantes o colaboradores en la realización de una infracción tributaria: emisión de facturas por datos falsos o falseados: derivación de responsabilidad procedente.

Recurso contencioso-administrativo núm. 539/2010

Ponente: Illma. SRA. CONCEPCIÓN GARCÍA VICARIO

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 26 de octubre de 2010.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 4 de enero de 2011 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que "... anulando la resolución de fecha 13 de agosto de 2010 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, por medio de la cual se desestima el recurso económico-administrativo interpuesto contra el Acuerdo de Declaración de Responsabilidad Tributaria por Sanción de la mercantil Construcciones y Reformas Quintanadueñas S. L. por un importe de 25.785 € dictada por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 26 de junio de 2008, declare en consecuencia la nulidad de la misma por no ser conforme a derecho, con expresa condena en costas a la parte demandada."

SEGUNDO.- Se confirió traslado de la demanda por termino legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 28 de abril de 2011 oponiéndose al recurso solicitando la desestimación del mismo basándose en los fundamentos jurídicos que aduce.

TERCERO.- Una vez dictado Auto de fijación de cuantía, y recibido el recurso a prueba se practicó con resultado que obra en autos, evacuando posteriormente las partes sus respectivos escritos de conclusiones, tras lo cual quedaron los autos conclusos para sentencia, y no pudiéndose dictar ésta en el plazo de diez días previsto en el art. 67.1 de la Ley 29/98 (RCL 1998, 1741), al existir recursos pendientes de señalamiento para Votación y Fallo con preferencia, y puesto que el art. 64.3 de la misma Ley, establece que tal señalamiento se ajustará al orden expresado en el apartado 1 del artículo anterior y existiendo en la Sala recursos conclusos de fecha anterior, y por tanto con preferencia para efectuar su señalamiento al de este recurso, quedaron los autos pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día 27 de septiembre de

2012 para votación y fallo, lo que se efectuó. Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 11 de agosto de 2010, desestimando la reclamación económico-administrativa Nº 9/552/08 formulada por la recurrente, contra el Acuerdo adoptado por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Castilla y León, sede de Burgos, de 26 de julio de 2008, por el que se declara a la entidad reclamante responsable solidaria de las deudas de la mercantil Construcciones y Reformas Quintanadueñas, con un alcance 25.785 €.

Invoca la recurrente en apoyo de sus pretensiones anulatorias varios motivos o causas de impugnación, que a modo de síntesis podemos concretar en los siguientes:

- 1.- Falta de prueba del hecho habilitante, por cuanto no ha quedado acreditado que la factura Nº 57/2005, de 22 de diciembre de 2005, por importe de 39.880,80 € no se corresponda con una obra realmente efectuada para la recurrente por la mercantil Construcciones y Reformas Quintanadueñas.
- 2.- Concurrencia de un defecto formal en el Acuerdo de 26 de junio de 2008 de declaración de responsabilidad solidaria en la sanción impuesta, ya que no consta el texto íntegro del presupuesto del hecho habilitante.
- 3.- Vulneración del principio non bis in idem respecto de las sanciones impuestas en el procedimiento inspector seguido frente a la propia entidad actora en concepto de IVA e Impuesto de Sociedades.

Por su parte, la Administración demandada defiende la plena conformidad a derecho de la resolución impugnada rechazando cumplidamente la argumentación de la recurrente, defendiendo que en esencia la carga de la prueba correspondía a aquélla.

SEGUNDO.- Interesa destacar que la resolución originaria aquí recurrida es exclusivamente el Acuerdo del Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Castilla y León, sede de Burgos,

de 26 de junio de 2008, por el que se declara a la recurrente responsable solidaria de las deudas de la mercantil Construcciones y Reformas Quintanadueñas S.L. con un alcance de 25.785 euros.

Dicho Acuerdo trae causa de que habiéndose incoado un procedimiento inspector a la mercantil Construcciones y Reformas Quintanadueñas S.L. su Administrador Don Rubén presentó sendas declaraciones juradas referidas a los ejercicios 2004 y 2005, en las que reconocía que las facturas expedidas a cargo de diversas empresas por un importe total de 1.467.575,57 euros no se correspondían con trabajos efectivamente realizados. Datos que fueron recogidos además en Actas de Conformidad levantadas a Construcciones y Reformas Quintanadueñas con fecha 23 de marzo de 2008 por los Impuestos de Sociedades e IVA.

Entre esas facturas, se encontraba la Nº 57/2005, de 22 de diciembre de 2005, expedida a la recurrente Xasa Networks S.L. correspondiente a los trabajos realizados en el local sito en la Plaza Avelino Toledano 2-Bajo en Burgos, con una base de 34.466,21 euros y cuota de 5.414,59 €.

La Inspección considera que los datos falsos o falseados son los referidos bien a la descripción de la operación, bien al describir el importe de la operación; o la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido; o los pagos que las facturas implican o conllevan también que están falseados.

Precisamente porqué los datos contenidos en la factura han tenido que ser facilitados a Construcciones y Reformas Quintanadueñas por los interesados en las facturas, es por lo que la Inspección considera que estos interesados han colaborado activamente en la actuación de Construcciones y Reformas Quintanadueñas, al facilitarle los datos necesarios para la elaboración de las facturas falsas.

Con base en estos hechos, con fecha 30 de octubre de 2008 se incoaron a Xasa Networks S.L. Actas de Conformidad por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 y por IVA respectos de los ejercicios 2005 y 2006, prestando su conformidad la actora a los hechos en que se fundaban tales resoluciones; hechos consistentes en que la factura Nº 57/05, de 22-12-05, emitida por la entidad Construcciones y Reformas Quintanadueñas no se correspondía a trabajos que se hubieran realizado por dicha empresa.

Por Acuerdos de 30 de octubre de 2008 y en virtud de procedimientos abreviados con conformidad fue sancionada Xasa Networks S.L. en cuanto al IS por dejar de ingresar la parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, y por el IVA de los ejercicios 2005-2006 por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en

la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, así como por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

Dichas infracciones fueron calificadas como muy graves por el empleo de medios fraudulentos por anomalías sustanciales en la contabilidad, al incluir asientos falsos incluyendo gastos por servicios no recibidos.

Paralelamente, con fecha 21 de abril de 2008 se formuló propuesta de sanción a Construcciones y Reformas Quintanadueñas S.L. con una sanción total de 1.295.462,03 euros por la emisión de facturas falsas. Con fecha 29 de abril de 2008 se prestó conformidad a dicha propuesta de sanción.

A la vista de tales hechos, por Acuerdo del Jefe de la Dependencia Regional de Inspección se acordó autorizar el inicio de tantos procedimientos de declaración de responsabilidad como empresas receptoras de facturas con datos falsos o falseados hubiera.

Sobre esta base, con fecha 16-5-08 se comunicó a la hoy recurrente el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria del art. 42.1.a) de la LGT (RCL 2003, 2945), y tras dictarse propuesta de derivación de responsabilidad solidaria, que fue notificada con traslado para alegaciones y puesta de manifiesto del expediente, se dictó en con fecha 26 de junio de 2008 Acuerdo de derivación de responsabilidad.

En dicha Resolución se declara a la entidad actora responsable solidaria del pago de la sanción impuesta a Construcciones y Reformas Quintanadueñas, S.L., ascendiendo su responsabilidad a la cantidad de 25.785 euros, que se corresponde con el 1,99% de la sanción impuesta.

Dicho Acuerdo confirmado por el Tribunal Económico Administrativo en resolución de 11 de agosto de 2010, constituye -como se ha dicho- el objeto del presente recurso jurisdiccional.

TERCERO.- Invoca en primer término la recurrente la falta de prueba del hecho habilitante, por cuanto no ha quedado acreditado que la factura Nº 57/2005, de 22 de diciembre de 2005, por importe de 39.880,80 € no se corresponda con una obra realmente efectuada para la recurrente por la mercantil Construcciones y Reformas Quintanadueñas.

Sostiene que el contenido autoinculpatario de la declaración jurada prestada por el Administrador de la mercantil Construcciones y Reformas Quintanadueñas S.L. no puede tener frente a la recurrente más efecto, que la certeza de la fecha en la que se realizó y el motivo de su otorgamiento, siendo la misma insuficiente para poder destruir la

presunción de inocencia en derecho sancionador, toda vez que la declaración de responsabilidad solidaria de sanciones, es materia sancionadora, tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional, por lo que debe exigirse a la Inspección alguna prueba más que la mera confesión “ad limine” del citado Administrador para imputar a la recurrente colaboración en el fraude.

Comenzando por esta última alegación, la misma no puede prosperar, pues hemos de partir que el legal representante de la empresa Construcciones y Reformas Quintanadueñas, S.L., D. Rubén, que es la que emitió la factura controvertida N° 57/05, reconoció en la declaración de 14 de enero de 2008 que la misma no se correspondía con ningún trabajo realizado y que no tenía capacidad, ni maquinaria y carecía de personal para llevar a cabo los trabajos que allí se describían, añadiendo que el importe de la factura no fue abonado, ni en metálico ni en entidad alguna, no percibiéndose ningún tipo de comisión por la emisión de la citada factura. Igualmente, describió el modus operandi del cobro, especificando que en las facturas que no se efectuaron los cobros de comisiones (como aquí acontece) se debió a desentenderse posteriormente la empresa a la que se había emitido la factura.

Pues bien, valorada esta declaración, con arreglo a las normas de la sana crítica, se llega a la conclusión de que la misma debe de ser tenida por cierta, habida cuenta de que no consta circunstancia alguna que nos permita dudar de su veracidad.

Al contrario, en la medida en que supone un implicación en los hechos de quien emite la misma, cabe presumir que su contenido se corresponde con la realidad y, además, es lo suficientemente detallada, al explicar el modus operandi y la razón de su dicho, que es la insuficiencia de medios, como para considerarla cierta.

En todo caso, frente al modus operandi que se relata en la declaración y frente a la afirmación de que no se disponía de suficientes medios para llevar a cabo unas obras como las reflejadas en la factura, la actora nada prueba que nos permita dudar de la veracidad de tales afirmaciones, pues únicamente hace una serie de alegaciones, huérfanas de todo indicio probatorio que las sustente.

Pero, la Inspección no solo se basa en esa declaración, sino que existen otros indicios, recogidos en el Acta que refuerzan el valor probatorio de esa inicial conclusión, sin que tales indicios hayan sido desvirtuados de contrario en el presente recurso jurisdiccional.

En efecto, la recurrente para acreditar la realidad de las obras y por tanto la veracidad de la factura controvertida, ha practicado prueba testi-

fical de una Arquitecta que vino a ratificar un certificado final de obra que se aportó con el escrito de demanda.

Ahora bien, como puntualiza del Sr. Abogado del Estado, interesa destacar que pese haber sido requerida la recurrente reiteradamente en vía administrativa, no aportó justificante alguno de las obras que correspondían a la factura de 22 de diciembre de 2005, como podrían ser los proyectos de obra y ejecución, la licencia de obras del Ayuntamiento de Burgos, el presupuesto de la obra o el contrato de ejecución de la misma.

Frente a esto, con el escrito de demanda, y a efectos de acreditar la realidad de la citada factura, aportado un certificado final de obra de 2 de agosto de 2004, visado por el Colegio Oficial de Arquitectos de Castilla y León Este de 20 de enero de 2005, que ha sido ratificado por la citada testigo, del que se desprende que si la obra allí certificada terminó el 2 de agosto de 2004, mal se puede amparar en ello una factura emitida el 22 de diciembre de 2005 (esto es, más de un año y cuatro meses después).

Así las cosas, tal prueba testifical lo único que evidencia es que aquella obra se efectuó conforme a un proyecto aprobado por el Ayuntamiento el 22-4-04 y que la citada obra concluyó el 2-8-04, debiéndose significar que la Arquitecta no recordaba el nombre de la empresa de construcción que intervino en las obras.

Consecuentemente, con dicha prueba testifical, no se ha acreditado que aquéllas obras a las que se refiere el certificado final de 2-8-04 se correspondan realmente con la obra que en el año 2005 se dice realizó la empresa CyR Quintanadueñas.

A mayor abundamiento, la testifical practicada evidencia la magnitud de la obra que se llevó a cabo en 2004, lo que - en principio - resulta contradictorio con la presunta veracidad de una obra que se dice efectuada en noviembre-diciembre de 2005, y ello porque como señala el Sr. Abogado del Estado, carece de lógica que una empresa de reducida dimensión (folio 9C) y cuyo inmovilizado material alcanza la cifra de 315.841,72 euros (folio 11 C), afronte una obra nueva en el local donde desarrolla la actividad en 2004, y que en 2005 realice una nueva obra de total remodelación (alcanzando más del 10% del valor del bien) y afectando a elementos fijos como el suelo o las paredes de la totalidad del local.

En concreto, recordemos que la factura de diciembre de 2005 aquí controvertida recogía como trabajos:

- el picado, instalación de una solera de cemento y arena y solado de baldosa de gres rebido con pegamento de prácticamente la totalidad del suelo del local, ya que constan en la factura como picados 46m² (folio 40 A), frente a los 37,50 metros cuadrados útiles que se declaran

en el Registro de la Propiedad (doc nº2 de la demanda) o frente a los 47,60 m² de superficie construida que declara el certificado de final de obra (doc nº3).

- el derribo de fábrica de ladrillo hueco doble (con retirada de escombros), creación de nuevo muro de ladrillo hueco doble, enfoscado maestrado, con enfoscado de cámaras, aislamiento de cámaras y tres manos de pintura plástica, sobre 94m².
- sellado de carpintería exterior y cajones de persianas.

Falta de lógica que se confirma si advertimos que en el año 2005 no se aprecia una falta total de actividad, sino que esta actividad empresarial se mantuvo; actividad empresarial que, en principio, sería incompatible con una obra de la magnitud que se ha descrito.

Por otro lado, el análisis conjunto de la prueba documental obrante en autos, se estima por esta Sala suficiente para constatar la falta de veracidad de la factura Nº 57/05 y ello con base en las siguientes consideraciones:

1º.- Pese a haber sido requerida reiteradamente, la parte actora no ha aportado justificante alguno de las obras que correspondían a la factura de diciembre de 2005 (folios 26 a 29 del expediente A) como podrían ser los proyectos de obra y ejecución, licencia de obras del Ayuntamiento de Burgos, el presupuesto de la obra o el contrato de ejecución de obra.

2º.- No se ha justificado pago alguno, debiendo recordarse que conforme al artículo 1163 del CC (LEG 1889, 27) el pago debe hacerse a la persona en cuyo favor estuviese constituida la obligación o a otra autorizada para recibirla en su nombre.

En el presente caso, el Administrador de CyR Quintanadueñas no solo niega el pago sino también la realidad de la obra. Además, la Inspección ha comprobado las cuentas de la sociedad Construcciones y Reformas Quintanadueñas, S.L. donde no consta desde esa fecha ingreso alguno por tal importe (folios 49 A a 58 A). Igualmente ha comprobado la cuenta de la esposa del Administrador de la empresa (folios 69 A a 71 A) sin que conste pago alguno.

En cualquier caso, ni en la factura aportada, ni en documento de "recibo" alguno, consta prueba documental que se hubiera realizado pago, como es usual en el tráfico.

Lo único que ha aportado la parte actora es un extracto de su propia cuenta en Caja Circulo (cuenta 45315) en la que consta un reintegro en efectivo de 39.880,80 euros de fecha 19 de enero de 2006 (folio 41 A).

Ahora bien, tal circunstancia solo sirve para acreditar que prácticamente un mes después de la fecha en que se emitió la factura, la propia actora retiró de su cuenta esa cantidad, pero de tal hecho no cabe colegir que ese importe se destinara a realizar pago alguno, ni en concreto a pagar la factura N° 57/2005.

En cualquier caso, no se ha acreditado su relación con la factura controvertida, atendido el tiempo que transcurrió entre ambos hechos. En este punto, hemos de precisar que la actora contabilizó la factura en diciembre de 2005, lo que implicaba un simultáneo apunte de tesorería en 2005, que tampoco consta producido.

- 3º.-La declaración jurada de 14 de enero de 2008 del Administrador de la Sociedad Construcciones y reformas Quintanadueñas, S.L. (Folio 35 del expediente A y 1 y ss. del expediente F) realizada ante la Inspección, indicaba de forma concreta que durante el ejercicio 2005 había emitido facturas correspondientes a trabajos no realizados. Y que entre estos supuestos se encontraba la factura emitida a la empresa Xasa Networks, con el n° 57/05, de fecha 22 de diciembre de 2005, con una base de 34.466,21 euros y cuota de 5.414,59 euros. Y que esta factura "no fue abonada, ni en metálico ni en entidad alguna, no percibiéndose ningún tipo de comisión por la emisión de la citada factura" (folio 35Ay 2F)

Pero además, en esta declaración se indicaba, que el actuario pudo comprobar que la empresa en ningún momento tuvo capacidad, ni maquinaria, ni personal, para efectuar el volumen de obra descrito en las facturas que se emitieron (folio 34 A y 1 F). Y que solo las facturas 2/2005 y 17/2006 por importes de 114.400 euros y 35.320 euros respectivamente, se corresponden con la única obra que sí se efectuó para la comunidad de vecinos de Paseo de las Fuentecillas (36 A y 37 A y 3 F y 4 F).

Añadiendo que en las facturas que no se efectuaron los cobros de comisiones se debió a "desentenderse posteriormente la empresa a la que se había emitido la factura" (folio 37 A)

Pues bien, reiterando la declaración jurada, el propio actuario pudo comprobar que la empresa en ningún momento tuvo capacidad, ni maquinaria, ni personal para efectuar el volumen de obra descrito en las facturas que se emitieron (folio 34 A y 1 F) hecho que confirma la falsedad de la factura de diciembre de 2005.

- 4º.-Otro dato relevante se deriva del propio comportamiento de la parte actora en el paralelo procedimiento inspector en relación con la citada factura 57/05 de 22 de diciembre de 2005 (folio 3 A).

Como se ha dicho, este procedimiento concluyó con los siguientes acuerdos:

- a).- La liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, contenida en el acta de conformidad de 30 de octubre de 2008 (folio 2 a 7 del expediente C).
- b).- La liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005-2006, contenida en el acta de conformidad de 30 de octubre de 2008 (folios 2 a 8 del expediente D)
- c).- La sanción de multa recogida en el expediente sancionador abreviado con conformidad derivado del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 de 30 de octubre de 2008 (folios 18 a 25 del expediente B).
- d).- La sanción de multa recogida en el expediente sancionador abreviado con conformidad derivado del IVA de los ejercicios 2005-2006 de 30 de octubre de 2008 (folios 25 a 34 del expediente E).

Acuerdos -que como se ha dicho- no fueron objeto de recurso, y que por tanto devinieron en firmes y consentidos.

Pues bien, la recurrente prestó conformidad a todas las actas del expediente sancionador, prestado conformidad a los hechos en que se fundaban tales resoluciones; hechos consistentes en que la factura 57/05 de 22 de diciembre emitida por la empresa CyR Quintanadueñas no se correspondía al trabajos que se hubiera realizado por dicha empresa, debiendo recordarse al efecto que conforme a lo dispuesto en los artículo 156 y 144.2 de la LGT (RCL 2003, 2945), los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

Consecuentemente, fue la propia parte actora la que reconoció los hechos y por tanto han de presumirse ciertos, sin que en modo alguno se haya probado que incurrió en error de hecho.

- 5º.-En último término, destacar que como se indica en la resolución recurrida (folio 73 E) o en la resolución sancionadora inicial (folio 13 F) lo que se deduce de las obras efectivamente realizadas, unas declaradas y otras no, es que la empresa CyR Quintanadueñas se dedicaba fundamentalmente al arreglo de tejados, y la obra que aparentemente se realizó (descrita en la factura) queda al margen de esa actividad.

Por lo tanto, valorando todos los elementos probatorios de los que disponemos y a los que nos hemos referido debemos de concluir que

no ha quedado acreditada la realidad de los trabajos contenidos en la factura 57/05, por lo que procede desestimar el recurso con relación a tal extremo, pues concurre el primer elemento necesario para poder declarar la responsabilidad de la actora, cual es la existencia de una factura con datos falsos o falseados, pues como se ha razonado, la conclusión a la que llegamos, a partir de la declaración emitida por D. Rubén y del resto de los elementos a los que nos hemos referido, no se ha visto eliminada por los otros elementos probatorios a los que la actora se encomienda en su demanda.

CUARTO.- En segundo término denuncia la recurrente la concurrencia de un defecto formal en el Acuerdo de 26 de junio de 2008 de declaración de responsabilidad solidaria en la sanción impuesta, ya que no consta el texto íntegro del presupuesto del hecho habilitante.

Sostiene que el texto de la resolución notificada no contiene el presupuesto de hecho habilitante, porque en la página 9 de la resolución recurrida (folio 76 F) se produce un error lo relativo al justificante de pago. En concreto, se indica que éste consistía en talón nominativo de Caixa Cataluña nº 7.187.26-6 de fecha 25 de octubre de 2005, a favor de CyR Quintanadueñas, S.L. y por un importe de 173.910,05 euros, y como consta en el expediente, el justificante de pago no fue un cheque sino el extracto de una cuenta corriente que recogía un reintegro por importe de 39.880,80 euros.

No obstante, tal alegación no puede prosperar, pues basta examinar la totalidad de la resolución recurrida (folios 68 F a 83 F) para comprobar que el error que ciertamente se contiene en el punto 3 del antecedente de hecho tercero, no afecta a la correcta descripción del hecho, por cuanto en la misma se incluye con absoluta corrección el presupuesto de hecho habilitante, de modo que la actora ha podido conocer perfectamente cual era ese presupuesto de hecho, no habiéndole causado indefensión alguna.

En efecto, el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria se ha dictado en virtud del artículo 42.1.a) de la LGT (RCL 2003, 2945), por lo que dos serán los elementos a integrar el presupuesto de hecho habilitante: por un lado, la existencia de una infracción tributaria previa, y por otro, los hechos en que se concrete la colaboración activa en la realización de la misma por la entidad responsable.

Pues bien, prescindiendo de los demás datos que figuran en el expediente de derivación, es lo cierto que tales datos figuran en el propio acuerdo de derivación de responsabilidad recurrido, y así la existencia

de la infracción previa se recoge en el antecedente de hecho primero, y fundado en la "emisión de facturas con datos falsos o falseados"; en el antecedente de hecho segundo A, pág 3 del Acuerdo en que se describe el supuesto concreto de la empresa actora y la factura con datos falsos o falseados que les fueron remitidos por la empresa CyR Quintanadueñas, S.L., en el antecedente de hecho quinto, en que se describe nuevamente en orden al cálculo del alcance de la responsabilidad, en el fundamento de derecho segundo al describir la infracción cometida y la sanción impuesta, y en el fundamento de derecho cuarto.

Por lo que se refiere a la descripción de los hechos en los que se funda la colaboración activa en la realización de la misma, se recogen en el antecedente de hecho tercero, indicando que esa colaboración activa consistió en proporcionar al Administrador de CyR Quintanadueñas S.L. los datos necesarios para la confección de las facturas, esto es, identificación, domicilio, NIF de la empresa, el detalle de la obra a describir así como los importes de la base imponible y cuotas a repercutir. Así como en la creación de una ficción de pago.

A mayor abundamiento, si acudimos al resto del expediente, resulta evidente que el mero error de transcripción no le ha causado indefensión alguna a la actora, ya que conoció perfectamente y aceptó el hecho en que se fundaba la creación de una ficción de pago, y así en el acuerdo de inicio de declaración de responsabilidad solidaria, se describió perfectamente y sin ningún tipo de error la ficción del justificante de pago que se aportó por la entidad actora por el extracto de su cuenta en Caja Círculo (cuenta 45315), en la que constaba un reintegro en efectivo de 39.880,80 € de fecha 19 de enero de 2006; hecho que además fue realizado por la propia recurrente, de modo que no puede desconocerse como hecho propio, al margen que prestó su conformidad en el curso de las actuaciones inspectoras y sancionadoras no recurridas, y que como tal se presume cierto.

Consecuentemente, hemos de coincidir con el Sr. Abogado del Estado en considerar que ese error de transcripción, no puede acarrear las consecuencias anulatorias que la parte pretende, por cuanto no afectó a la descripción del presupuesto de hecho habitante de la responsabilidad y no ha causado indefensión alguna a la recurrente.

QUINTO.- En último término se invoca vulneración del principio non bis in idem respecto de las sanciones impuestas en el procedimiento inspector seguido frente a la propia entidad actora en concepto de IVA e Impuesto de Sociedades.

Para resolver tal cuestión, hemos de partir de que la responsabilidad solidaria de la recurrente tiene un componente sancionador, en la medida en que siendo la responsabilidad solidaria de carácter excepcional, es precisamente la contribución de la recurrente a la comisión de la infracción lo que determina que se declare su responsabilidad solidaria respecto del pago de la sanción impuesta a Construcciones y Reformas Quintanadueñas S.L.

Dicho esto, no puede decirse que se haya sancionado a la recurrente dos veces por los mismos hechos.

Hemos de recordar que han mediado en el presente caso actas de conformidad donde consta reconocida y acreditada la comisión de la infracción, por lo que a la recurrente le correspondía en su caso desvirtuar las presunción que resulta del art. 144.2 de la LGT (RCL 2003, 2945).

De dichas actas y en cuanto a las sanciones impuestas a la recurrente, resulta que está reconocida la falta de pago de la totalidad de la deuda tributaria, y la agravación derivada de empleo de medios fraudulentos por contabilizar partidas que no se corresponden con la realidad.

Sin embargo, la derivación de responsabilidad solidaria que aquí se recurre trae causa de hechos distintos, cual es la colaboración de la recurrente con el expedidor de facturas falsas, para que éste pudiera expedir las mismas. Colaboración que supone facilitar a Construcciones y Reformas Quintanadueñas S.L., datos tales como NIF, y de las obras que se indican en la factura 57/05 que necesariamente tienen que ser suministrados por la recurrente, con lo cual necesariamente queda acreditada la colaboración necesaria de la actora en la expedición de la factura falsa, porque no olvidemos que estamos hablando de obras que está ejecutando la recurrente y en las que se dice ha participado por cuenta de la recurrente la empresa que emite la factura, cuando está demostrado, pues se ha reconocido en acta de conformidad, que no se han realizado.

Por tanto, lo que se ha imputado a la recurrente es, por un lado la contabilización de facturas falsas, que es de lo que responde directamente la recurrente en las actas que se han incoado al efecto por sus declaraciones del IVA como en Sociedades, y por otro, el acudir a la empresa que emite facturas falsas y facilitarle datos con los que emitir esas facturas falsas, que es lo que aquí estamos analizando. Se trata pues de una actuación voluntaria e intencional de la que se deriva la culpabilidad necesariamente. Basta en este caso constatar el comportamiento, que queda acreditado de facilitar datos que se incluyen en la factura, para que quede acreditada la culpabilidad, que se refuerza con el uso posterior de la

factura falsa para reducir la deuda tributaria, con lo que se cierra el ciclo de un proceso de defraudación.

Partiendo de tales consideraciones, resulta que ante la alegación de vulneración del principio de no concurrencia de sanciones que resulta del art. 180.2 de la LGT, conforme al cual : 2. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente. Hay que recordar que el punto 3º del mismo artículo dispone que: 3. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas...../.....

En el presente caso, no es lo mismo colaborar en la falsificación de facturas, que dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de facturas falsas.

Se tratan de dos conductas distintas, de las que se puede derivar distintas responsabilidades, en el primer caso, una responsabilidad solidaria con el falsificador de la factura, y en el segundo, una responsabilidad personal y directa por las cantidades dejadas de ingresar.

Por ello, todas las alegaciones de la recurrente han de decaer, al no tener en cuenta que estamos ante dos títulos de imputación distintos, que tienen su origen en dos conductas distintas, que quedan perfectamente diferenciadas.

En el caso que nos ocupa, la conducta de la recurrente es calificable como lo hace la sentencia de la Sala de Cataluña de 10 de Diciembre del 2009, Ponente: EMILIO RODRIGO ARAGONES BELTRAN, como un supuesto de colaboración necesaria en la realización de una infracción tributaria, con la consiguiente responsabilidad solidaria en las obligaciones tributarias [art. 38.1 de la Ley 230/1963 (RCL 1963, 2490), General Tributaria, aplicable al caso; y art. 42.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, vigente], con la inexistencia de relaciones mercantiles, que constan efectivamente realizadas o con la falta de realidad de los trabajos cuyo importe se deduce.

O como nos dice la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de junio del 2000 Ponente: ANA ISABEL RESA GOMEZ: "por lo que ésta debe responder, -a tenor de lo dispuesto en el artículo 38.1 del mismo texto que establece "responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria", es decir, contempla un supuesto de responsabilidad constituida por la participación del presunto responsable en la realiza-

ción de una infracción tributaria, tanto causando la infracción como colaborando en su realización sin exigir grado determinado de culpabilidad, del principal de la deuda tributaria, con todos los componentes mencionados en el artículo 58 de la Ley, así como de la sanción por la infracción realizada. Eso sí aplicando la ley anterior.

No olvidemos que como dice la Sentencia de la Sala del TSJ de Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 18-2- 2010, Pte: Peña Elías, Mª Antonia de la : "El Tribunal Supremo ha proclamado en sentencia de 19 de abril de 2003, que a su vez cita las sentencias de 26 de mayo de 1994 y 24 de septiembre de 1999, lo siguiente: "Con el fin de garantizar, asegurar, reforzar, en suma, conseguir que las obligaciones tributarias sean cumplidas, nuestro Derecho Tributario regula diversas instituciones que se pueden sistematizar del siguiente modo:

- a) Utilización de sujetos pasivos peculiares, que no existen en el Derecho privado, como son los sujetos sustitutos, con retención o sin ella, y los sujetos retenedores, sin sustitución, además del sujeto contribuyente que es el que ha realizado el hecho imponible (artículos 30, 31 y 32 de la Ley General Tributaria). La justificación de la existencia jurídica de los sujetos sustitutos y retenedores es puramente funcional y pragmática.
- b) Establecimiento de la solidaridad en la sujeción pasiva, cuando dos o más personas concurren en la realización del hecho imponible (art. 34 de la Ley General Tributaria).
- c) Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a estos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas (arts. 37, 38, 39 y 40 de la Ley General Tributaria). La justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc.)". En este caso es la declaración de responsabilidad solidaria en el pago de una sanción tributaria por haber colaborado con el autor material de la infracción imputada.

No es lo mismo elaborar facturas falsas, que utilizar facturas falsas para reducir la deuda tributaria, luego no se puede hablar de duplicidad por los mismos hechos.

Consecuentemente, no es lo mismo la sanción impuesta por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, que la declaración de responsabilidad solidaria respecto de las deudas tributarias del que expide facturas falsas por colaborar activamente en la confección de las facturas falsas.

Recordar que a la recurrente no se le hace responsable más que proporcionalmente al importe de la factura en la que ha colaborado a falsificar, no del resto de las facturas emitidas irregularmente por Construcciones y Reformas Quintanadueñas S.L.

En consonancia con lo expuesto, procede la íntegra desestimación del recurso y la confirmación de las resoluciones recurridas.

ÚLTIMO.- De conformidad con lo establecido el artículo 139 de la L.J.C.A. de 1998, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes del presente recurso, considera esta Sala procedente no hacer pronunciamiento alguno respecto de las costas procesales originadas en el presente recurso.

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

FALLO:

Desestimar el recurso contencioso administrativo Nº 539/10 interpuesto por la entidad mercantil XASA NETWORKS S.L. representada por la Procuradora Doña Victoria Llorente Celorrio y defendida por el Letrado Don Ciro de la Peña Gutiérrez, contra la resolución del TEAR de 11 de agosto de 2010 que se describe en el encabezamiento de la presente sentencia, y en consecuencia, procede declarar que la resolución impugnada es conforme a derecho; y ello sin hacer expresa condena en las costas procesales causadas.

12.SENTENCIA DEL TSJ DE LA COMUNIDAD DE MADRID DE 29 DE NOVIEMBRE DE 2012 (JT 2012, 1349)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Responsables subsidiarios: liquidadores de personas jurídicas: requisitos de motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad: examen: es necesario que la Administración motive la concurrencia de culpabilidad en la conducta del responsable subsidiario: motivación insuficiente: mera referencia genérica a las obligaciones de diligencia propias de los liquidadores, o simple expresión del hecho infractor que se atribuye a la sociedad: derivación de responsabilidad impropia: no procedente.

Recurso contencioso-administrativo núm. 747/2010

Ponente: Il.lma. SRA. M^a ROSARIO ORNOSA FERNÁNDEZ

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la procuradora D^{ÑA}. MARIA SALUD JIMENEZ MUÑOZ actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

SEGUNDO.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741), habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

ANEXO III

CUARTO.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a María Rosario Ornos Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se recurre por la parte actora la Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de marzo de 2010 en la reclamación NUM000, en la cual se desestimó la reclamación correspondiente al acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado por la Delegación Especial de Madrid contra el actor por deudas de la sociedad INNOVA INFORMATION SYSTEMS S. L. por importe de 100.397,49 €, en base al art. 43.1 c) LGT (RCL 2003, 2945).

La parte actora alega en la demanda la conducta diligente del actor y la inexistencia del presupuesto de hecho habilitante, así como la falta de motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad, además de la improcedencia del cálculo de los intereses de demora y de la improcedente declaración de fallido.

La defensa de la Administración General del Estado mantiene en la contestación a la demanda la correcta derivación de la responsabilidad subsidiaria al actor y solicita la confirmación de la resolución recurrida.

SEGUNDO.- El art. 43. 1. C) LGT (RCL 2003, 2945) señala:

“Artículo 43. Responsables subsidiarios.

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

...

Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.”

Las alegaciones del actor en relación con el acuerdo de derivación de responsabilidad se centran en la falta de motivación en el mismo de la conducta infractora del actor como liquidador de la entidad INNOVA INFORMATION SYSTEMS S. L.

Debe señalarse, desde este momento, que esa necesaria motivación de los acuerdos de derivación de responsabilidad ha sido apreciada por esta Sala tanto en relación con la aplicación del antiguo art. 41. 1º LGT (RCL 2003, 2945), en sus párrafos primero y segundo, relativo, éste último, a la responsabilidad por cese de la sociedad, así como en relación al nuevo art. 43 LGT 2003 (RCL 2003, 2945), donde se especifica ya claramente que esa derivación de responsabilidad a los liquidadores se producirá cuando no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios.

Con respecto a la falta de motivación de la conducta del actor, que pudiera ser causante del incumplimiento por parte de la sociedad de sus obligaciones tributarias, es preciso traer a colación, en primer lugar, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 27 de marzo de 2006 (RTC 2006, 85), dictada en recurso de amparo número 2938/2001, que anuló la sentencia de esta Sala de 14 de enero de 2001 (recurso 3155/97) que señaló que se debe partir de que, en los casos en los que el recurrente no fue la persona que prestó la conformidad a las actas de inspección, es necesario que el acuerdo de derivación de responsabilidad incluya la motivación precisa respecto de los elementos considerados en las actuaciones de la Administración, no bastando la simple indicación de que eran administradores de la sociedad y la indicación de las deudas. Sin que pueda presumirse su conocimiento de las actuaciones que han derivado en la determinación de la

deuda tributaria por la circunstancia de ser administradores de la sociedad en el caso de no tomar parte en las actuaciones, todo ello de acuerdo con el criterio de la sentencia del Tribunal Constitucional citada.

Debiendo precisarse que el carácter accesorio o subsidiario de la responsabilidad respecto de la obligación principal, supone la existencia de dos deudas en una: la del principal y la del responsable.

De acuerdo con el criterio fijado en la Sentencia del Tribunal Constitucional referida, es necesario que por la Administración se acredite la culpabilidad en la conducta del responsable subsidiario, motiven las razones por las que se está derivando la responsabilidad ya que para que exista una infracción tributaria, debe justificarse la concurrencia de culpabilidad en la conducta del liquidador.

En el presente caso, en el indicado acuerdo, no se expresa para motivar la responsabilidad del actor, como liquidador, cuál fue su conducta concreta en orden a no asegurarse del cumplimiento por parte de la entidad INNOVA INFORMATION SYSTEMS S. L. de sus obligaciones tributarias, con especificación individualizada de la misma, limitándose la administración a efectuar una serie de expresiones estereotipadas y genéricas, ya que se señala:

“Conociendo el liquidador la existencia de deudas tributarias debería haber hecho frente al pago de las mismas con el activo social y, en caso de ser este insuficiente, promover el procedimiento concursal correspondiente, no habiendo realizado ninguna de las operaciones mencionadas.”

Por ello, el acuerdo de derivación de responsabilidad no puede considerarse suficientemente motivado a los efectos de valorar la culpabilidad del liquidador recurrente, pues se trata de expresiones genéricas que no valoran la concreta intencionalidad de su conducta en relación con la infracción que se imputa, ya que, como se ha dicho, no puede considerarse suficiente la mera indicación de su condición de liquidador en un determinado momento y la referencia genérica a las obligaciones de diligencia propias de los liquidadores, ni tampoco puede considerarse suficiente la mera expresión del hecho que se atribuye a la sociedad, consistente en no haber ingresado las cuotas devengadas en un determinado momento. Por otra parte, tal como se alega en la demanda, el recurrente manifestó que al carecer la entidad actora de activo una nueva solicitud de quiebra o concurso no hubiese podido hacer efectivos los créditos que la administración tributaria tenía con Innova y que no había habido reparto del haber social.

Las circunstancias expresadas determinan que en el presente caso deba concluirse que no existe motivación suficiente en el acuerdo de derivación de responsabilidad seguido frente al recurrente pues no resulta motivado el acuerdo de derivación en cuanto a la culpabilidad en base a las alegaciones efectuadas por el actor.

Cabe así la estimación del recurso por este motivo y la anulación de la resolución impugnada por no ser conforme a derecho.

TERCERO.- No se aprecian motivos de temeridad o mal fe a efectos de la imposición de las costas procesales causadas, de acuerdo con lo previsto en el art. 139 LJ (RCL 1998, 1741).

FALLAMOS:

Que debemos estimar y estimamos el recurso interpuesto por D. Jesús Luis, representado por la Procurador D^a M^a Salud Jiménez Muñoz, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de fecha 26 de marzo de 2010 en la reclamación NUM000, acto que anulamos por no ser conforme a derecho, así como el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, del que traía causa, sin pronunciamiento en costas.

ANEXO III

13.SENTENCIA DEL TSJ DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS DE 23 DE ENERO DE 2013 (JUR 2013, 46852)

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados tributarios: responsabilidad solidaria de quienes sean causantes o colabores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria: transmisión de bienes con la finalidad de alterar la situación patrimonial de quien aparece como posible deudor frente a la Hacienda Pública, realizado con pleno conocimiento de que se estaban tramitando procedimientos tributarios tendentes a liquidar y determinar esa deuda: derivación de responsabilidad procedente.

Recurso contencioso-administrativo núm. 1139/2011

Ponente: Illmo. SR. D. JESÚS MARÍA CHAMORRO GONZÁLEZ

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda,

467

lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia en la que estimando el recurso interpuesto, revoque la resolución recurrida por no estar ajustada a derecho, con imposición de costas a la parte contraria. A medio de otrosí, solicitó el recibimiento del recurso a prueba.

SEGUNDO.- Conferido traslado a las partes demandadas para que contestasen la demanda, lo hicieron en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO.- Por Auto de 3 de febrero de 2012, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

CUARTO.- No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularsen sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

QUINTO.- Se señaló para la votación y fallo del presente el día 21 de enero pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Que por la Procuradora de los Tribunales Sr^a Vallejo Hevia, en nombre y representación de D. Armando, se interpuso recurso contencioso administrativo tramitado por el procedimiento ordinario, contra la resolución de fecha 17 de marzo de 2008 desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el acto de derivación de responsabilidad de fecha 2 de febrero de 2010 dictado en el expediente NUM000, recurso del que dio traslado a la Administración demandada.

SEGUNDO.- Que como principales argumentos impugnatorios, sostenía la parte recurrente, que entiende que el procedimiento era nulo al haber

omitido el trámite de comprobación de valores, entendiéndose además que no se daban los presupuestos necesarios para la declaración de responsabilidad solidaria del recurrente de las deudas tributarias contraídas por su esposa poniendo también en tela de juicio las circunstancias temporales que habían rodeado la actuación administrativa.

Por su parte, la Administración Pública demandada, en este caso representada a través del Sr. Abogado del Estado y del Sr. Letrado del Principado, contestó en tiempo y forma oponiéndose y solicitando que se dictase una sentencia desestimatoria de las pretensiones de la parte recurrente.

TERCERO.- Que este Órgano Judicial, tras valorar con detenimiento las alegaciones formuladas por las partes litigantes en este proceso, debe manifestar que efectivamente la Administración en la resolución impugnada desestima la reclamación económico administrativa interpuesta frente a la resolución de 21 de enero de 2010, mediante la cual se declara responsable solidario, en su condición de causante o colaborador en la ocultación de transmisión de bienes y derechos, todo ello en aplicación de lo previsto en el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) General Tributaria. A juicio de esta Sala se dan los requisitos recogidos en el mencionado precepto para determinar la responsabilidad solidaria discutida y ello porque no son asumibles los motivos impugnatorios que articula la parte recurrente.

En primer lugar, y tal y como reconoce la propia parte recurrente, se han incoado a su esposa determinados expedientes por la Inspección tributaria con el objeto de determinar la existencia de deudas tributarias no liquidadas y así consta en el denominado fundamento jurídico 4.3 del escrito de demanda, folio 51 vuelto de los autos ese expediente, que comenzó en abril de 2006, siendo así que las capitulaciones matrimoniales celebradas entre el recurrente y su esposa con objeto de modificar el régimen económico matrimonial y proceder a la adjudicación privativa de determinados bienes hasta entonces gananciales, se produjo el 24 de julio de 2006, hecho primero de la demanda, folio 48. Por tanto, ese negocio jurídico realizado al amparo del art. 1325 y s.s. del Código Civil (LEG 1889, 27) supuso una transmisión de bienes y un cambio de titularidad, que podía pretender alterar la situación patrimonial de quien aparecía como posible deudor frente a la Hacienda Pública, realizado con pleno conocimiento de que se estaban tramitando procedimientos tributarios tendentes a liquidar y determinar esa deuda tributaria, como de hecho así aconteció. El hecho alegado por la parte recurrente en relación a las po-

sibles vicisitudes procedimentales de esos expedientes en absoluto aleja el hecho cierto de que se realizó una actuación consciente para alterar esa situación patrimonial que fueron las capitulaciones matrimoniales. A nuestro juicio, es claro que no se podía determinar si concurrió o no un vicio de legalidad en la actuación procedimental con la certeza necesaria con la que la alega ahora en el escrito de demanda y que justificaría, a juicio del recurrente, el que las capitulaciones matrimoniales se hubieren celebrado sin ningún tipo de presunción o posibilidad de que hubiere una deuda tributaria esperando a ser hecha efectiva. Al contrario, los procedimientos estaban en marcha, el recurrente lo sabía, y aún así colaboró en el cambio de la situación patrimonial de la que aparecía como posible deudora, lo que determina que, a nuestro juicio, las circunstancias concurrentes avalen la plena aplicabilidad del supuesto previsto en el art. 42.2 a) de la Ley General Tributaria.

Debemos recordar además que tal y como relata la resolución impugnada, hubo otras actuaciones de la esposa del recurrente que podían apuntar en la idea de un vaciamiento patrimonial que pudiere imposibilitar el cobro de las deudas que parecían estar pendientes. Así se describe en el antecedente de hecho segundo de la resolución del TEARA, folio 11 de los autos. No comparte por tanto esta Sala el argumento de la recurrente de que las expectativas existentes ante los procedimientos iniciados por la Inspección eran los de la confianza en una resolución sin efectos. Con independencia de que esto fuera así o no, en relación a las posibles irregularidades procedimentales había constancia de que los expedientes estaban en marcha y que podían derivar en una consecuencia negativa en relación al patrimonio de la deudora tributaria.

La circunstancia relativa a si se facilitaba con las capitulaciones matrimoniales la identificación de un patrimonio privativo que tuviera como titular a su esposa tampoco pueden sostener la pretendida ilegalidad del acto impugnado. Efectivamente existe un potencial patrimonial para el cobro sobre la base de unos bienes gananciales por parte de los posibles deudores de los cónyuges, por lo que la disminución patrimonial resulta evidente cuando se produce una disolución de este régimen, todo ello a tenor de lo previsto en los art. 1344 y ss. del Código Civil. Efectivamente, los bienes gananciales pueden llegar a responder de las deudas adquiridas por uno solo de los cónyuges, tal y como establece el art. 1362 del Código Civil, por lo que una disolución de este régimen y una adjudicación y transmisión en condiciones de separación de bienes, sin duda afecta a los posibles acreedores de los cónyuges. Piénsese que el art. 1.362, apartados 3 y 4 del Código Civil, se refiere a que serán de

carga de la sociedad de gananciales las obligaciones adquiridas con motivo de la administración ordinaria de los bienes privativos o de la explotación regular de los negocios o desempeño de la profesión, arte u oficio de cada cónyuge. El argumento de la adecuación a derecho de las capitulaciones, al afectar a todos los bienes de la sociedad de gananciales y a la forma de distribuir los mismos, en absoluto enerva la afección al patrimonio ahora separado de los cónyuges y por tanto a los créditos que existieren contra ellos.

Resta por afrontar el motivo impugnatorio relativo a la valoración realizada por la Administración del alcance de la responsabilidad en relación con los bienes y en este sentido la recurrente manifiesta que no se siguió el procedimiento legalmente previsto, cuando es así que el trámite de comprobación de valores, que el propio recurrente invoca como regulado en el art. 57.4 de la Ley General Tributaria, lo es como sistema para comprobar la base imponible en un tributo, pero desde luego no como sistema de valoración del alcance de una responsabilidad derivada por las deudas de un tercero. Efectivamente la base imponible de un tributo se determina por los sistemas establecidos en el art. 50 de la Ley General Tributaria, estimación directa, objetiva e indirecta, y la Administración podrá comprobar el valor declarado a través de los medios establecidos en el art. 57 el valor declarado. No nos situamos en ese escenario, por lo que ese defecto procedimental invocado por el recurrente, no puede sustentar tampoco su pretensión anulatoria. Si la parte recurrente considera inadecuada la valoración realizada por la Administración podrá hacer valer sus motivos de fondo a través de los recursos procedentes, entre ellos este judicial, alegación ésta totalmente ausente en el caso que decidimos. La invocación de un defecto procedimental entiende esta Sala que no concurre por las razones ya expuestas.

CUARTO.- Que como consecuencia de cuanto antecede es menester que se dicte una sentencia desestimatoria de las pretensiones instadas por la parte recurrente, sin que se impongan las costas devengadas en este proceso a ninguna de las partes litigantes, al no concurrir las circunstancias al efecto previstas en el artículo 139 de la vigente LJCA (RCL 1998, 1741).

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente aplicación,

FALLO:

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, ha decidido: QUE

DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA PROCURADORA DE LOS TRIBUNALES SR^a VALLEJO HEVIA, EN NOMBRE Y REPRESENTACIÓN DE D. Armando, SE INTERPUSO RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRAMITADO POR EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO, CONTRA LA RESOLUCIÓN DE FECHA 17 DE MARZO DE 2008 DESESTIMATORIA DEL RECURSO DE REPOSICIÓN INTERPUESTO CONTRA EL ACTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD DE FECHA 2 DE FEBRERO DE 2010 DICTADO EN EL EXPEDIENTE NUM000, CONFIRMANDO LA ADECUACION A DERECHO DE LA RESOLUCION IMPUGNADA Y SIN HACER IMPOSICIÓN DE LAS COSTAS DEVENGADAS EN ESTE PROCEDIMIENTO A NINGUNA DE LAS PARTES LITIGANTES.

14.SENTENCIA DEL TSJ DE GALICIA DE 23 DE ENERO DE 2013 (JUR 2013, 57408)

ANEXO III

TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: procedimiento de derivación de responsabilidad: la previa declaración de fallido del deudor principal: acuerdo de derivación de responsabilidad: inexistencia: derivación de responsabilidad improcedente.

Recurso contencioso-administrativo núm. 15405/2012

Ponente: Illma. SRA. MARÍA DOLORES RIVERA FRADE

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.- No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo determinada de 7.681,24 euros.
FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Don Nazario impugna en esta vía jurisdiccional la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 24 de febrero de 2012 que acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de la Dependencia de recaudación de la Delegación de Vigo de la Agencia tributaria, de derivación de responsabilidad subsidiaria por las deudas tributarias de "Prestación de Tracciones para transportes, S.L.", ascendiendo el total alcance de la responsabilidad a 7.681,24 €.

El acuerdo originario impugnado declara la responsabilidad subsidiaria del recurrente, como administrador de la entidad "Prestación de Tracciones para transportes, S.L.", declarándolo responsable del pago de las deudas tributarias pendientes de aquella entidad, con el siguiente alcance:

Liquidación: NUM000 - Concepto: IVA ACTAS INSPECCION EXP SANC. NUM001 - Importe: 569,30 - Alcance de la responsabilidad: ART 41.1 LEY 230/1963.

Liquidación: NUM002 - Concepto: SOCIEDADES ACTAS INSPECCION EXP SANC. NUM001 - Importe: 6.811,94 - Alcance de la responsabilidad: ART 41.1 LEY 230/1963.

Liquidación: NUM003 - Concepto: SANCIONES TRIBUTARIAS-2005 - Importe: 112,50 - Alcance de la responsabilidad: ART 43.1 A) LEY 58/2003.

Liquidación: NUM004 - Concepto: SANCIONES TRIBUTARIAS-2006 - Importe: 112,50 - Alcance de la responsabilidad: ART 43.1 A) LEY 58/2003.

Liquidación: NUM005 - Concepto: SANCIONES TRIBUTARIAS-2005 - Importe: 37,50 - Alcance de la responsabilidad: ART 43.1 A) LEY 58/2003.

Liquidación: NUM006 - Concepto: SANCIONES TRIBUTARIAS-2006 - Importe: 37,50 - Alcance de la responsabilidad: ART 43.1 A) LEY 58/2003.

Frente a esta resolución administrativa alega el actor en su escrito de demanda varios motivos de impugnación, a saber: comienza cuestionando la declaración de fallido del deudor principal, alegando que hay varias declaraciones de fallido en el expediente que llevan fecha del año 2001 o del años 2005, y por tanto estarían prescritas. La única que no estaría prescrita sería la de 31 de agosto de 2009 pero en ella la declaración de crédito incobrable solo se declara por los conceptos de

recargo de apremio. Y si bien en este documento se señala que existe otra declaración de fallido de fecha 10 de marzo de 2005, ésta no está unida al expediente ni se tiene constancia por tanto de los conceptos tributarios ni de las claves de liquidación que se declaran fallidos, lo que implica, a juicio del actor, la inexistencia de declaración de fallido en relación con las deudas que se reclaman.

SEGUNDO.- Frente a los argumentos en los que se apoya el Sr. Nazario para afirmar la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal, cabe decir en primer lugar que esta Sala ya se ha pronunciado en sentencias como la de 30 de junio de 2011 (JUR 2011, 276913) (Recurso: 15019/2010) sobre el alcance de tal pronunciamiento, señalando que “no es propiamente un título que abre la posibilidad de proceder contra el responsable subsidiario, al modo de un título ejecutivo, sino que es un presupuesto de hecho conforme al cual el procedimiento de derivación de responsabilidad es viable. En este contexto tal declaración lo que exige es el análisis previo de la existencia de bienes realizables en el patrimonio del deudor principal de suerte que solamente cuando éstos faltan entra en juego la eventual responsabilidad subsidiaria. Sobre las condiciones y requisitos de esta declaración de fallido han sido distintas las posiciones mantenidas en las resoluciones de los tribunales, incluso por esta Sala.

Como presupuesto general, es de recordar en este momento lo expuesto en nuestra sentencia de 23 de julio de 2008 en el sentido de que: «la Administración tributaria debe respetar lo que la doctrina denomina “beneficio de excusión”, antes de dirigirse contra el patrimonio del responsable subsidiario, ya que la declaración de fallido no puede obedecer a una simple formalidad que permita a la Hacienda Pública convertir a un responsable subsidiario “de derecho” en un responsable solidario “de hecho” (SSTS de 16 de mayo de 1991, 30 de septiembre de 1993, 9 de abril de 2003, 24 de enero de 2004, 7 de febrero de 2005 y 26 de septiembre de 2007)». Desde esta perspectiva, por tanto, la declaración de fallido adquiere un relieve singular que no es posible soslayar en la tramitación del expediente administrativo. Sobre su importancia, en otras sentencias hemos analizado la cuestión situándola en el terreno de la inexistencia de una doctrina de carácter general, distinguiendo las situaciones concurrentes en cada caso. Así, en la sentencia de 26 de julio de 2007 (JUR 2009, 11958) (recurso 7127/2005, de la Sección Tercera), se señaló en efecto, que: «la exigible constancia de la declaración de fallido no se cumple con la sola circunstancia de que se mencione la fecha de tal declaración en el acto de derivación de la responsabilidad subsidiaria o la simple mención

de que se dictó, en definitiva, la notificación del acto de derivación de responsabilidad a los administradores exige que la misma alcance a los términos de la declaración de fallido, o que al menos conste un ejemplar de la declaración de fallido en las actuaciones.

En ese sentido, resultan clarividentes los términos de la STS de 3 de junio de 1992, al razonar: “Cabe pues atribuir en el presente una responsabilidad subsidiaria, solo susceptible de actuarse una vez acreditada la solvencia del deudor principal, según el artículo 37 de la Ley General Tributaria, que exige la declaración de fallido del sujeto pasivo importador, situación que ni puede ser alterada por la voluntad de los particulares (artículo 36 de la Ley General Tributaria) ni por decisión discrecional de la Administración, sujeta a la estricta observancia de la normativa reguladora de esta materia”. Todo ello para concluir que «más allá del rigor formal que exige el demandante, es de apreciar que el acto de derivación de responsabilidad subsidiaria contiene la motivación suficiente, que alcanza a la propia declaración de fallido, pues la acoge o comprende en su propio seno, dándose así cumplimiento a los requisitos de orden formal que para el acto de derivación de responsabilidad exigen los arts. 37 de la LGT (RCL 2003, 2945) y 32 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998, 545), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y 14 del Reglamento General de Recaudación, dándose en el expediente cuenta y constatación suficientes tanto de la declaración formal del fallido del deudor principal como de la justificación de la inexistencia de bienes embargables en el procedimiento de apremio». Posición contraria sin embargo se mantuvo en la Sentencia de la Sección Tercera de 11 de diciembre de 2007, al señalar que: «Para proceder a la derivación de la responsabilidad subsidiaria se requiere no sólo el impago de la deuda tributaria por el deudor principal sino también que antes de que se dicte el acto de derivación tenga lugar la previa declaración de fallido del mismo. Así lo imponían los artículos 37.5 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) y 14.1.a) y 46.3 del Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 1684/1990 (RCL 1991, 6 y 284) .

Esa declaración de fallido no puede presumirse sino que es necesario que se efectúe mediante una resolución administrativa, conforme a lo previsto en el artículo 164 de dicho Reglamento General de Recaudación”.

TERCERO.- En efecto, el artículo 41.5 párrafo último de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), General Tributaria, establece que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

En el presente caso en el acuerdo de derivación de responsabilidad objeto de recurso, se dice que "Las actuaciones ejecutivas tendentes a lograr la satisfacción de las deudas mantenidas por la sociedad, debidamente documentadas en el expediente, arrojaron un resultado cobratorio negativo. No conociéndose otros bienes y/o derechos titularidad del deudor, en fecha 31/08/2009, PRESTACIÓN DE TRACCIONES PARA TRANSPORTES, SL, con NIF: B36793651, fue declarado fallido (artículo 61 del Reglamento General de Recaudación aprobado por RD 939/2005 (RCL 2005, 1770))".

El análisis de los documentos que integran el expediente administrativo permite comprobar que el acto de 31 de agosto de 2009 no representa una declaración de fallido sino una declaración de crédito incobrable. Y si bien en este acuerdo se dice que la declaración de fallido tuvo lugar el día 10 de marzo de 2005, este documento no se corresponde con el que obra unido al expediente como declaración de fallido 2.2, pues en él lo que se acuerda es la baja de una deuda por importe de 23,11 € de entre las que figuran en una declaración de fallido previa de 15 de octubre de 2001, de la que se dice que lo era por el importe total de 1.200 €, cuando si examinamos el acuerdo de declaración de fallido de esta fecha que obra incorporado al expediente administrativo, se recoge un cuadro con el importe de varias deudas tributarias, cuyas claves de liquidación no coinciden con las de las deudas tributarias que sirvieron de base para declarar la responsabilidad subsidiaria del recurrente, no coincidiendo tampoco el importe total pendiente con el que se indica en el acuerdo de 10 de marzo de 2005.

En el escrito de alegaciones al acuerdo de inicio del expediente de derivación de responsabilidad (que fue presentado en el mes de octubre de 2009), ya se denunciaba la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal.

El argumento de oposición que sostiene el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda consiste en que las declaraciones de fallido del deudor principal tuvieron lugar por acuerdos de 15 de octubre de 2001 y 9 de mayo de 2005, dictándose acuerdo el 31 de agosto de 2009 de crédito incobrable de las sanciones tributarias ahora derivadas, considerando la declaración de fallido de la entidad. Añade el Abogado de la Administración que esta declaración de fallido del deudor principal se trata de un acto interno de la Administración que no requiere la notificación a persona alguna, no exigiéndose tal requisito en la LGT ni en el RGR y ello sin perjuicio de que el demandante pueda hacer frente al acuerdo de derivación, tanto frente a éste propiamente como frente

a la liquidación derivada por motivos de fondo, en el momento en que proceda a notificarse este acuerdo.

Pero es que en el presente caso no se cuestiona la notificación o no de la declaración de fallido de la deudora principal en relación con las deudas que se reclaman al actor, sino su propia existencia.

Y es que, en efecto, el acto de 31 de agosto de 2009 no representa una declaración de fallido sino una declaración de crédito incobrable, y por recargos de apremio.

El acto de 10 de marzo de 2005 lo que acuerda es la baja de una deuda por importe de 23,11 €.

Y el acto de 15 de octubre de 2001 contiene una declaración de fallido, a la que acompaña una declaración de créditos incobrables por importe total de 186,972 €, derivadas del pago parcial de la liquidación NUM007 y del impago de la liquidación NUM008, que tampoco coinciden con las deudas por las que se ha declarado la responsabilidad subsidiaria del actor.

No alcanzando la documentación incorporada al expediente administrativo, demostrar la existencia de la declaración de fallido del deudor principal en relación con las deudas que se reclaman al responsable subsidiario, ha de compartirse con el actor en la inexistencia del presupuesto de hecho que haría viable el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria.

Por todo ello, el recurso ha de ser estimado.

CUARTO.- Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892), aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

No concurriendo las circunstancias mencionadas en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede la imposición de costas a la Administración demandada, en la cuantía de mil euros (apartado 3 del artículo citado), en cuanto a honorarios de Letrado; y de quinientos euros, en lo que a los Derechos de Procurador se refiere (AATTSS de 4/7/2012 y 19/7/2012).

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS:

Que debemos estimar y estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Don Nazario contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 24 de febrero de 2012 que acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de la Dependencia de recaudación de la Delegación de Vigo de la Agencia tributaria, de derivación de responsabilidad subsidiaria por las deudas tributarias de "Prestación de Tracciones para transportes, S.L.", ascendiendo el total alcance de la responsabilidad a 7.681,24 €, y en consecuencia declaramos la nulidad de los acuerdos impugnados. Con imposición a la Administración demandada de las costas procesales en la cuantía máxima de mil euros en lo que a honorarios de Letrado se refiere y quinientos euros en cuanto a los derechos de Procurador. Notifíquese a las partes, haciéndole saber que es firme y que, contra ella, sólo se podrá interponer el recurso de casación en interés de Ley establecido en el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, por las personas y entidades a que se refiere dicho precepto, dentro del plazo de los tres meses siguientes a su notificación. Asimismo podrá interponer contra ella cualquier otro recurso que estime adecuado a la defensa de sus intereses, y en su momento, devuélvase el expediente administrativo a su procedencia, con certificación de esta resolución.