

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª,  
Sentencia de 23 Oct. 2008, rec. 1427/2004

Ponente: Jiménez Jiménez, Juan María.  
Nº de Sentencia: 1003/2008  
Nº de Recurso: 1427/2004  
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Responsables tributarios. Apoderado. Declaración de derivación de responsabilidad solidaria por deudas del IVA. Inexistencia de colaboración en la infracción. La firma de la declaración no supone la intervención en su confección. El apoderado no asume la responsabilidad eventual que derive de la incorrección de las declaraciones, salvo prueba en contrario. Prescripción. De la acción de la Administración para declararla responsable. Inexistencia. Declaración de fallido del sujeto pasivo principal. No es exigible por ser responsabilidad solidaria.

Normativa aplicada

#### TEXTO

En Sevilla, a 23 de Octubre de 2008

RECURSO: 1427-2004

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SEVILLA

SECCION CUARTA

Magistrados:

Ilmo. Sr. D. Heriberto Asencio Cantisán

Ilmo. Sr. D. Javier Rodríguez Moral.

Ilmo. Sr. D. Juan María Jiménez Jiménez.

#### SENTENCIA

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía los presentes autos, número 1427-2004, del recurso contencioso administrativo formulado por Dª Frida representada por el Procurador Sr. Arévalo Espejo contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía representado por el Abogado del Estado en materia de tributos.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Juan María Jiménez Jiménez.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Por la actora se interpone recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 23 de abril de 2004 (reclamación nº 53-00583-2001) desestimatoria de la reclamación

económico administrativa formulada contra acuerdo por la que se declara a la misma responsable solidaria del pago de las deudas pendientes a cargo de la entidad Benrui S.L.

Recibido el expediente administrativo, se da traslado del mismo al recurrente quien formula demanda interesando se dicte sentencia por la que se acuerde revocar la resolución impugnada dejando sin efecto la liquidación practicada.

**SEGUNDO.** Efectuado traslado a la Administración del Estado se formula contestación, oponiéndose a los pedimentos efectuados y solicitando se dicte sentencia por la que se desestime el recurso formulado.

**TERCERO.** En el caso de autos se practicó la prueba interesada en los términos que constan.

**CUARTO.** Se han observado todas las prescripciones legales en la tramitación de este procedimiento.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Tres son los argumentos empleados por la recurrente para combatir la resolución impugnada. Prescripción de la acción de la Administración para declararla responsable y derivarle las deudas de la sociedad inspeccionada; inexistencia de declaración de fallido del sujeto pasivo principal de la deuda; y ausencia de los presupuestos legales para considerar a la recurrente como responsable solidaria de las deudas contraídas por la sociedad con la Hacienda Pública.

**SEGUNDO.** Por lo que respecta a la prescripción de la acción para declarar la responsabilidad de la recurrente, la misma debe ser desestimada. Y ello por cuanto que realizadas en plazo las diversas actuaciones inspectoras respecto a la fecha de liquidación del impuesto y presunta comisión de la infracción por la que se sanciona, el acuerdo aprobando la liquidación de las deudas de la sociedad y por el que se impone la sanción tributaria es de fecha 27 de octubre de 1997. Siendo correctamente notificado a la sociedad el 30 del mismo mes y año. De manera que transcurrido el plazo previsto para el pago voluntario de la deuda tributaria y la sanción es cuando resulta procedente el inicio de las actuaciones frente a otros posibles responsables solidarios. Con lo que la actio nata surge en el momento de la ausencia de pago de la deuda en el periodo establecido para ello. Siendo a partir de este momento cuando se inicia el cómputo de los cuatro años para derivar y exigir responsabilidad a la hoy actora.

En este sentido se pronuncia con total claridad el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación al señalar en su artículo 12.1: "En los supuestos de responsabilidad solidaria previstos por las leyes, a falta de pago de la deuda por el deudor principal y sin perjuicio de la responsabilidad de éste, la Hacienda Pública podrá reclamar de los responsables solidarios, si los hubiere, el pago de la deuda.

Se entenderá producida la falta de pago de la deuda tributaria una vez transcurrido el período voluntario, bien por el vencimiento del plazo a partir de la notificación en los casos de deudas liquidadas por la Administración, bien por el vencimiento del plazo para autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en los casos en que el sujeto pasivo o retenedor están obligados a ello".

Con lo que expirado el plazo para pagar el 21 de noviembre de 1997, a la fecha en que se notifica a la actora el inicio de actuaciones para exigir su responsabilidad que tiene lugar el 27 de febrero de 2001 está claro que no ha transcurrido el plazo para ejercitar la acción por la Administración.

**TERCERO.** En cuanto a la ausencia de declaración de fallido del deudor principal, esta alegación debe rechazarse por cuanto que como señala el artículo 37.5 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963: "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".

De manera que al ser la responsabilidad de la recurrente de carácter solidario según la declaró la Administración Tributaria no resulta exigible para proceder contra ella la previa declaración de fallido.

CUARTO. Llegamos finalmente a la cuestión de fondo y que no es otra que determinar si concurren o no en la persona de la recurrente los elementos exigidos para tenerla como responsable solidaria de las deudas contraídas por la sociedad Benrui S.L.

Para lo cual se hace preciso referir los hechos acaecidos y que han sido tenidos en cuenta para concluir la responsabilidad de la recurrente.

Consta así que por parte del administrador único de la sociedad se otorgó poder a favor de la recurrente para que por la misma se actuara en nombre y representación de la sociedad. Admitida efectivamente esta condición de apoderada de la hoy actora, consta asimismo la realización de diversas actuaciones por la interesada en nombre de la sociedad como sería la suscripción de diversos documentos. Así se aportan declaraciones correspondientes a retenciones e ingresos a cuenta realizados por cuenta de la sociedad respecto a sus empleados, así como la presentación y suscripción de las declaraciones correspondientes al IVA de los ejercicios 1993 y 1994.

Iniciadas las actuaciones inspectoras en la sociedad Benrui S.L. en las que ninguna participación ni comunicación tuvo la recurrente, se concluye con el levantamiento de acta por la que se procede a modificar el importe de las cuotas declaradas como deducibles. Resultando de ello un incremento de la cantidad a ingresar y la consiguiente falta de ingreso de parte de la deuda exigida. Lo que motivó consecuentemente la incoación del oportuno expediente sancionador. Debiendo advertirse que la minoración de las cuotas deducibles resultó al requerirse a la sociedad por medio de su administrador para que presentara libros y registros contables sin que estos fueran exhibidos. De manera que ante la falta de presentación de los libros se presumió la inexistencia de los mismos y la incorrección de las cuotas declaradas como deducibles. De todo ello se derivó la suscripción de acta en disconformidad por Jesús María como administrador único de la sociedad. Que es a su vez la persona a la que se dirige y notifica el acuerdo por el que se practica la liquidación tras la regularización de la cuota a ingresar de IVA y por el que se impone la sanción correspondiente.

A partir de este momento y resultando infructuosos los intentos realizados para el cobro de las deudas pendientes de la sociedad con la Administración, se inicia por acuerdo de 18 de diciembre de 2000 actuaciones para derivación de responsabilidad a la hoy recurrente. De manera que tras dar a la interesada trámite de alegaciones, por la Administración se concluye con el acuerdo de 10 de abril de 2001 por el que se declara a Frida responsable solidaria de las deudas contraídas por la sociedad Benrui S.L. por importe de 11.582.671 pesetas. Y ello por constar que ostentaba efectivamente la recurrente la condición de apoderada de la sociedad y ejerciendo dicho cargo como resulta de la suscripción por la misma de determinados documentos de la sociedad, especialmente en cuanto que fue quien presentó y suscribió las declaraciones correspondientes al IVA de los ejercicios 1993 y 1994, objeto de la actuación inspectora.

De manera que al no ajustarse estas declaraciones y las cuotas a ingresar con la cantidad pertinente como establece la Inspección, deduciéndose cantidades superiores a las que debieron serlo, se concluye que la conducta de la recurrente es cuando menos negligente en la suscripción y presentación de los declaraciones fiscales por no ajustarse las mismas a la realidad de la sociedad. Permitiendo con ello imputarle la infracción tipificada en el artículo 79.1 a) de la derogada Ley General tributaria que disponía: "Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al art. 61 de esta ley o proceda la aplicación de lo previsto en el art. 127 también de esta ley".

QUINTO. La normativa tributaria a la fecha de los hechos y objeto de aplicación en este procedimiento establecía en el artículo 37: "1. La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria."

De lo que es fácilmente deducible que mientras la regla general es la de la responsabilidad subsidiaria, la declaración de solidaridad de las deudas societarias con el sujeto pasivo exige de una declaración legal expresa. Y en este caso por la

Administración se ha acudido para imputar la responsabilidad solidaria de la hoy recurrente por su condición de apoderada de la sociedad al título legal previsto en el artículo 38.1 que dispone: "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria." Hay que advertir que la redacción de este precepto es fruto de la reforma de la LGT operada por Ley 10/1985, de 26 de abril .

Se observa como el legislador ha establecido un supuesto expreso de responsabilidad solidaria de personas, diferentes al sujeto pasivo, que siendo o no administradores o representantes de esta hayan causado o colaborado en la infracción tributaria. No se trata de imputar a un sujeto la infracción que haya sido cometida por otra persona distinta, sino que es la persona que es declarada responsable la que debe cometer la infracción, convirtiéndose en auténtico sujeto activo de la misma.

Ahora bien, es preciso recordar que esta imputación de responsabilidad aparece en el texto legal, y precisamente como consecuencia de la misma reforma de la que antes se aludía, configurada ahora de un manera más amplia que con anterioridad a la reforma. Y así señala el artículo 77.1: "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia." En todo caso se parte de un sistema de culpa como título para la imputación de infracciones. Sustentada bien en el dolo o en la culpa. Admitiendo eso si dentro de esta última tanto la culpa grave como la leve o simple negligencia. Con lo expuesto lo que quiere advertirse es la exclusión en todo caso del ámbito sancionador de cualquier imputación de responsabilidad sustentada sobre la base de un carácter meramente objetiva.

Es precisamente este temor el que sin duda originó el que con ocasión de dicha reforma en la LGT se interpusiera contra la misma recurso de inconstitucionalidad por la redacción dada entre otros a los artículos 38.1 y 77.1 de la misma. Pues bien, este recurso fue resuelto por la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 que en relación a estos concretos preceptos señala: "El primer grupo de preceptos impugnados se refiere a los arts. 1 y 4 L 10/1985 , en cuanto dan una nueva redacción a los arts. 38.1 y 77.1 LGT , respectivamente. Según los Senadores recurrentes, se consagra en dichos artículos un peligroso régimen de responsabilidad objetiva de las infracciones tributarias que hace desaparecer cualquier exigencia de voluntariedad o intencionalidad en las conductas sancionadas; y, dado que las sanciones tributarias participan de la misma naturaleza que las penas, se transgrede el principio conforme al cual no existe responsabilidad criminal sin culpabilidad y se llega a un resultado lesivo de la seguridad jurídica y del principio de legalidad penal (arts. 9.3 y 25.1 CE).

A) La impugnación no puede ser acogida ni en su premisa ni en sus consecuencias, debiendo en cambio compartirse la argumentación ofrecida por el Abogado del Estado cuando sostiene que la L 10/1985 no ha alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el cual sigue rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa.

Centrando en primer término la atención en el art. 77.1, no es difícil advertir que el legislador tributario de 1985 ha procedido a adaptar el tenor de este precepto a la reforma del Código penal operada por la LO 8/1983 de 25 junio . Para comprobar este aserto basta comparar la redacción del art. 1 CP en sus versiones anterior y posterior a la reforma de 1983 con el texto del art. 77.1 LGT , igualmente en su versión originaria y actual. Tanto del actual art. 1 CP como del citado art. 77.1 LGT ha desaparecido el adjetivo "voluntarias" que seguía a los sustantivos "acciones u omisiones". Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión "dolosas o culposas", en la Ley General Tributaria se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del "ius puniendi" del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento.

Pero, como se ha dicho, nada de esto ocurre. El propio art. 77.1 LGT dice, en su inciso 2 , que las infracciones tributarias son sancionables "incluso a título de simple negligencia", lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando

por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados.

No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la L 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. Con ello queda dicho también que el citado precepto legal no ha podido infringir en modo alguno los principios de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE).

B) El art. 38.1 LGT se encuentra en una muy directa conexión con el art. 77.1, de modo que sólo puede ser correctamente entendido mediante una interpretación conjunta con este último. Según aquel precepto, "responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria". La lectura de este texto indica a las claras que la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad.

Ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve. En segundo lugar, debemos declarar que no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la 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. De ahí la necesidad de tener en cuenta en esta ocasión, como en otras semejantes, que la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico.

Por lo demás, ha de declararse también que no es aplicable al supuesto que ahora estamos considerando la doctrina establecida por este Tribunal en la STC 45/1989, a propósito de los arts. 31.2 y 34.6 L 44/1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establecían la solidaridad en el pago de la deuda tributaria y de las sanciones por infracciones entre los sujetos pasivos que componen una unidad familiar, ya que, si bien tales preceptos fueron declarados inconstitucionales por vulneración de los arts. 14, 31 y 39.1 CE, la razón de dicha inconstitucionalidad está "en la conexión concreta que ahora guarda la regla de la responsabilidad solidaria con el sistema de simple acumulación de rentas de la unidad familiar impuesto por el art. 7.3, al que expresamente se remite el ap. 2º art. 34". O, dicho con otras palabras, el hecho que en el supuesto concreto de los arts. 31.2 y 34.6 L 44/1978 determinó la declaración de inconstitucionalidad no fue el establecimiento de la responsabilidad solidaria sino el origen que la misma tenía en aquel caso, y ello explica la precisión argumental con que este Tribunal justificó en tal supuesto su fallo de inconstitucionalidad; sin que pueda olvidarse tampoco que el art. 38.1 LGT, a diferencia de los citados artículos de la L 44/1978, conecta con toda nitidez la responsabilidad solidaria a la realización o colaboración en la realización de una infracción tributaria."

De manera que ninguna duda queda que para la efectiva declaración de responsabilidad solidaria por la comisión de la infracción tributaria, es necesario cuando menos probar la concurrencia de culpa leve por parte de aquel al que se imputa dicha responsabilidad.

Pues bien, volviendo al caso de autos, este órgano tras examinar tanto el acuerdo de derivación de responsabilidad como la

resolución del TEARA impugnada, no consigue concluir que efectivamente existan circunstancias que aún de forma indiciaria permitan concluir que por la recurrente, en su calidad de apoderada, se haya causado o colaborado en la infracción. Señala el acuerdo de derivación que "es clara la colaboración de D<sup>a</sup> Frida en la comisión de la infracción". Puesto que es "la que firma los resúmenes anuales del IVA". Indicándose asimismo que a pesar de ser requeridos los libros y registros estos no fueron exhibidos, con lo que debe presumirse la omisión de los mismos.

Esto es, la imputación de responsabilidad se sustenta en dos hechos: 1) que fue la recurrente quien presentó las declaraciones de IVA en nombre de la sociedad; y 2) que al ser apoderada de la sociedad incurrió cuando menos en negligencia al no percatarse o asegurarse de la corrección de dichas declaraciones.

Es cierto que la recurrente era apoderada de la sociedad, así como que fue ella quien suscribió y presentó las declaraciones de IVA en nombre de la sociedad. Ahora bien, deducir de lo anterior, y sin más apoyo que la firma por la recurrente de otros documentos en nombre de la sociedad, que la recurrente ha intervenido en la confección de las declaraciones o que por su presentación debe asumir la responsabilidad eventual que derive de la incorrección del contenido de las mismas supone una conclusión sin apoyo suficiente y contrario a la presunción de inocencia.

Toda vez que se quiere responsabilizar a quien puede haber sido solo mero mandatario de la sociedad, por actos realizados por quien de forma directa y efectiva ostenta la dirección de la sociedad. Sin que en modo alguno conste que por la parte actora se haya desplegado esta función de administración y dirección social. Así resulta llamativo que las diversas actuaciones inspectoras se hayan realizado no con ella, sino con quien aparecía como administrador único de la sociedad.

Y a su vez, la nula participación de la interesada en las actuaciones inspectoras, sirve como argumento para rebatir la misma conclusión de responsabilidad acordada. Toda vez que la liquidación practicada a la sociedad de la que resulta una minoración de las cuotas deducible y un incremento de la deuda tributaria a ingresar, con la consiguiente comisión de la infracción tributaria, se sustentan no en una constatación directa y fáctica de ser las cuotas deducidas superiores a las permitidas, sino la no presentación de los libros y registros contables. De lo que seguidamente se deduce la inexistencia de los mismos y de ahí la improcedencia de deducir cantidad alguna.

Pues bien, esta liquidación y la consiguiente sanción impuesta, resulta perfectamente imputable a la propia sociedad, y a quien en su caso deba responder de la correcta llevanza de los libros así como de su custodia, de forma que siendo requeridos para su presentación no lo hacen. Pero sin embargo aparece inadmisibles que pueda fundar una derivación de responsabilidad solidaria de quien no tuvo intervención alguna en las actuaciones inspectoras por no entenderse estas con ella, ni tampoco fue requerida para la presentación de libros o registros.

Con lo que al no considerar este órgano judicial suficiente la motivación fáctica sobre la que se asienta la derivación de responsabilidad declarada en el acuerdo impugnado, debemos proceder a su anulación y consiguiente revocación.

**SEXTO.** Conforme al art. 139 LJCA no concurre circunstancia alguna que justifique la imposición de las costas a ninguna de las partes.

Vistos los artículos citados, sus concordantes y demás de general y pertinente aplicación

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

### FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 23 de abril de 2004 (reclamación nº 53-00583-2001), declarando la misma no conforme a derecho, sin condena en costas a ninguna de las partes.

Notifíquese la presente sentencia a la partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe interponer recurso ordinario.

Así por nuestra sentencia, de la que se llevará certificación literal a los autos originales, la pronunciamos, mandamos y firmamos.