

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 22 Dic. 2008, rec.  
193/2007

Ponente: Fernández García, José Arturo.  
Nº de Recurso: 193/2007  
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Sucesores y responsables tributarios. Responsables tributarios. Administrador de sociedades. El interesado fue administrador de la sociedad en los períodos en que nacieron las deudas tributarias por las que se le deriva su responsabilidad subsidiaria. No se ha efectuado una automática declaración de responsabilidad civil subsidiaria por derivación de deudas, sino que se ha tenido en cuenta la omisión del interesado en todo un procedimiento de determinación de deudas tributarias y búsqueda de bienes para hacer frente a las mismas y que se corresponden con las de la empresa de la que él era administrador cuando se produjeron y que acabó en una declaración de fallido. El interesado no ha justificado la pasividad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad de la que era administrador, por lo que es procedente la declaración de derivación de responsabilidad.

Normativa aplicada

#### TEXTO

#### SENTENCIA

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo 193/2007 que ante esta Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador de los Tribunales don Antonio Rafael Rodríguez Muñoz, en nombre y representación de don Jose Pedro , frente a la Administración del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 1 de febrero de 2007 (RG- 4323-05), sobre derivación de responsabilidad subsidiaria (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho), siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. don José Arturo Fernández García.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite.

**SEGUNDO:** En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha 19 de junio de 2007, en el cuál, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando que se dictara sentencia por la que se estimara la demanda.

**TERCERO:** El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 27 de junio de 2007, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

**CUARTO:** A continuación, se fijó en 150.431,42 € la cuantía del procedimiento. Al no solicitarlos las partes, no se recibió el juicio a prueba ni se sustanció el trámite de conclusiones por escrito.

QUINTO: Por providencia de esta Sala se señaló para votación y fallo de este recurso el día 18 de diciembre de 2008 , en que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

### FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO: Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC), de fecha 1 de febrero de 2007 (RG-4323-05), que desestima el recurso de alzada interpuesto por el hoy actor contra la resolución, de 28 de octubre de 2005, del Tribunal Económico Administrativo de Asturias (en adelante TEAR de Asturias), que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra resolución de 26 de marzo de 2004 de la Dependencia de Recaudación de la Agencia Tributaria en Oviedo, por la que se le declara a dicho recurrente responsable subsidiario por deudas por importe de 150.431,42 €.

Son hechos acreditados en las actuaciones, y necesarios para un adecuado examen y resolución de este pleito, los siguientes:

1º) En fecha 1 de abril de 2004 se le notificó al interesado acuerdo, de 26 de marzo de 2004, de la mencionada Dependencia de Recaudación, de derivación de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria , de la deuda originada por infracciones tributarias de la entidad Hoteles Siero SL, declarada fallida mediante providencia de 29 de junio de 2001, por importe de 150.431,42 €.

2º) El acuerdo citado de derivación, que se refiere también a otros responsables, considera que el período en el que el interesado fue administrador de la entidad comprende desde la fecha de constitución de la sociedad, el día 28 de agosto de 1995, hasta el día de la inscripción en el registro mercantil del cese en el cargo, el día 6 de julio de 2000.

3º) Las deudas derivadas son:

- .- NUM000 , IRPF RETENCIONES 47-95, SANCION, 1.078,02 €
- .- NUM001 , IRPF RETENCIONES 190-EJ.96, CUOTA E INTERESES, 5.377,16 €.
- .- NUM002 , IRPF RTENCIONES 190-EJ.96, SANCIÓN, 2.367,87 €.
- .- NUM003 , ACTAS INSPECC. SOCIEDADES .1997-98, CUOTA E INTERESES, 60.331,08 €.
- .- NUM004 , ACTAS INSPECC. IRPF 1997-98, CUOTAS E INTERESES, 13.629,06 €.
- .- NUM005 , ACTAS INSPECC. SOCIEDADES,1997-98, SANCIÓN, 54.023,10 €.
- .- NUM006 , ACTAS INSPECC. IRPF 1997-98, SANCIÓN, 13.474,88 €.
- .- NUM007 , SANCION TRIBUTARIA. 1T2000, SANCIÓN 150,25 €.

4º) De la información facilitada por el Registro Mercantil de Asturias, y que consta en el acuerdo de derivación, se deducen los siguientes hechos:

1) Hoteles Siero SL se constituyó el 8 de mayo de 1995, figurando inscrita desde el siguiente día 28.

2) El interesado es socio fundador con 60 participaciones de un total de 210. Al acto de otorgamiento de escritura que se registra se le da el carácter de Junta General Extraordinaria, acordando los socios fundadores nombrarse administradores, quedando constituidos en Consejo de Administración una vez que aceptan la designación. Se nombran Presidente del Consejo y Consejero Delegado a uno de los socios, Secretario al interesado y vocales al resto.

3) En inscripción realizada ante el Registro Mercantil, el 6 de julio de 2000, se recoge la escritura otorgada ante Notario el 19 de abril de 2000, en la que tras la venta de participaciones sociales, quedan como únicos socios Construnort 2000, SL, y D. Domingo , al que se designa como administrador único.

5º) Contra dicho acuerdo de derivación, el hoy actor interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR de Asturias, que la desestimó, si bien ordena respecto de la sanción con clave de liquidación NUM007 e importe de 150,25 € que se efectúe una nueva liquidación por aplicación del artículo 203 de la Ley 58/2003 . La resolución de dicho Tribunal fue recurrida ante el TEAC, que también la desestimó en resolución impugnada en este procedimiento.

**SEGUNDO:** La defensa del recurrente arriba reseñada articula los siguientes motivos de recurso:

1º) Los administradores presentaron todas las declaraciones tributarias que les afectaban, y en especial las del Impuesto de Sociedades de todos los ejercicios que les incumbían (1997 Y 1998, no así la del ejercicio de 1999 porque cesaron en el año 2000), por cierto, con pérdidas; y no pudieron atender los requerimientos de la Inspección Tributaria porque no se les convoca ni son parte de ese procedimiento. Igualmente, presentaron las cuentas anuales en el Registro Mercantil de Asturias.

2º) La determinación indirecta de las bases imponibles se lleva a cabo por la incomparecencia del nuevo administrador, única persona que podía aportar la contabilidad y documentos correspondientes.

3º) La estimación indirecta de bases imponibles no prueba la realidad de las ventas, sino que se estima para liquidar impuestos, por lo que no se puede imputar a los anteriores administradores las consecuencias tributarias de hechos estimados y que por tanto no es probado que lo han cometidos ellos. En consecuencia, falta el elemento causal y el nexo subjetivo que permite la derivación de la responsabilidad de los anteriores administradores.

**TERCERO:** Por el contrario, la Abogacía del Estado opone que es al recurrente, en cuanto administrador de la sociedad deudora en los ejercicios en los que se derivó las deudas tributarias reclamadas, a quien corresponde la obligación de acreditar que actuó con la debida diligencia, no bastando para ello acreditar que presentó las declaraciones tributarias y las cuentas en el Registro Mercantil, pues es evidente que el cumplimiento de los deberes tributarios que corresponden a los administradores no consiste exclusivamente en el cumplimiento de determinados deberes formales, sino el de asegurarse que la mercantil que administran cumple debidamente con la normativa tributaria.

Por otro lado, no cabría invocar en este caso la ignorancia o desconocimiento de la normativa tributaria, porque, según lo expuesto, los deberes de diligencia exigidos de forma general a los administradores(art. 127 de la Ley de Sociedades Anónimas) deben ser entendidos como el equivalente a cumplimiento de la conducta socialmente esperable en el tráfico de comercio y las buenas prácticas de la gestión empresarial, y, por otro, porque como dispone el art. 6 del Código Civil , la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento.

**CUARTO:** El recurso se ha de rechazar. No es contradicho por el recurrente el hecho de que el mismo fue administrador de la sociedad deudora principal desde su constitución el 8 de mayo de 1995 hasta que cesó en el Consejo de Administración por medio de acta Notarial de 19 de abril de 2000, inscrita en el registro Mercantil el 6 de julio de 2000. Por lo tanto, dicho interesado fue administrador de la citada sociedad en los períodos de tiempo en que nacieron las deudas tributarias por las que se le deriva su responsabilidad subsidiaria(la última referida a sanción por IVA del cuarto trimestre del ejercicio de 1999), pues las mismas han de ser las correspondientes a los ejercicios a que se refieren, que es cuando se ha de tomar las fechas de realización de las infracciones por las que se deriva la responsabilidad subsidiaria, en este caso de uno de los administradores de la sociedad deudora principal.

Se ha de resaltar que el artículo 40. 1 de la Ley 230/1963, de 28 diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), de aplicación al presente caso, 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, 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.

Lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor (añadido por Ley 10/1985).

En consecuencia, dicho precepto legal establece dos causas de imputación de responsabilidad subsidiaria: 1) Las infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas administradas y 2) El cese de la actividad por la sociedad.

La primera causa, que es la que se imputa al recurrente en el presente caso, exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) La comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada. b) La condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción y c) una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en dicho artículo 40.1 reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria, extendiéndose la responsabilidad al importe de la sanción en el caso de la infracción simple y de la totalidad de la deuda en el caso de infracción grave.

El citado precepto legal es desarrollado por el artículo 14 del Reglamento General de Recaudación (aprobado por Real Decreto 1.684/1990, de 20 de diciembre), cuyo literal se ha recogido en el fundamento tercero de esta sentencia.

Pues bien, esta Sección mantiene el criterio sentado en distintas resoluciones de que uno de los principales requisitos exigidos en estos supuestos es la declaración administrativa 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. De ahí que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, con dejación o con negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, una vez declarado fallido el deudor principal.

En el supuesto que se está ahora resolviendo, el fallido de la deudora principal se produjo el 29 de junio de 2001, por lo que al responsable subsidiario, en cuanto administrador de dicha sociedad deudora, le corresponde acreditar, en los períodos en que se le imputa a la misma las deudas tributarias derivadas, que actuó con la debida diligencia, como lo exige el artículo 127 de la Ley de Sociedades Anónima en los siguientes términos: "los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal", texto idéntico al recogido en la redacción dada al artículo 79 de la Ley de 17 de julio de 1951 .

Esto significa, por la inversión del principio del onus probandi, que es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impositivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que, probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia, y de conformidad a la ley.

También se ha de precisar, como hemos dicho en otras sentencias, que el Tribunal Supremo, en sentencia de 16 mayo 1991 entre otras, establece:

En esta línea hermenéutica, y de acuerdo con los arts. 37.3 y 4 L 230/1963 y 11 y 164 D 3154/1968 , para exigir dicha responsabilidad subsidiaria habría sido preciso: a) La previa declaración de fallido del sujeto pasivo, es decir, la declaración de insolvencia del mismo conforme al art. 164 del Reglamento de recaudación, calificando de incobrables los créditos que no puedan hacerse efectivos tras el oportuno procedimiento de apremio, pues no basta, para cubrir el requisito de los arts. 37.3 y 11.2 .a) y poder actuar contra el responsable subsidiario, con que el sujeto pasivo no haya ingresado el tributo en el período voluntario, sino que la Administración ha de dirigir contra él el correspondiente procedimiento de apremio y culminarlo sin poder cobrar el tributo. b) Una vez integrado el anterior requisito, la emisión de un acto administrativo expreso derivativo de la responsabilidad, dictado por el órgano a quien corresponda la determinación de la deuda tributaria (el de gestión o liquidador, y

no el recaudador) y oportunamente notificado al responsable concediéndole un nuevo plazo para el ingreso en período voluntario, de modo que, habiendo pasado el responsable, como tal declarado, a consecuencia de aquel acto, a ocupar el lugar del primer obligado, como titular de la liquidación (art. 11.3), pueda impugnar, una vez recibida la notificación, tanto ese acto mismo de derivación, fundamentalmente por no darse el presupuesto de hecho de la responsabilidad o por no haberse producido correctamente la declaración de insolvencia del sujeto pasivo, como la liquidación misma, al asumir los derechos y la posición del contribuyente....

De la regulación de tales preceptos y de la indicada interpretación jurisprudencial, se desprende que la declaración de "incobrable" de un crédito no constituye un obstáculo en el procedimiento tendente a depurar las responsabilidades tributarias, mientras dicha declaración sólo afecte a los obligados y responsables a los que se les declaró fallidos. En este sentido, el propio artículo 165.2 del Reglamento citado, dispone: "Dicha declaración no impide el ejercicio por la Hacienda Pública de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las Leyes contra quien proceda, en tanto no se extinga la acción administrativa para su cobro."

En el actual caso que se está enjuiciando, queda probado, como ya se ha dicho, que respecto de la entidad Hoteles Siero SL, que fue declarada fallida en la fecha arriba referida, el hoy actor era, en las fechas del nacimiento de las deudas tributarias por las que se declaró la responsabilidad de esa sociedad en su no cobro, administrador de la misma, por lo que en tal calidad era responsable en los términos establecidos en el acuerdo de derivación de responsabilidad, sin que su conducta pueda justificarse por las alegaciones efectuadas por el mismo en este procedimiento.

La forma en que se levantaron a cabo las actas de inspección y la liquidación de las deudas tributarias en absoluto exime al actor de dicha responsabilidad, más cuando el mismo no impugna el contenido de esas actas de las que aquellas se derivan. Lo cierto es que en los ejercicios a que se refieren las infracciones que causan las deudas derivadas, que son, se reitera, cuando se ha de tomar en cuenta a efectos de dicha derivación de la responsabilidad subsidiaria como la objeto de autos, el actor no ha acreditado que hubiera actuado con la debida diligencia, no bastando para ello que hubieran presentado las cuentas en legal forma porque aquí lo se está hablando es de infracciones tributarias que han quedado acreditadas con el resultado de las actas.

En definitiva, en el concreto caso de autos no se ha efectuado una automática declaración de responsabilidad civil subsidiaria por derivación de deudas, sino que se ha tenido en cuenta la omisión del interesado en todo un procedimiento de determinación de deudas tributarias y búsqueda de bienes para hacer frente a las mismas y que se corresponden con las de la empresa de la que él era administrador cuando se produjeron y que acabó en una declaración de fallido, y ello sin que dicho interesado haya justificado en legal forma esa pasividad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de dicha sociedad de la que era administrador, que por lo tanto se convierte en falta de diligencia, cumpliéndose ese requisito necesario legalmente para efectuar tal declaración de derivación de responsabilidad.

**QUINTO:** Por todos los anteriores razonamientos, procede desestimar el presente recurso. Por aplicación de lo dispuesto en el art. 139, de la vigente Ley de la Jurisdicción, no se hace mención especial en cuanto a las costas.

Vistos los preceptos legales invocados y los demás de general aplicación.

## FALLAMOS

DESESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Antonio Rafael Rodríguez Muñoz, en nombre y representación de don Jose Pedro, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 1 de febrero de 2007 (RG-4323-05), sobre derivación de responsabilidad subsidiaria, DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS la citada resolución recurrida por se conforme a Derecho en lo que respecta a las alegaciones efectuadas por la recurrente. No procede expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará a las partes haciéndoles la indicación de que contra la misma cabe recurso de casación que se preparará mediante escrito que deberá ser presentado en la Sala de lo Contencioso- Administrativo de esta Audiencia Nacional en el plazo de diez días contados desde el siguiente al de la notificación de la sentencia conforme a los arts. 86 y ss LJCA , y de la cual será remitido en su momento testimonio a la Oficina Pública de origen, a los efectos legales oportunos, junto con el expediente administrativo de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:**

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado- Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.