

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 Dic. 2011,
rec. 151/2009

Ponente: Frías Ponce, Emilio.
Nº de Recurso: 151/2009
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Unificación de doctrina. Derivación de responsabilidad a administrador social por el cese de la actividad de la entidad. Este tipo de responsabilidad es objetiva, máxime cuando el acuerdo de derivación situaba el cese de hecho de las actividades de la sociedad el 1 de Enero de 1995, y, por tanto, después de haberse puesto en marcha el procedimiento de disolución, dada la fecha del acuerdo de la Junta General, 12 de Diciembre de 1994, lo que impide hablar de previo incumplimiento de los administradores, y menos mantener que la sentencia había apreciado que no habían acreditado el cumplimiento en plazo de la convocatoria de la Junta General para acordar la disolución.

Normativa aplicada

TEXTO

En la Villa de Madrid, a veintidós de Diciembre de dos mil once.

SENTENCIA

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 151/2009, interpuesto por Doña Piedad , la herencia yacente de D. Luis Enrique , representada por su albacea testamentario Doña María Teresa , y Doña Carmen , contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Quinta, de 15 de Julio de 2008, desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm 798/2005 relativo a derivación de responsabilidad de liquidaciones practicadas a la entidad Electrowire, SL, a sus administradores sociales.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 15 de Julio de 2008, dictó sentencia , cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "*FALLAMOS: Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Dª Piedad , Dª Carmen y Dª María Teresa , actuando en su nombre la Procuradora Dª Carmen Vinader Morales, frente a la Administración General del Estado representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de Marzo de 2005, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la derivación de sanciones, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en lo que a la derivación de sanciones tributarias se refiere, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin hacer especial imposición en las costas de este proceso*".

SEGUNDO.- Contra dicha sentencia se interpone recurso de casación para la unificación de doctrina, al considerarse errónea la doctrina que sienta en relación a la derivación de responsabilidad de las liquidaciones de IVA, de la entidad Electrowire, SL, ejercicios 1993 y 3º Trimestre de 1994, por importes de 5.973.119 y 4.844.130 ptas, respectivamente, acordada el 13 de Febrero

de 2001, por la Unidad Regional de Recaudación de la AEAT de Madrid, al amparo del segundo párrafo del art. 40.1 de la antigua Ley General Tributaria en cuanto declara que " El cese de la actividad de la entidad o del administrador no exime de las deudas tributarias ya devengadas, ni aún en el caso del administrador que insta el cese y liquidación de la entidad" precisando en el posterior auto de aclaración de 1 de Octubre de 2008 " En cuanto a la derivación de la responsabilidad por el crédito, es claro en el fundamento jurídico segundo de la sentencia que su fundamento es la existencia de un crédito frente a tercero de los que responden los gestores. Nada tiene que ver con ello la existencia de infracciones".

Como sentencias de contraste se alegan las dictadas por esta Sección el 22 de Septiembre de 2008, en el recurso de casación para la unificación de doctrina 40/2004 , que fija doctrina respecto del alcance de la responsabilidad de los administradores sociales en el supuesto de cese de actividad previsto en el art. 40.1 párrafo segundo, de la LGT de 1963 , así como la pronunciada por el Tribunal de Justicia de Aragón de 5 de Noviembre de 2003, recurso 656/2000, que es la que tuvo en cuenta esta Sala al resolver el recurso de casación para unificación de doctrina 40/2004, frente al pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura que confirmó la derivación de responsabilidad de dos administradores de una entidad, a pesar de que habían acreditado su diligencia al instar el procedimiento mercantil de disolución de la sociedad, aportándose, también como sentencia de contraste adicional, la dictada por el Tribunal de Justicia de Galicia de 31 de Marzo de 2004, que mantiene asimismo que la responsabilidad del administrador no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de la entidad de forma objetiva al tener su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior que omite, en perjuicio de sus acreedores, la diligencia que le es exigible en el cumplimiento de las obligaciones que le impone la legislación mercantil.

TERCERO.- Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, interesando sentencia desestimatoria, con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.- Remitidas las actuaciones a la Sala, se señaló para el acto de votación y fallo la audiencia del día 21 de Diciembre de 2011, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Para la mejor comprensión de la cuestión que se somete a la consideración de la Sala, conviene partir de los siguientes antecedentes fácticos.

1.- El Jefe de la Dependencia de Recaudación de la A.E.A.T, Delegación Especial de Madrid, después de un primer acuerdo de derivación de responsabilidad contra los administradores de Electrowire, SL, en 1988, que fue anulado por el TEAC, mediante resolución de 6 de Octubre de 1999, por no constar en el expediente de gestión remitido determinados extremos imprescindibles para determinar su corrección jurídica, con fecha 13 de Febrero de 2001, acordó nuevamente declarar responsables subsidiarios del pago de las obligaciones tributarias pendientes de Electrowire, SL, a D. Luis Enrique , D^a Piedad y D. Gregorio , con el siguiente alcance:

A) Responsabilidad de D. Luis Enrique y D^a Piedad .

a) Obligaciones tributarias pendientes por cese de actividad (art. 40.1 párrafo segundo de la LGT), teniendo en cuenta que en el momento del cese efectivo en el ejercicio de la actividad por parte de la sociedad figuraban como administradores sociales: 10.817.279 ptas.

Concepto Principal

IVA Mod. 320 Ej 1993 5.973.119

IVA Mod 320 3º T 1994 4.844.130

Total a) 10.817.249

Con fechas 28 de Enero y 20 de Abril de 1994 la Dependencia de Gestión de la Delegación Especial había practicado dos liquidaciones a la sociedad, como consecuencia de sendos reconocimientos de deuda, por los ejercicios 1993 y 1994, por importes de 10.087.706 y 4.844130 pts, solicitándose aplazamiento de pago. Posteriormente y en cuanto a la primera liquidación, la sociedad ingresó en periodo voluntario 2.807.706 ptas(que fueron aplicadas al principal y a intereses por importe de 86.795 ptas) y en ejecutiva 2.026.881 ptas.

b) Obligaciones derivadas de la comisión de infracciones (art. 40.1. párrafo primero de la LGT), teniendo en cuenta que las deudas tributarias de Electrowire S.L, corresponden a los periodos 1989 a 1991, ambos incluidos, siendo administrados solidarios en dichas fechas: 11.211.243 pts.

Concepto Cuota I. Demora Sanción Total

Acta Sociedades 1988 695.730 365.249 347.865 1.408.844

Acta Sociedades

1989 894.188 404.810 447.094 1.746.092

Acta Sociedades

1990 826.518 274.993 413.259 1.514.770

Acta Sociedades

1991 900.210 191.486 450105 1.541.801

Acta IRPF Ret. 89-91 2.230.846 872.671 -- 3.103.517

Acta IRPF Ret. 89-91 -- 1.896.219 1.896.219

Las actas habían sido levantadas a la Sociedad con fecha de 3 de Mayo de 1994, en conformidad, salvo la última. Total b) 11.211.243.

B) Responsabilidad de D. Gregorio teniendo en cuenta que ostenta la condición de liquidador único de la sociedad, si bien, de manera negligente, por no haber llevado a cabo la liquidación ordenada de la entidad: la misma responsabilidad declarada en el Apartado A.b) por importe de 11.211.243 ptas.

2.- El acuerdo, en relación al cese de hecho en el ejercicio de su actividad por la sociedad, señala (antecedente Tercero) " La sociedad ha resultado desconocida en su domicilio social, que coincide con el declarado a efectos fiscales, así como en el local en el que desarrollaba su actividad.

En los registros obrantes en poder de la Administración Tributaria consta que la mercantil Electrowire pasó de tener 23 trabajadores en plantilla en 1994 a no tener ninguno en 1995. Asimismo, durante todo el año 1995 presentó modelos 110 de autoliquidaciones por retenciones de rendimientos del trabajo a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin cantidad alguna a ingresar

Las autoliquidaciones mensuales del IVA resultaron a partir de junio de 1994 a compensar. La declaración-liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de ese mismo ejercicio fue negativa.

Desde Junio de 1995 hasta la última declaración-liquidación del Impuesto sobre Valor Añadido presentada (4ª Trimestre de 1995), el saldo a compensar permaneció inalterado. Asimismo, desde 1996 hasta la fecha las únicas declaraciones- liquidaciones presentadas por la sociedad han sido las correspondientes al Impuesto sobre Sociedades y han resultado todas ellas negativas. Por otra parte, la última declaración presentada en lo tocante al Impuesto sobre Actividades Económicas corresponde al ejercicio 1996

y el 21 de Mayo del mismo año presentó la declaración de baja en el citado impuesto".

En relación con la justificación de la declaración de responsabilidad al amparo del párrafo segundo del apartado 1 del artículo 40 de la LGT , indica que son cinco los requisitos que deben cumplirse.

- Existencia de obligaciones pendientes a cargo de una persona jurídica (En este caso las liquidaciones por IVA de 1993 y 1994).
- Cese completo e irreversible en el ejercicio de la actividad empresarial que la sociedad venía desarrollando. (De los hechos expuestos en el punto Tercero de los Antecedentes - concluía que podía deducirse la falta de actividad de la entidad y su cese de hecho en el ejercicio de toda actividad mercantil desde 1995).
- Concurrencia de la condición de administrador en aquellas personas a las que se deriva responsabilidad. (No consta que D. Luis Enrique y Doña Piedad , que fueron reelegidos como administradores solidarios con fecha 22 de Junio de 1992, hubieran cesado en el desempeño de su cargo con anterioridad a la inscripción del comienzo del proceso de disolución de la sociedad el 18 de Enero de 1995, por lo que al tiempo de producirse el cese efectivo ostentaban la condición de administradores de la sociedad.
- Incumplimiento por parte de los administradores de las obligaciones que les impone la normativa mercantil en el momento de la extinción (Se considera que pese a la escritura de 29 de Diciembre de 1994 en la que se declaraba disuelta la sociedad por acuerdo de la Junta General de 12 de Diciembre de 1994. y se designaba liquidador único a D. Gregorio , los administradores no adoptaron las medidas necesarias para liquidar ordenadamente la sociedad, ni realizaron actuaciones tendentes a satisfacer las deudas que había contraído con la Hacienda Pública.
- Que el deudor principal y responsables solidarios hayan sido declarados fallidos de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 163 y siguientes del Reglamento General de Recaudación .

3- Contra el acuerdo de derivación de 13 de Febrero de 2001, D. Luis Enrique y Dª Piedad promovieron reclamación económico-administrativa, alegando, entre otras cuestiones, que cuando se produjo el cese en la actividad de la entidad no eran administradores, así como la prescripción en relación con los conceptos tributarios de los ejercicios 1988 a 1991, siendo rechazadas por resolución del TEAR de Madrid de 29 de Marzo de 2005.

4- Contra la referida resolución del TEAR, Dª Piedad , Dª Carmen , actuando como heredera de sus padres, ambos fallecidos, D. Luis Enrique y Dª Leocadia , y Doña María Teresa , en su condición de albacea contador partidor testamentario de D. Luis Enrique , interpusieron recurso contencioso administrativo.

En la demanda, por lo que respecta a la responsabilidad por el cese de la actividad, se reiteró la inexistencia de responsabilidad en los administradores ya que habían iniciado los tramites legales para la disolución de la compañía a finales de 1994, habiendo acordado la Junta de Socios de la Compañía su disolución el 12 de Diciembre de 1994, según escritura otorgada el 29 de mismo mes y año, presentada al Registro Mercantil el 12 de Enero de 1995 y finalmente inscrita el 18 de Enero de 1995, alegándose, entre otras cuestiones, y en relación a la responsabilidad por los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, la ausencia de conexión entre la conducta de los administradores y las infracciones tributarias imputables a la entidad.

5.- La sentencia impugnada, al analizar la derivación de las liquidaciones de IVA, afirma que fueron acompañadas por la imposición de sanciones por infracciones tributarias, lo que no era cierto, concentrando toda su fundamentación al supuesto de derivación por existencia de infracciones graves, con olvido que el acuerdo de la Administración distinguía dos supuestos distintos de responsabilidad subsidiaria de los administradores, aunque, al final del Fundamento Segundo, señala que "el cese de la actividad de la entidad o del administrador no exime de las deudas tributarias ya devengadas, ni aún en el caso del administrador que insta el cese y liquidación de la entidad".

6.- Solicitada subsanación de la sentencia, por referirse a cuestiones no planteadas, omitiendo, en cambio, el análisis del primer motivo de impugnación, relativo a la existencia de vicios sustanciales en el procedimiento de derivación de responsabilidad, y por

existir confusión sobre las liquidaciones objeto de recurso, ante la inexistencia de infracciones tributarias en las liquidaciones de IVA, resultando patente la incongruencia que el error originaba al omitir cualquier referencia a esta pretensión, y con carácter subsidiario, en relación a la última cuestión, aclaración de la afirmación que realiza sobre el cese de la actividad de la entidad, la Sala dictó Auto el 21 de Octubre de 2008, rechazando la aclaración, tras argumentar que "en cuanto a la derivación de la responsabilidad por el crédito, es claro en el fundamento jurídico segundo de la sentencia que su fundamento es la existencia de un crédito frente a tercero de los que responden los gestores. Nada tiene que ver por ello con la existencia de infracciones".

SEGUNDO.- Sentado lo anterior y limitado el recurso al acuerdo de derivación de las liquidaciones por IVA, al entender los recurrentes que la sentencia considera conforme a Derecho interpretar que, según el art. 40.1 del párrafo segundo de la antigua LGT , era posible derivar a los administradores sociales la responsabilidad tributaria de una entidad que ha cesado en su actividad, incluso si dicho cese se realiza tras el acuerdo de dichos administradores de instar la apertura del preceptivo procedimiento mercantil de disolución y liquidación, y que tal pronunciamiento era contrario a la doctrina sentada por las sentencias de contraste que aporta, que niegan que la responsabilidad pueda exigirse de forma objetiva, existiendo identidad de hechos, fundamentos y pretensiones al discutirse la corrección de la derivación de responsabilidad de las liquidaciones de IVA de la entidad Electrowire, SL, que no fueron merecedoras de sanción tributaria, con fundamento en el artículo 40.1 párrafo segundo de la antigua Ley General Tributaria , en atención a su condición de administradores en el momento de cese de actividad de la mercantil, ignorando que ambos obraron diligentemente al instar la disolución de la entidad mediante la preceptiva junta general de accionistas y, por tanto, considerando dicha responsabilidad objetiva, el Abogado del Estado niega la existencia de la contradicción pretendida y que la sentencia recurrida mantenga una afirmación contraria al criterio que sentó esta Sala en su sentencia de 22 de septiembre de 2008 , por existir sólo una diferencia en cuanto a la apreciación de la prueba por parte de los recurrentes y del Tribunal sentenciador, dentro del recurso contencioso administrativo.

TERCERO.- No podemos aceptar la oposición que realiza el Abogado del Estado, ya que toda la fundamentación que resulta de la sentencia recurrida se refiere al supuesto de derivación por existencia de infracciones tributarias graves, que se contemplaba en el art 40.1 de la Ley General Tributaria , no habiendo procedido la Sala a efectuar valoración alguna de las circunstancias concurrentes, respecto al supuesto de responsabilidad por cese de la actividad de la entidad, por lo que ha de entenderse que ante las breves afirmaciones que efectúa la Sala, ésta considera que este tipo de responsabilidad es objetiva, máxime cuando el acuerdo de derivación situaba el cese de hecho de las actividades de la sociedad el 1 de Enero de 1995, y, por tanto, después de haberse puesto en marcha el procedimiento de disolución, dada la fecha del acuerdo de la Junta General, 12 de Diciembre de 1994, lo que impide hablar de previo incumplimiento de los administradores, y menos mantener que la sentencia había apreciado que los recurrentes no habían acreditado el cumplimiento en plazo de la convocatoria de la Junta General para acordar la disolución, como se aprecia en el expediente.

En esta situación cobra todo su sentido la doctrina que fijó la Sala en la sentencia de 22 de Septiembre de 2008 , debiendo compartirse las alegaciones de la recurrente de que el art. 40.1 párrafo 2 de la LGT de 1963 , sistemáticamente, supuso una cláusula de cierre para los supuestos de derivación de responsabilidad tributaria de entidades previstos en el art. 89.4 de la antigua Ley General Tributaria (responsabilidad del socio de la entidad disuelta hasta el importe de la cuota de liquidación que se les adjudica) y en el art. 40.2 de la misma ley (responsabilidad de síndicos, interventores o liquidadores cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el integro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas actuaciones).

CUARTO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto y, por las mismas razones, estimar el recurso contencioso administrativo, en relación con el acuerdo de derivación de responsabilidad de las liquidaciones por IVA.

En cuanto a las costas cada parte deberá asumir las causadas en el recurso .

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por Doña Piedad , Doña María Teresa y Doña Carmen contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Quinta, de 15 de Julio de 2008 , que se casa y anula en cuanto a la responsabilidad que se confirma por las obligaciones tributarias pendientes por cese de actividad.

SEGUNDO.- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, con anulación de la resolución del TEAR de Madrid de 29 de Marzo de 2005 que se impugna, en lo que respecta a la declaración de responsabilidad acordada al amparo del párrafo segundo del apartado 1 del art. 40 de la Ley General Tributaria de 1963 , que confirma.

TERCERO.- No hacer pronunciamiento en cuanto a las costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Emilio Frias Ponce D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Ramon Trillo Torres **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública, ante mi, el Secretario. Certifico.