

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 13 Ene. 2003, rec.
1138/2001

Ponente: Galcerán Solsona, Emma.
Nº de Recurso: 1138/2001
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

TRIBUTOS. Administrador de sociedad mercantil. Derivación de responsabilidad por las deudas tributarias de la entidad: procedencia. Conducta ilícita reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones. Inexistencia de prescripción. El plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezar a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él.

Normativa aplicada

TEXTO

Madrid, a 13 Ene. 2003

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo núm. 07/1138/01 interpuesto por la Procuradora D.ª Mª José Barabino Ballesteros en nombre y representación de D. Blas C. M., D.ª Buenaventura M. M. y D. Rafael C. M., siendo parte demandada la Administración General del Estado representada por el Abogado del Estado, sobre derivación de responsabilidad subsidiaria. Siendo Ponente, la Ilma. Sra. Magistrada D.ª Emma Galcerán Solsona.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La resolución recurrida es la dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central con fecha 22 Oct. 1998, por la que se acordó desestimar el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 9 Jul. 1996 en la reclamación núm. 28/08.342/93, sobre derivación de responsabilidad subsidiaria de administradores.

SEGUNDO. Interpuesto el recurso se reclamó el expediente administrativo y se dio traslado a la parte actora para que formalizara la demanda, la cual expuso los hechos, invocó los fundamentos de Derecho y terminó por suplicar que, previos los trámites legales pertinentes, se dicte sentencia en la que, estimando el recurso se anulen las resoluciones impugnadas por su disconformidad a Derecho.

TERCERO. Formalizada la demanda, se dio traslado al Abogado del Estado, para que la contestara, el cual expuso los hechos y fundamentos de Derecho y suplicó se dictara sentencia desestimando el recurso y confirmando la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho.

CUARTO. Recibido el pleito a prueba, y presentadas conclusiones, quedaron los autos conclusos, señalándose para votación y fallo el día 9 Ene. 2003, en el que, efectivamente, tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. La resolución recurrida es la dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central con fecha 22 Oct. 1998, por la que se acordó desestimar el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 9 Jul. 1996 en la reclamación núm. 28/08.342/93, sobre derivación de responsabilidad subsidiaria de administradores.

SEGUNDO. Por la parte demandante se solicita la anulación de la resolución recurrida, y de las resoluciones del TEAR de Madrid y de la Agencia Tributaria de que trae causa; así como la anulación de las Actas de Inspección de 21 Dic. 1989 obrantes en el expediente administrativo, declarando el derecho de la demandante a la reparación de los daños y perjuicios para que se proceda por parte de la Hacienda Pública a devolver las cantidades con intereses correspondientes, al levantamiento de los embargos acordados, y al archivo del procedimiento ejecutivo.

En defensa de su pretensión se alega, en síntesis, la prescripción del derecho a cobrar la deuda tributaria por el transcurso de más de cinco años desde que los respectivos hechos imponible se devengaron en 1985 y 1987, hasta la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria el 13 May. 1993, sin que en dicho período de tiempo se produjera acto interruptivo alguno.

Se alega asimismo la interrupción de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses de forma injustificada, toda vez que incluso las Actas de 21 Dic. 1989 ni siquiera les fueron notificadas.

Por otra parte, se alega la nulidad de las actas de inspección por no constar los medios de comprobación del hecho imponible, ni el procedimiento de determinación de la base imponible, la cuantía y período de devengo; ni las fuentes de recogida de datos; ni la calificación de la infracción tributaria. Además, se alega que las retenciones de IRPF-1987 se refieren a los once primeros meses cuando la sociedad cesó su actividad en julio de 1987; que la Inspección no es competente para actuar como órganos de gestión; que las Actas, aunque firmadas de conformidad, carecen de la manifestación de la voluntad de los socios, no siendo válida la firma de D.^a Concepción B. M.; y que falta la notificación formal de las Actas a los recurrentes.

En tercer lugar, se alega la falta de prueba de la mala fe de los recurrentes, así como la vulneración del principio de la carga de la prueba y de coherencia del principio acusatorio, propios del Derecho penal al no especificarse las concretas conductas infractoras en la resolución del TEAR.

Por último, se alega que el TEAC debió haber precisado el contenido de la aplicación de la nueva modificación de la Ley General Tributaria, en lugar de ordenar al órgano gestor la revisión de las sanciones, omitiendo pronunciarse sobre tal extremo.

TERCERO. Por el Abogado del Estado se alega, en síntesis, que a partir de la declaración de falencia ha de computarse nuevamente el plazo de prescripción respecto de los recurrentes; que las Actas reúnen todos los requisitos esenciales para ser válidas y eficaces y al tiempo en que fueron levantadas, la Inspección era competente, remitiéndose a los argumentos de la resolución recurrida.

CUARTO. Para resolver la presente litis, conviene destacar con carácter previo que cuando el art. 40.1 de la LGT en su redacción dada por la Ley 10/85, de 26 Abr., regula la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas, lo hace en los siguientes términos:

«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 de 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.»

Esta redacción respecto de la anterior introducida por la Ley 60/1969, de 30 Jun. de Reforma Tributaria, contiene dos variaciones: a) la de crear ex novo como causa de responsabilidad el cese de la actividad de la sociedad administrada y b) la supresión del requisito de la existencia de mala fe o negligencia grave en la conducta de los administradores, que de este modo resultan responsables por la violación de un deber, cual es el de no realizar las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los sujetos pasivos.

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.

Tal como se expone en la Sentencia de esta Sala --Sección 2ª-- de 8 Oct. 1998, 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 la responsable principal del incumplimiento tributario; 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 del tráfico mercantil y la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria del sujeto pasivo, y se trata de «deudas pendientes.»

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. 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. 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.

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.

En el caso de autos, concurren los requisitos legales del art. 40.1.1: 1º) comisión de infracciones tributarias graves; 2º) condición de administrador al tiempo de cometerse las infracciones, no negada por el interesado; y 3º) una conducta ilícita reveladora, al menos, de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, pues incumplió en el ámbito fiscal sus obligaciones como gestores de la sociedad, pues el art. 40.1.1º de la LGT no exige acreditar la mala fe, sino la no realización de los actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, el consentir el incumplimiento por quienes de ellos dependan o la adopción de acuerdos que hicieran posibles aquéllas, de donde se deduce que carece de virtualidad la alegación relativa al pretendido incumplimiento de los principios de Derecho penal referidos,

de falta de prueba de la mala fe y de carga de la prueba y coherencia del principio acusatorio, ya que, como se indicó, una de las variaciones introducidas por la Ley 10/85, de 26 Abr. en el art. 40.1. párrafo 1º de la LGT, consistió en la supresión del requisito de la existencia de mala fe o negligencia grave en la conducta de los administradores, que de este modo solo resultan responsables por la violación de un deber, cual es el de no realizar las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas que sean imputables a los sujetos pasivos, como tiene reiteradamente declarado esta Sección (sentencia de 11 Mar. 2002, Recurso núm. 406/2001).

Y, por otra parte, tanto la resolución del TEAR como la del TEAC consideraron que en las Actas se consignaron todos los datos requeridos que permiten el conocimiento del concepto tributario, del ejercicio, del obligado tributario y de su representante, del resultado de las actuaciones y de la calificación de la infracciones cometidas, sanciones, regularización tributaria procedente, plazo de pago y recursos.

En cuanto a la alegada prescripción e interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, debe ser desestimado el motivo impugnatorio como consecuencia de la inexistencia de un único deudor al que se levanta unas Actas y después se notifica la liquidación correspondiente a dicho único deudor, sino que existen dos deudores, de diferente naturaleza y dos períodos que deben diferenciarse.

En efecto, se ha de tener en cuenta que la posición deudora de responsable no deriva de la realización del hecho imponible del tributo sino de 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 en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 Sep. 1993 «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».

El art. 37 de la LGT dispone que «la Ley podrá declarar responsables de 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, 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 prescriptorios, dentro de los indicados períodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 66 de la LGT.

En el caso de autos, las Actas de la inspección son de 21 Dic. 1989, y tras la tramitación del expediente ejecutivo contra la empresa deudora, recayó declaración de fallido (19 Mar. 1993), por lo que es evidente que cuando se dictó el acuerdo de derivación de responsabilidad (20 Mar. 1993), no habían prescrito las deudas para la deudora principal. Comenzando a correr en esa fecha el plazo de prescripción de cinco años para el responsable subsidiario, procediendo, por tanto, desestimar la alegación, teniendo en cuenta que la interrupción por más de seis meses no produce, como consecuencia, la prescripción, sino la no interrupción del plazo prescriptivo (art. 31.4 RGI).

Respecto de la alegada nulidad de las Actas, debe ponerse de relieve que contienen los elementos esenciales del art. 145.1.b) LGT, conceptos tributarios, ejercicios, calificación como infracción grave, cuota, intereses, sanción y deuda tributaria, carácter de previa de los arts. 50 y 34.b) RGI, etc., procediendo, por tanto, desestimar la alegación, así como la relativa al IRPF-87 ya que la referencia del Acta es a la documentación facilitada por el sujeto pasivo referida a los once primeros meses del año, tratándose de un acta firmada de conformidad.

Tampoco cabe acoger la alegación de incompetencia ya que la Inspección era competente para levantar las Actas y practicar la liquidación provisional, que posteriormente se convierte en definitiva, de conformidad con lo dispuesto en el art. 140.c) LGT, redacción dada por la Ley 10/1985, y art. 60 RGI (RD 939/1986).

Respecto de la última alegación relativa a las formalidades de las Actas, procede su desestimación ya que, tratándose de Actas firmadas de conformidad por persona autorizada para representar a la sociedad ante la Inspección de Hacienda, otorgada dicha autorización el 20 Jun. 1989 por D. Juan Antonio C. M., como apoderado de aquélla, obrante al folio 28-02 del expediente, por lo que se cumplieron los requisitos del art. 27 RGI, bastando, por otra parte, con tal firma de las Actas sin necesidad, como es evidente, de que constara además en ellas la manifestación de la voluntad individual de cada uno de los socios ni de que fueran notificadas individualmente a los mismos.

Por último, en cuanto a la Disposición Transitoria 1ª de la Ley 25/95, la ley no prevé la revisión de la calificación de las infracciones tributarias sino solamente de las sanciones aplicadas, según el apartado 2, que establece que la revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos o jurisdiccionales que estén conociendo las correspondientes reclamaciones o recursos, previos los informes u otros actos de instrucción necesarios.

Por tanto, resulta ser conforme a Derecho en este extremo la resolución del TEAC al confirmar la resolución del TEAR que ordenó al Órgano Gestor la revisión de las sanciones, sin referirse a la posible revisión de la calificación de las infracciones tributarias, siendo habitual en reclamaciones análogas ante los TEAR la adecuación de la cuantía de las sanciones a lo previsto en la Ley 25/95, de 20 Jul.

QUINTO. De cuanto antecede resulta la procedencia de desestimar el recurso, sin costas al no apreciar temeridad ni mala fe (art. 139 LJCA).

Vistos los preceptos legales citados, y demás disposiciones de pertinente aplicación al presente caso,

FALLAMOS

Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 07/1138/01 interpuesto por la

representación procesal de D. Blas C. M., D.^a Buenaventura M. M. y D. Rafael C. M., contra la Resolución del TEAC de 22 Oct. 1998, descrita en el primer Fundamento de Derecho, acto que se confirma por ajustarse al Ordenamiento jurídico. Sin costas.

ASI 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.

PUBLICACION:

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada-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.