

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª,  
Sentencia de 25 Mar. 2010, rec. 74/2009

Ponente: Arenas Ibáñez, Luis Gonzaga.  
Nº de Recurso: 74/2009  
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Derivación de la responsabilidad de la deuda tributaria. Administradores. Falta de ingreso de retenciones. Los acuerdos de derivación de responsabilidad son congruentes cuando sostienen que no consta en el expediente, ni el obligado tributario ha aportado prueba alguna sobre ello, que concurra causa legal de exoneración de la responsabilidad, por lo que la conducta observada pone de manifiesto la presencia de un elemento subjetivo susceptible de calificarse, por lo menos, de culpa in vigilando al tener que responder no sólo de los actos u omisiones propias sino también por los de aquéllas personas de quienes se debe responder.

Normativa aplicada

TEXTO

En la ciudad de Sevilla, a veinticinco de Marzo de dos mil diez

DON MANUEL MORENO ONORATO, Secretario de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía:

CERTIFICO: que en el recurso de que se hará expresión se ha dictado por la Sala la siguiente:

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN SEGUNDA

SEVILLA

SENTENCIA

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:

D. ANTONIO MORENO ANDRADE

D. JOSÉ SANTOS GÓMEZ

D. LUIS G. ARENAS IBÁÑEZ

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, constituida para el examen de este caso, ha pronunciado en nombre de SM. el REY, la siguiente Sentencia en el recurso contencioso-administrativo número 74/2009, interpuesto por D. Mariano y D. Millán , representados por el Procurador Sr. Cox Meana, siendo parte demandada el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA, representado y defendido por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado DON LUIS G. ARENAS IBÁÑEZ, quien expresa el parecer de la Sala.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**- Se impugnan los Acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 30 de Octubre de 2008 recaídos en los expediente NUM000 y NUM001 , por los que se estimaron parcialmente las respectivas reclamaciones interpuestas por D. Mariano y D. Millán frente a sendos Acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía, con sede en Sevilla, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por las que les declara, por su condición de administradores de la entidad Benito Delgado, SA., responsables subsidiarios del pago de 12.781,41 euros

**SEGUNDO.**- Los recurrentes presentaron demanda en tiempo solicitando una sentencia anulatoria de los actos recurridos y de los acuerdos de derivación de responsabilidad de los que traen causa. Y la demandada presentó en tiempo la contestación de la demanda solicitando una sentencia desestimatoria de las pretensiones articuladas.

**TERCERO.**- Se recibió el pleito a prueba practicándose la declarada pertinente con el resultado que consta en autos, quedando los mismos tras el trámite de conclusiones pendientes del dictado de Sentencia.

**CUARTO.**- Señalado día para la votación y fallo, se procedió a su deliberación con el resultado que se expone. En el presente procedimiento se han observado las proscripciones legales.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- Se interpone recurso contencioso administrativo contra los Acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 30 de Octubre de 2008 recaídos en los expediente NUM000 y NUM001 , por los que se estimaron parcialmente las respectivas reclamaciones interpuestas por D. Mariano y D. Millán frente a sendos Acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía, con sede en Sevilla, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por las que les declara, por su condición de administradores de la entidad Benito Delgado, SA., responsables subsidiarios del pago de 12.781,41 euros.

En concreto el TEARA confirma en cuanto a su fundamento los acuerdos impugnados, pero en cuanto a su alcance resuelve que debe limitarse a la liquidación del IRPF, retenciones, del ejercicio de 1990 y a la sanción impuesta por dicho concepto y ejercicio, debiendo además procederse de acuerdo con lo expuesto en el Fundamento de Derecho cuarto de la presente resolución. En este fundamento establecía que ante la posible existencia de responsables por sucesión en el ejercicio de la actividad de la deudora, y al no regir la regla de la solidaridad al tiempo en que se cometieron las infracciones tributarias, debían retrotraerse las actuaciones al momento de iniciación de expediente derivatorio de responsabilidad subsidiario por sucesión a las entidades citadas Benito Delgado Obras, SL. y Benito Delgado Feria, SL. y si resultasen finalmente responsables, exigir las deudas en la parte que corresponda según el número de responsables que finalmente resulten

**SEGUNDO.**- Fundamentan los recurrentes el recurso interpuesto en los siguientes motivos de impugnación: A) Prescripción de la acción para determinar la deuda ex artículo 64 LGT de 1963 por el transcurso de más de cinco años entre el devengo de la misma al corresponder a retenciones de trabajo por IRPF 1990 y la liquidación tributaria fijada mediante acta de conformidad de 17-3-1997; y prescripción del derecho a exigirles la deuda de acuerdo con el mismo precepto por el transcurso de más de cinco años desde la declaración de fallido del sujeto pasivo principal, producida el 1-10-1998, y la recepción en Septiembre de 2004 de la primera comunicación sobre derivación de responsabilidad, sin que sea de aplicación lo previsto en el artículo 68.7 de la vigente LGT al haber entrado en vigor dicho precepto en el año 2004, oponiendo a lo argumentado por el TEARA (que mantenía que el plazo comenzaba a contar desde el día 13-5-2004, fecha de la segunda declaración de fallido) que los actos posteriores a la declaración de fallido de 1-10-1998 responden a un artificio administrativo para justificar la supuesta interrupción de la

prescripción pues los ingresos obtenidos tras la primera declaración de fallido corresponden a aplazamientos de deudas posteriores a la misma siendo insignificantes los actos de recaudación posteriores a aquélla fecha, que los actos de ejecución posteriores a la declaración de fallido de 1998 se refieren a ingresos obtenidos de embargos anteriores a la declaración de fallido o a vencimientos de fracciones a esa declaración por lo que no afectan a su validez, que si la declaración de fallido de 1998 se hizo teniendo en cuenta una deuda con Hacienda en 1997 de 1.198.999 euros el que luego se recauden unos 20.000 euros no quita validez ni vigencia a esa declaración que sigue siendo el dies a quo para el cómputo de la prescripción, y que no se puede mantener que no hay prescripción a partir de esa fecha al haberse recaudado cantidades posteriormente y al propio tiempo decir que el importe recaudado nada tenía que ver con el concepto de la deuda cuya responsabilidad se les ha derivado; B) Caducidad del plazo para iniciar el procedimiento sancionador de acuerdo con los artículos 49.2.J) y 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos pues no consta en el expediente que en el plazo de uno o tres meses desde el acta de conformidad se notificara a Bedasa la iniciación del procedimiento sancionador; C) Improcedencia del acuerdo derivatorio de responsabilidad por falta de actuaciones recaudatorias contra las entidades Benito Delgado Obras, SL. y Benito Delgado Feria, SL., pues estas sociedades adquirentes de los activos de Bedasa nacieron como fruto de una escisión de la propia Bedasa por lo que no estaríamos ante un supuesto de sucesión del artículo 72 LGT 1963, sino de sucesión a título universal donde el adquirente sucede en todas las obligaciones incluidas las tributarias, lo que hace por tanto innecesario un estudio de su alcance sobre los diferentes impuestos que integran la deuda tributaria que se reclaman así como sobre la naturaleza solidaria o subsidiaria de la responsabilidad pues en estos casos el adquirente es sujeto pasivo y por ello deudor principal; D) Improcedencia del acuerdo derivatorio de responsabilidad por falta de los requisitos necesarios para declarar la responsabilidad tributaria de los recurrentes y falta de motivación de las resoluciones que se recurren. Argumentan en este punto los recurrentes que sólo estuvieron como miembros del Consejo de Administración de Benito Delgado, SA. entre el 25-3-1990 y el 14-8-1991, siendo D. Mariano Presidente del Consejo de Administración y D. Millán vocal, teniendo su origen la liquidación tributaria por la que se les reclama en acta de conformidad de 17-3-1997 y centrándose las resoluciones del TEARA en el IRPF de 1990, en concreto en las retenciones practicadas ese año; que para aplicar el artículo 40 LGT tiene que ocurrir que el obligado principal haya cometido una infracción tributaria grave (no sucede así en casos como el de autos ante un error en el cálculo de las retenciones a practicar a los trabajadores al aplicar los tipos de retención), que en la fecha en que se cometió la infracción la persona a quien se deriva la acción de responsabilidad ocupara el cargo de administrador de la entidad infractora (los recurrentes no fueron miembros del Consejo de Administración de Bedasa durante todo el año 1990, pues entraron a formar parte del mismo a finales de Marzo de 1990), y que dicha persona por acción u omisión contribuyese al incumplimiento de las normas tributarias mediante una actuación culpable o negligente teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 127.1 LSA sobre el desempeño del cargo por los administradores con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal (la infracción imputada a la empresa no es por ocultación o falta de ingreso voluntario sino por error en la aplicación de los porcentajes de retención que es materia técnica sujeta a múltiples interpretaciones, mientras que al respecto de su participación en esa comisión debe tenerse en cuenta que no han actuado de forma culpable o negligente ni desatendido sus funciones como miembros del Consejo de Administración durante el corto espacio de tiempo que lo fueron pues ninguno de los documentos remitidos por la Inspección o declaraciones presentadas por Bedasa fueron firmados por ellos, ni llevaron a cabo tareas de gestión o administración de Bedasa pues de ello se encargaban otros consejeros, encomendándose a otros profesionales competentes las tareas de gestión laboral y fiscal que no eran supervisadas por el Consejo de Administración al referirse además a más de cincuenta trabajadores, y consistir la infracción en un error en la aplicación de las retenciones, no concretando ni especificando el TEARA la actuación concreta que se les atribuye para derivarles la responsabilidad); E) Improcedencia de la extensión de responsabilidad a las sanciones (las resoluciones de derivación de responsabilidad incluyen un importe de 2.389,08 euros en concepto de sanción), pues para imponer una sanción administrativa es necesario que la infracción se haya cometido por actos propios del sancionado y ello ha de ser acreditado en el expediente administrativo, circunstancia que no concurre en el caso de autos; F) Retraso injustificado en la actuación de la Administración con infracción de los principios de celeridad y eficacia recogidos en los artículos 103 CE y 3 Ley

30/12/1992 e infracción del derecho de defensa y a la tutela judicial efectiva consagrados en el artículo 24 CE , teniendo en cuenta la tardanza en la comunicación del inicio o existencia del procedimiento de derivación de responsabilidad a los administradores de Bedasa (1999) o a los recurrentes (2004), y el transcurso por entonces de casi dieciséis años desde la comisión de las supuestas infracciones, lo que dificulta el examen de la documentación de la sociedad en su día utilizada por la Inspección de Tributos para determinar las deudas origen del expediente y les causa indefensión teniendo en cuenta que a efectos de defensa sus derechos coinciden con los del deudor principal, destacando a estos efectos que no consta en el expediente contestación a la petición formulada por uno de los administradores de Bedasa pidiendo diversa documentación para determinar las supuestas insuficiencias de las retenciones practicadas en su día por la empresa; G) Infracción del principio de igualdad consagrado en el artículo 14 CE , al recibir injustificadamente un trato discriminatorio respecto al recibido por D. Emiliano , que fuera miembro del Consejo de Administración de Bedasa, cuya reclamación fue estimada por el TEARA al entender que no tuvo intervención significativa en la administración de esa entidad, coincidiendo su caso con el de D. Mariano que como el anterior era Consejero Delegado y no estaba incluido en el poder especial al que hace mención el TEARA, debiendo tenerse en cuenta además que, frente al caso de los recurrentes, el Sr. Emiliano tuvo intervención real y efectiva en la administración de Bedasa firmando en su condición de Consejero Delegado en Enero de 1991 (cuando los recurrentes aún formaban parte del Consejo de Administración) el modelo 190 de IRPF en concepto de retenciones correspondientes al ejercicio de 1990; y H) Infracción de las normas sobre la imputación de pagos de los artículos 45.3 y 168.3 del Reglamento General de Recaudación , pues si las cantidades recaudadas del deudor principal, la entidad Bedasa, tras la primera declaración de fallido no tienen que ver con los débitos cuya responsabilidad se les deriva la prescripción sería evidente al estar inalterada esa declaración de fallido, y si no es así habría de aplicarse la regla de imputar los pagos a las deudas más antiguas, que es la que se deriva a los recurrentes, habiéndose recaudado de Bedasa tras el año 1999 una cantidad muy superior a la que se reclama a los demandantes, no siendo cierto que los ingresos no se hayan aplicado a las deudas procedentes de actas de inspección porque no estaban liquidadas a la fecha en que aquéllos tuvieron lugar, ni porque estuvieran con un plazo de vencimiento en periodo voluntario, pues el acta de conformidad es de fecha 17-3-1997

En orden a delimitar cuáles de estos motivos de impugnación pueden hacerse valer por los recurrentes en tanto que deudores subsidiarios del deudor principal, debemos traer a colación la Sentencia de esta Sala (Sección Cuarta) de 17 de Julio del 2009 dictada en recurso 202/2007 . Como en ella se expresaba aunque conforme al artículo 37.4 de la anterior LGT el acto de derivación debe ser notificado con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, confiriéndole desde entonces todos los derechos del deudor principal, eso no significa reabrir plazo de impugnación definitivamente fenecido, ya que los únicos derechos y facultades que se le pueden conferir son los que aun permanezcan vivos, sin que en momento alguno se le puedan conferir derechos extinguidos, obligando prácticamente a reabrir el procedimiento de liquidación. Se le conferirán derechos que conserva el deudor principal, tales como el de alegar el pago o la prescripción posterior o el derecho a pedir el aplazamiento y la división de la deuda; pero no, los que no tiene dicho deudor principal.

Ciertamente si aún es posible atacar la liquidación (por ejemplo, por una defectuosa notificación de la liquidación, por haberse incurrido en algún error material, por darse un supuesto de revisión o por la limitada posibilidad de reclamar la nulidad de pleno derecho) el responsable podrá impugnarla, a lo que hay que referir la mención del artículo 14.2 b) del Reglamento de Recaudación . Pero, insistimos, por elementales razones de seguridad, lo que no podemos admitir es la posibilidad de atacar sin límites una liquidación que haya ganado firmeza. Lo que nos llevaría al absurdo aún mayor de que, por ejemplo, el responsable subsidiario pudiera negar la conformidad prestada por el deudor principal en el acta. Lo que vendría a negar la idea ya expuesta de que nos encontramos ante el ejercicio por la Administración de una acción para exigir el pago.

Y es que una solución como la que propugna el actor, nos llevaría al absurdo, ya apuntado, de que una obligación accesoria y subsidiaria puede desvirtuar el carácter liquido y exigible de la deuda principal. Y no debe olvidarse que la primera de todas las reglas hermenéuticas (metarregla) es la de que la interpretación debe ser razonable. De modo que, si la aplicación de alguna de

las reglas hermenéuticas del artículo 3 del Código Civil , al que remite el artículo 23 de la LGT , nos lleva al absurdo, esto estará poniendo de manifiesto la existencia de algún error en la aplicación de esos otros criterios hermenéuticos.

Aplicando estos razonamientos al caso de autos deben rechazarse los argumentos impugnatorios deducidos por los recurrentes consistentes en la prescripción de la acción para determinar la deuda ex artículo 64 LGT de 1963 por el transcurso del tiempo entre su devengo y la liquidación tributaria fijada mediante acta de conformidad de 17-3-1997; en la improcedencia de calificar como infracción tributaria grave la conducta del obligado principal; y en la caducidad del plazo para iniciar el procedimiento sancionador; pues ello supondría reabrir los plazos de impugnación definitivamente fenecidos en relación con la liquidación tributaria y las sanciones impuestas

**TERCERO.-** En lo que respecta a la prescripción de la acción para exigir la deuda ex artículo 64 LGT de 1963 sostienen los recurrentes que el plazo de cinco años comienza a contar desde la declaración de fallido del sujeto pasivo principal, que afirma producida el 1-10-1998, por lo que a la recepción en Septiembre de 2004 de la primera comunicación sobre derivación de responsabilidad ese plazo ya había transcurrido

Obvian de este modo que, como expresa el Acuerdo de derivación de responsabilidad, y queda documentado en el expediente administrativo (folio 2098), D. Marcial y D. Norberto , a la sazón administradores de la deudora Benito Delgado, SA., al recibir la comunicación de esa declaración de fallido de 1-10-1998 y del consiguiente inicio de actuaciones frente a ellos para derivarles la responsabilidad solidaria, comparecieron en fecha 5-2-1999 indicando la existencia de bienes de la deudora no realizados en el expediente (certificaciones de obra impagadas reclamadas según escritos a los folios 2099 a 2107), lo que dio lugar a la revisión de la declaración de fallido del deudor principal y al inicio de la investigación y gestión de cobro sobre los bienes indicados, iniciándose igualmente expedientes de declaración de responsabilidad solidaria; de ello se obtienen diversos ingresos procedentes de embargos de saldos en cuentas bancadas, de embargo de créditos y de ingresos de varios vencimientos, mientras que otros intentos de búsqueda de bienes resultan infructuosos por tratarse de créditos inexistentes, cedidos a terceros o embargados, por lo que en fecha 19-12-2002 la entidad es formalmente requerida para señalar bienes y derechos integrantes de su patrimonio para posteriormente, y tras comunicación de 2004 del Ayuntamiento de Sevilla sobre imposibilidad de realización de bienes propiedad de la entidad deudora, dictarse Resolución de fecha 13-5-2004 por la que se procedió a la declaración de fallido de Benito Delgado, SA.

De lo expuesto se desprende que la declaración de fallido de 1-10-1998 fue dejada sin efecto por el órgano de recaudación ante el señalamiento por parte de los administradores del deudor principal de bienes del mismo no realizados; y ello da lugar a la búsqueda y realización de éstos y otros bienes, con resultado sólo parcialmente favorable, en orden a saldar o minorar la deuda contraída con la Administración tributaria, siendo estas actuaciones precedentes necesarios e inmediatos de la declaración de fallido finalmente acordada en fecha 13-5-2004

Es por tanto la fecha de esta última declaración de fallido la que ha de tomarse en consideración a la hora de realizar el cómputo del plazo de prescripción para exigir la deuda, partiendo de la base de que, como afirma la STS de 9 de Junio de 2009 dictada en recurso 2586/2007 , la fecha inicial debe computarse desde la fecha de la declaración de fallido, por ser la fecha en la que nace la acción de la Administración para el cobro de la subvención contra el responsable subsidiario, según reiterada Jurisprudencia de ociosa cita y en línea con lo indicado en los art. 40 de la LGT de 1963 y 14.1 y 164.2 del RD 1681/1990 del Reglamento General de Recaudación.

Así las cosas, entre la declaración de fallido de 13-5-2004 y la notificación a los recurrentes en fechas 28 y 29 de Agosto de 2006 de la comunicación de inicio de actuaciones y puesta de manifiesto del expediente de declaración de responsabilidad solidaria y trámite de audiencia al interesado (actuación interruptiva del plazo de prescripción) no ha transcurrido dicho plazo, por lo que debe rechazarse el motivo de impugnación analizado

CUARTO.- En lo atinente a las alegaciones realizadas por los recurrentes en torno a la improcedencia del acuerdo derivatorio de responsabilidad por falta de actuaciones recaudatorias contra las entidades Benito Delgado Obras, SL. y Benito Delgado FERIA, SL., debe oponerse que resultando de las actuaciones obrantes en el expediente la aparición de indicios de una posible sucesión en el ejercicio de la actividad de la deudora lo que resulta en tal caso de aplicación es lo previsto en el artículo 72.1 LGT de 1963 en cuya virtud las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil.

Ahora bien, esa responsabilidad por sucesión del artículo 72 LGT 1963 es de carácter subsidiario, como afirma el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de julio de 2000 dictada en recurso de casación núm. 2971/1995 , y atendiendo a lo previsto en el artículo 37.2 del citado cuerpo legal ("salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria"), por lo que no es aplicable a este caso lo previsto en el apartado 5 del mismo artículo 37 , esto es, no es precisa la previa declaración de fallido de Benito Delgado Obras, SL. y Benito Delgado FERIA, SL. antes de derivar la responsabilidad a los recurrentes, pues esas entidades no tienen la condición de deudor principal ni de responsables solidarios

Por lo demás, como ha quedado dicho, el TEARA ha planteado a partir de estas premisas la posible existencia de responsables por sucesión en el ejercicio de la actividad de la deudora, resolviendo en consecuencia la retroacción de las actuaciones al momento de iniciación de expediente derivatorio de responsabilidad subsidiario por sucesión a las entidades citadas Benito Delgado Obras, SL. y Benito Delgado FERIA, SL. para, si resultasen finalmente responsables, exigirles las deudas en la parte que les corresponda según el número de responsables que finalmente resulten. Será por tanto con ocasión de la realización de esos trámites cuando se determinará el grado y alcance de la responsabilidad que a dichas sociedades pudiera incumbir

QUINTO.- Sobre los requisitos necesarios para declarar la responsabilidad tributaria de los recurrentes y falta de motivación de las resoluciones que se recurren, se deriva a los recurrentes la deuda tributaria que mantenía Benito Delgado, SA. con fundamento en lo previsto en el artículo 40.1 LGT 1963 , en cuya virtud 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.

En orden a entender la justificación de esa previsión legal y a interpretar los requisitos de necesaria concurrencia para su aplicación debemos remitirnos a la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2007, dictada en recurso de casación 37/2002 para la unificación de doctrina, en cuyo fundamento séptimo se dice:

La imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, aun cuando sea suficiente la concurrencia de la mera negligencia. Por consiguiente, en aquellos casos en que de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduzca que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron "dejación de sus funciones" y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, les es aplicable lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria resultando en consecuencia correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad.

El artículo 40.1, párrafo 1º, de la LGT 1963 establece los requisitos que han de concurrir para poder exigir responsabilidad subsidiaria a los administradores por las infracciones cometidas por la sociedad administrada, a saber:

- 1º) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.
- 2º) Condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción.

3º) Conducta ilícita del administrador en los términos señalados en el art. 40.1 , reveladores de no haber puesto la necesaria diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas.

En lo que respecta al primero de los requisitos ya expusimos al inicio de nuestros razonamientos que no es dable a los recurrentes, dada su posición y el momento y cualidad con que se declara su responsabilidad, reabrir el debate sobre la procedencia y calificación de una Resolución sancionada en su día, que tiene el carácter de firme y está íntimamente relacionada con el fundamento de su declaración de responsabilidad dentro de los límites mantenidos en el Acuerdo del TEARA. De las declaraciones-documentos de ingreso por IRPF del ejercicio de 1990 resultaba que no se había aplicado el porcentaje correcto de retención/ingreso a cuenta a determinados perceptores relacionados en diligencia, calificándose esa actuación como infracción tributaria grave, sancionándose por ello a Benito Delgado, SA.. Así se recogía por lo demás en el acta de 17-3-1997 (folios 1699 a 1701 del expediente) firmada de conformidad por Benito Delgado, SA. que, levantada en relación con las retenciones a cuenta por IRPF de los años 1990 -al que se refiere esta causa-, 1991 y 1992, incorporaba la liquidación, aceptada por aquella entidad, por cuota tributaria, intereses de demora, y sanción por infracción tributaria grave. Concorre por tanto el primero de los requisitos citados

En cuanto al segundo de los requisitos (condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción) resulta de los particulares de la inscripción de Benito Delgado, SA. en el Registro Mercantil (folios 1180 a 1324 y 1769 a 1776, entre otros), que según Acuerdo de la Junta General de 23-3-1990 elevando a escritura pública de 28-3-1990 Mariano fue nombrado Presidente del Consejo de Administración de la Sociedad, y Millán vocal del mismo Consejo de Administración, cargo que ocuparon hasta el nombramiento de nuevos administradores adoptado mediante Acuerdo de la Junta General de 14-8-1991 elevado a público el 20-8-1991

El hecho de que los recurrentes fueran nombrados administradores a finales de Marzo de 1990 no impide la derivación de la deuda tributaria correspondiente a la totalidad de ese año, pues lo trascendente según dijimos es que se ostente la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción, y así sucede en nuestro caso. En efecto, en relación con el primer trimestre de 1990, que el que podría ser discutido, resultaba de aplicación por razones de orden temporal lo previsto en el artículo 101.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero , en su redacción originaria, en cuya virtud el sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril (primer trimestre), julio (segundo trimestre), octubre (tercer trimestre) y enero (cuarto trimestre), declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público. Por tanto, al tiempo en que las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes al primer trimestre de 1990 debían ser declarados ante la Hacienda Pública e ingresados en el Tesoro Público, momento en que se comete la infracción, los recurrentes eran administradores de Benito Delgado, SA. Y que esto es así queda además documentado al folio 1478 del expediente, del que resulta que es en fecha 20-4-1990 (siendo los recurrentes administradores) cuando se declaran e ingresan las retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo por IRPF del primer trimestre de 1990

Sobre el tercero de los requisitos (conducta ilícita del administrador en los términos señalados en el art. 40.1 , reveladores de no haber puesto la necesaria diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas) debe señalarse que a tenor de lo previsto en los artículos 127 y 133.1 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre , los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal, debiendo informarse cada uno de ellos diligentemente sobre la marcha de la sociedad; y los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales (en este caso la Hacienda Pública) del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo.

Pues bien, tanto Mariano como Millán , en su condición de administradores dentro de un órgano colegiado, y el primero además como Presidente del mismo, ostentan poderes ejecutivos y de gestión de la Sociedad, al punto que en el caso de Millán , como se expresa en el Acuerdo del TEARA que le incumbe, se le otorgaron poderes ejecutivos y de gestión de la sociedad deudora como abrir, continuar y liquidar cuentas corrientes, ordinarias y de créditos de la sociedad, realizar cobros y pagos de cantidades que deba percibir o adeude a la sociedad, practicar y contestar toda clase de requerimientos y notificaciones, representar a la sociedad en toda clase de Juzgados, Tribunales, Autoridades, Oficinas del Estado, y como consecuencia de lo anterior, otorgar y firmar cuantos documentos públicos y privados estimen necesarios

Dado que conforme a lo previsto en el artículo 35.1 LGT 1963 es obligación principal de todo sujeto pasivo el pago de la deuda tributaria y formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo, la realización de éstas, y en debida forma, constituyen funciones propias de los administradores a realizar directamente por ellos o bajo su responsabilidad, dadas las facultades de dirección y gestión que les corresponden

Esas obligaciones no fueron debidamente cumplidas en nuestro caso, pues como se recoge específicamente en los Acuerdos de derivación de responsabilidad dictados frente a uno y otro recurrente, y se desprende de las correspondientes actas de conformidad, no aplicaron en el año 1990 el porcentaje correcto de retención e ingreso a cuenta correspondiente a los rendimientos de trabajo personal o de actividades profesionales con lo que dejaron de ingresar las cuotas tributarias procedentes; y alteraron el resultado contable del Impuesto sobre Sociedades del año 1990 al no consignar como deducibles gastos no procedentes, lo que produjo una incorrecta determinación de la Base Imponible

Como ponía de manifiesto el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 31 de mayo de 2007 la anterior conducta denota una evidente falta de diligencia del Consejo de Administración de la sociedad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa; y aunque los recurrentes pretendan plantear a través de sus alegaciones que las funciones en cuestión se llevaban a cabo por terceros en realidad la pertenencia al Consejo de Administración es suficiente para declararles responsables subsidiarios de las deudas de la mercantil con base en el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT , pues la comisión de infracciones tributarias por la Sociedad administrada denotaría una falta de diligencia, o, mejor dicho, de negligencia en forma de culpa in eligendo o in vigilando del administrador "nominal" en el cumplimiento de las funciones propias de su cargo, debiendo responder frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la Ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo -artículo 133 de la Ley de Sociedades Anónimas -; siendo personal y solidaria entre sí la responsabilidad de los administradores de las sociedades contemplada en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 40 de la Ley General Tributaria

Por lo demás, y como razonó esta Sala en la citada Sentencia de 17 de Julio del 2009 , a tenor de la posición jurisprudencial expuesta, frente a una carga de concretar y probar de la Administración que puede resultar excesiva cuando estamos ante datos que pertenecen al círculo de empresa de los administradores, debe considerarse que los administradores, que son quienes están en condiciones de hacerlo, son los que deben concretar y justificar el cumplimiento de sus obligaciones con la debida diligencia, afirmación ésta congruente con los principios de facilidad y disponibilidad de la prueba como criterios de distribución de la carga de la prueba.

Sin embargo los actores nada dicen y demuestran sobre la diligencia empleada en el cumplimiento de las obligaciones tributaria, las órdenes dadas al respecto y la vigilancia de su cumplimiento. En definitiva, no sólo no prueba, sino que ni siquiera concreta los hechos, por lo que hemos de entender que, sin esa explicación de su conducta que sólo ellos pueden ofrecer, considerarles partícipes en la comisión de las infracciones se ajusta perfectamente a lo que disponía el artículo 40.1 , inciso primer, de la anterior LGT. En consecuencia, es ajustado hacerles responsables de la totalidad de la deuda incluida las sanciones. Debiendo estarse a la especialidad que supone el texto del artículo 40.1 frente a la norma general del artículo 37.3. Y es que, en definitiva, el fundamento de la declaración de responsabilidad es en este caso la participación en las conductas sancionadas.



Los Acuerdos de derivación de responsabilidad son congruentes con estos razonamientos cuando sostienen que no consta en el expediente, ni el obligado tributario ha aportado prueba alguna sobre ello, que concurra causa legal de exoneración de la responsabilidad, por lo que la conducta observada pone de manifiesto la presencia de un elemento subjetivo susceptible de calificarse, por lo menos, de culpa in vigilando al tener que responder no sólo de los actos u omisiones propias sino también por los de aquéllas personas de quienes se debe responder

**SEXTO.**- Lo anteriormente razonado aboca a la desestimación de la alegación efectuada relacionada con la improcedencia de la extensión de responsabilidad a las sanciones; pues el TEARA ha limitado en este punto la responsabilidad de los recurrentes a la sanción impuesta relacionada con la liquidación del IRPF el ejercicio de 1990 al no ingresar la totalidad de las deudas tributarias devengadas por el concepto de retenciones a cuenta del trabajo personal; y se aprecia en su conducta acciones u omisiones determinantes de la comisión de esa infracción

Ello es así atendiendo a lo que establecía el artículo 40.1 LGT de 1963 , según el cuál, como ya dijimos, 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 posible tales infracciones

Como razona la STSJ Galicia de 24-6-2009 dictada en recurso 16104/2009, cuyos argumentos hacemos propios y reproducimos seguidamente, con remisión a su Sentencia de 18/12/2008 , el acuerdo de derivación de responsabilidad menciona expresamente la concurrencia por parte del responsable de una conducta relacionada con el presupuesto de la infracción tributaria imputada a la sociedad administrada y que, según se constata es reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el ejercicio de sus funciones, en la medida que este comportamiento haya supuesto un perjuicio para los derechos de la Hacienda Pública; situación la anterior que se complementa con el dato indiscutido de ostentar el demandante la condición de administrador en el lapso temporal al que aquellos presupuestos se refieren y con la motivación, también incorporada al acuerdo de derivación de imputarle el incumplimiento de las obligaciones inherentes al cargo en relación con las obligaciones tributarias de la empresa, lo que determina con claridad el alcance del acuerdo adoptado, posibilita sus derechos de defensa y expresa con claridad que, de todos los elementos mencionados en el precitado artículo 40.1 LGT, el concurrente es el primero de ellos; es decir, el incumplimiento de "los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas".

Así se recoge en el acuerdo de derivación y se confirma en la resolución recurrida, siendo importante añadir, sin perjuicio de lo que se indica en el fundamento jurídico siguiente, que lo imputado en el presente caso es una actuación personal, al menos en la esfera de la negligencia, del administrador hoy demandante, y directamente relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa, es decir, que no se está efectuando una sustitución en el sujeto de la infracción, sino describiendo una infracción que, al fallido de la empresa, une una conducta específica del administrador.

Tal circunstancia, y la propia motivación de la resolución, se analizan en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23/5/2008 . Esta se remite especialmente a la STS de 21 de diciembre de 2007 , que matiza con gran precisión esta cuestión, diciendo: "que 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 , 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 25/1995 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 2ibarque 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. 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 definitiva, la precisión del art. 40.1, párrafo 1º, constituye 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 1.º, del que se desprende que los responsables subsidiarios indicados en él responden también por las sanciones».

Para aclarar lo que se ha dicho es oportuno hacer una breve referencia a la nueva LGT aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, cuyo art. 41.4 excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable el pago de las sanciones impuestas al deudor principal. No hay duda que así ha de ser en cuando la responsabilidad no deriva de la comisión de una infracción tributaria, puesto que no podrán exigirse al responsable subsidiario 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, la exigencia responsabilidad subsidiaria respecto de las sanciones no lesiona este principio en los casos en que el presupuesto de hecho de la responsabilidad está constituido por la participación en un acto ilícito del propio 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)-. Así pues, 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.

De esta doctrina resulta que las sanciones quedan dentro del ámbito de la responsabilidad subsidiaria cuando el sujeto administrador haya tenido alguna participación, al menos por culpa o negligencia en la infracción tributaria imputada al fallido. Esa participación es el presupuesto de su responsabilidad y no el mero hecho de la derivación de la deuda tributaria, lo que obliga a la Administración a recoger en el acto de derivación una motivación concreta y específica sobre este extremo, lo cual se produce en este caso, en el que la resolución administrativa de derivación de responsabilidad se dice expresamente que los administradores deben responder por su conducta al menos a título de simple negligencia por su conducta y se analiza de forma expresa su conducta consistente en no realizar los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad, consintiendo el incumplimiento de las mismas por quien de ellos dependía.

Tal planteamiento es el aplicable al caso, insistiendo en que no se trata de una sustitución en la autoría de una infracción lo que conduce a la sanción, sino justamente una conducta personal por parte de quien, en razón a su cargo, debió asumir las responsabilidades adecuadas en el seno de su actividad como administrador de la mercantil "Benito Delgado, SA.", de cara a evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

**SÉPTIMO.**- Debemos rechazar que el retraso en la actuación de la Administración pueda tener sin más virtualidad anulatoria. En primer lugar, porque ese argumento, a efectos procedimentales, tiene su reflejo en las figuras de la prescripción de la acción para liquidar o exigir la deuda tributaria y de la caducidad del procedimiento, cuestiones a las que ya nos hemos referido desestimándolas o exponiendo la improcedencia de su planteamiento

En segundo lugar, porque la larga duración del procedimiento recaudatorio es consecuencia de su complejidad, no sólo por razón

de la diversidad y número de los conceptos que integraban la deuda tributaria reclamada sino también por mor de las múltiples actuaciones recaudatorias dirigidas a personas o entidades públicas y privadas ordenadas a la localización y realización de bienes de la deudora principal y a la imputación de los ingresos obtenidos

Además de lo anterior debemos tener en cuenta, según dijimos, que no se produce demora por el tiempo transcurrido entre la comunicación de la declaración de fallido a unos y otros administradores; lo sucedido es que comunicada a los Sres. Marcial y Norberto la de 1-10-1998 y ante lo manifestado por éstos ésta declaración se dejó sin efecto reiniciándose la búsqueda y realización de bienes de la deudora principal que se prolongó, a lo largo de diversas y necesarias actuaciones, entre los años 1999 a 2004

Y debe añadirse por último que esta situación no causa a los recurrentes indefensión al dificultarles, según afirman, determinar a partir del expediente la deuda origen del mismo o las insuficiencias de las retenciones practicadas por la empresa; pues como tuvimos ocasión de señalar al principio, con cita de Sentencia de esta Sala de 17 de Julio de 2009 , no se pueden reabrir plazos de impugnación definitivamente fenecidos, ya que los únicos derechos y facultades que se le pueden conferir a los responsables subsidiarios son los que aun permanezcan vivos, sin que en momento alguno se le puedan conferir derechos extinguidos, obligando prácticamente a reabrir el procedimiento de liquidación, no pudiéndose admitir la posibilidad de atacar sin límites una liquidación que haya ganado firmeza

**OCTAVO.**- En lo que respecta a la pretendida vulneración del principio de igualdad consagrado en el artículo 14 CE con fundamento en el Acuerdo del TEARA de 30-10-2008 que se acompaña a la demanda debe ser igualmente rechazado. En primer lugar porque, como tiene declarada reiterada jurisprudencia (así, Sentencia del Tribunal Supremo de 16-12-1998 dictada en recurso 10151/1992), no puede desde luego invocarse el principio de igualdad en la ilegalidad. Un posible actuar arbitrario de la Administración demandada, de darse, sería sumamente reprochable e irresponsable por sus consecuencias pero no puede servir de cobertura a una ilegalidad cometida, pudiendo invocarse el principio de igualdad para que la legalidad se aplique a todos, pero no para que se inaplique, que es lo que sugieren los recurrentes (en este sentido, STS de 8-5-2001, dictada en recurso 4371/1996).

De otra parte, y a falta del expediente administrativo del que trae causa el Acuerdo invocado no es posible sostener la diferencia de trato que se mantiene. Es más, teniendo en cuenta que en cada expediente ha de estarse al examen de las circunstancias concretas de cada supuesto, lo cierto es que encontramos en el Acuerdo del TEARA afirmaciones demostrativas de que el supuesto que en él se examina no coincide desde luego con el de autos, lo que desvirtúa la afirmación de los demandantes sobre un trato desigual. Así, se refiere principalmente a que el Sr. Emiliano , sujeto de esa decisión, es Secretario del Consejo de Administración de la deudora, y no tiene por tanto, frente a lo que sucede en el caso de los recurrentes, funciones ejecutivas, limitándose a llevar y custodiar los libros de socios y de partes sociales, a redactar las actas de las Juntas Generales, a librar certificaciones autorizadas con la firma del Presidente, y a efectuar las notificaciones que procedan de los acuerdos adoptados por los órganos sociales; añadiendo además que no queda demostrada su efectiva participación en la administración de la sociedad; y a que tampoco se concretan por la Administración las acciones u omisiones que se le imputan; concluyéndose por tanto que no se advierte el perjuicio efectivo que su eventual actuación o inactividad, dadas sus circunstancias personales, haya podido causar a la Administración tributaria

**NOVENO.**- Debemos desestimar por último la alegación efectuada al respecto del pretendido incumplimiento de las normas sobre la imputación de pagos de los artículos 45.3 y 168.3 del Reglamento General de Recaudación

Como expresa, y documenta en detalle, el Acuerdo de derivación de responsabilidad, y no ha sido desvirtuado, los ingresos a que aluden los recurrentes se aplicaron a deudas objeto de acuerdo de aplazamiento con vencimiento en voluntaria de 1994 y 1995, no aplicándose a las deudas procedentes de actas de inspección porque éstas o no estaban liquidadas a la fecha de realización de los ingresos o tenían un plazo de vencimiento del periodo voluntario posterior al de las deudas antes mencionadas según cuadros

de vencimientos que incorpora

Se daba así cumplimiento a lo que establecía el artículo 45 del Reglamento General de Recaudación , aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre , cuando preveía que el deudor de varias deudas podrá, al realizar el pago, imputarlo a aquella o aquellas que libremente determine (apartado primero); y que en los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas del mismo obligado al pago y no pudieran satisfacerse totalmente sin perjuicio de las normas que establecen la prelación de determinados créditos, el pago se aplicará a las deudas por orden de mayor a menor antigüedad, "determinada ésta por la fecha de vencimiento del período voluntario para el pago de cada una" (apartado segundo).

Téngase en cuenta a este respecto, frente a lo alegado por los recurrentes, de una parte que como hemos dicho la primera declaración de fallido de 1-10-1998 fue dejada sin efecto; y de otra parte, que según cuadro de vencimientos de las deudas procedentes de actas de inspección las fechas de las liquidaciones a que ésta se refieren son de Abril de 1997 y Julio de 2003, y la fecha límite de su ingreso voluntario de Mayo de 1997, Agosto y Octubre de 2003, por lo que no eran deudas liquidadas o vencidas a la fecha del acta de conformidad de 17-3-1997 (folios 1699 a 1701 del expediente) levantada en relación con las retenciones a cuenta por IRPF de los años 1990 -al que se refiere esta causa-, 1991 y 1992

**DÉCIMO.-** No se aprecia la concurrencia de mala fe, temeridad o pérdida de la finalidad del recurso que conllevaría la condena en costas.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación

#### FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Mariano y D. Millán contra los Acuerdos que se recogen en el fundamento jurídico primero de esta Sentencia, los cuáles confirmamos por ser conformes con el Ordenamiento Jurídico. No ha lugar a realizar un pronunciamiento condenatorio sobre costas.

Notifíquese esta Sentencia a las partes, y firme que sea, con certificación de la misma para su cumplimiento, devuélvase el expediente administrativo a su órgano de procedencia.

Así por esta nuestra Sentencia definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Lo inserto con acuerdo a la letra con su original a que me remito, quedando la Sentencia depositada en Secretaría de la Sección Segunda.

Y para que conste, extendiendo la presente a 25 de marzo de 2010.