

Referencia: NFJ023546

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 19 de septiembre de 2006

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4756/2002

SUMARIO:

El obligado tributario. Sucesores de la deuda tributaria. Sucesores de personas jurídicas. *Transmisión a diversas entidades financieras de un complejo urbanístico destinado a apartamentos turísticos, el cual en el mismo acto es objeto de arrendamiento financiero a favor de una entidad.* Estamos ante una sucesión de hecho puesto que la anterior explotadora del complejo turístico se da de baja el 7 de Julio de 1997 del epígrafe 684 del IAE, mientras que la entidad sucesora se da de alta el 30 de Junio de 1997 en el mismo epígrafe, y en ambos casos situando la actividad en el mismo domicilio. Por otra parte, quien fundó la entidad sucedida ejerció el cargo de consejero delegado hasta que el 30 de Junio de 1997 presenta su dimisión, habiendo ya perfeccionado la venta del complejo en su representación y figurando como fundador de la entidad sucesora y como administrador de la misma el 25 de Junio de 1997, cuando acuerda con las entidades financieras que éstas compran el complejo para que la entidad sucesora pueda recibirlo en arrendamiento financiero. Finalmente, tras la adquisición en Junio de 1997 por la sucesora de los elementos del inmovilizado, los trabajadores son dados de baja el 30 de Junio de 1997 en la primera explotadora y dados de alta en la sucesora al día siguiente, continuando trabajando para el mismo complejo, sin ver alterados sus derechos laborales. Procede por tanto, declarar la sucesión en sede de la entidad que sucede en el ejercicio de la actividad a la transmitente y no en la de las entidades financieras que la adquirieron.

PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT), art. 72.
RD 1684/1990 (RGR), art. 13.
Ley 58/2003 (LGT), art. 42.

PONENTE:

Don Emilio Frías Ponce.

#7#SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Septiembre de dos mil seis.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo el recurso de casación interpuesto por Flamingo Albir, S.L., representada por el Procurador D. L... J... G... B..., bajo dirección de Letrado, contra la sentencia dictada, el 22 de Abril de 2002, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo seguido ante la misma bajo el núm. 1550/2000, contra acuerdo de declaración de responsabilidad por sucesión de actividad, confirmado en parte por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 22 de Abril de 2002, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: «Fallamos: Que estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo n.º 07/1550/00, interpuesto por la entidad mercantil FLAMINGO ALBIR, S.L. contra resolución del TEAC de fecha 21 de septiembre de 2000 descrita en el primer fundamento de Derecho, debemos anular y anulamos la resolución recurrida en cuanto declaró la responsabilidad solidaria de la actora, por ser contraria a Derecho; sin especial imposición de costas».

Segundo.

Contra la anterior sentencia, Flamingo Albir, S.L, preparó recurso de casación, que fue luego formalizado ante la Sala con la súplica de que se case y anule parcialmente, por ser contraria a derecho, la citada resolución (con mantenimiento de la

nulidad por procedimiento de derivación inadecuado), y «se dicte otra en su lugar en que se resuelva, como se pedía en el *petitum* del escrito de demanda. 1. La nulidad del acto administrativo impugnado, por no resultar aplicable el art. 72.1 de la L.G.T.; 2. Subsidiariamente, que limite el alcance objetivo de la aplicación del citado artículo, excluyendo de su ámbito las deudas tributarias indebidamente liquidadas o exigidas a mi mandante, según la fundamentación aportada en la demanda; y 3. En todo caso, que imponga la condena de las costas procesales de la instancia a la demandada».

Tercero.

Conferido traslado a la Administración del Estado del escrito de interposición del recurso para que formalizase la oposición, interesó el Abogado del Estado sentencia que: «1. Inadmita el motivo de casación 2.2 (sobre la condena en costas de instancia) y desestime en su integridad el resto; 2. Subsidiariamente, desestime en su integridad el recurso».

Cuarto.

Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 12 de Septiembre de 2006, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce, Magistrado de Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna, mediante este recurso de casación, interpuesto por Flamingo Albir, S.L., la sentencia de 22 de abril de 2002, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se estimó parcialmente el recurso 1550/00, anulando la resolución impugnada, en cuanto declaró la responsabilidad solidaria de la actora, sin perjuicio de que la Administración pueda seguir el procedimiento legalmente establecido relativo a derivación de responsabilidad subsidiaria, si a ello hubiera lugar.

El citado recurso jurisdiccional había sido interpuesto por Flamingo Albir, S.L., contra la resolución dictada el 21 de Septiembre de 2000 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, parcialmente desestimatoria de la reclamación deducida por la citada entidad contra Acuerdo de declaración de responsabilidad por sucesión de actividad, de fecha 12 de Noviembre de 1998, de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y por el que se le reclamaba el pago de las deudas tributarias mantenidas por Pro-Albir, S.A., por un importe total de 382.308.036, con el siguiente detalle:

###

CONCEPTO	IMPORTE PENDIENTE
a) Autoliquidación IVA 2.º trimestre 1997	272.708.198
Recargo de apremio	54.541.640
Ingresos aplicados	11.552.696
	315.697.142
Recargo art. 61.3 sobre autoliquidación IVA 2.º trimestre 1997	27.270.819
Recargo de apremio	5.454.164
	32.724.983
b) Acta de retenciones de trabajo IRPF 93/96	27.223.009
Recargo de apremio	5.444.602
	32.667.611
c) Sanción diferencia autoliquidaciones e ingresos de retenciones trabajo 1995	141.750
Recargo de apremio	28.350
	170.100

d) Intereses de demora liquidación de retenciones de trabajo 3.º trimestre de 1995	162.662
Recargo de apremio	32.532
	195.194
e) Intereses de demora liquidación de retenciones de trabajo 4.º trimestre 1995	109.545
Recargo de apremio	21.909
	131.454
f) Intereses de demora de recargo sobre autoliquidación de retenciones de trabajo correspondiente al 1.º trimestre de 1995	26.717
Recargo de apremio	5.343
	32.060
g) Intereses de demora de recargo sobre autoliquidación de retenciones de trabajo correspondiente al 2.º trimestre de 1995.	32.538
Recargo de apremio	6.508
	39.046
h) Intereses de demora de recargo sobre autoliquidación de retenciones de trabajo correspondiente al 3.º trimestre de 1995	30.453
Recargo de apremio	6.091
	36.544
i) Intereses de demora sobre la liquidación por falta de ingresos de retenciones de trabajo de 1995	19.220
Recargo de apremio	3.844
	23.064
j) Intereses de demora sobre autoliquidaciones de retenciones de trabajo correspondientes al 1.º trimestre de 1995	215.323
Recargo de apremio	43.065
	258.388
k) Intereses de demora sobre autoliquidaciones de retenciones de trabajo correspondientes al 2.º trimestre de 1995.	180.655
Recargo de apremio	36.131
	216.786
l) Intereses de demora sobre autoliquidaciones de retenciones de trabajo correspondientes al 1.º trimestre de 1996	96.387
Recargo de apremio	19.277
	115.664

#)#

El TEAC confirmó el acto administrativo impugnado, si bien ordenando que procedía descontar del importe en que se cuantifica la responsabilidad el correspondiente al recargo de apremio, y ello en aplicación de lo dispuesto en el art. 37.3, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por el mismo por la Ley 25/1995, dado el carácter retroactivo de las normas reguladoras del régimen de los recargos que establece el art. 4.º 3 de la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Segundo.

El primer motivo casacional se formula por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, al imputarse a la sentencia incongruencia omisiva, por no haber determinado la extensión objetiva de la responsabilidad.

Este motivo se aduce al amparo del art. 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional.

Sin embargo, no puede compartirse el reproche de incongruencia que se atribuye a la sentencia de instancia, pues acogió un motivo formal para anular la resolución impugnada, que hacía innecesario el examen de las pretensiones que con carácter subsidiario se formulaban también en la demanda.

En efecto, no cabe olvidar que la actora invocó, en primer lugar, defectos procedimentales de la actuación administrativa, al haberse adoptado el acuerdo de derivación sin previa audiencia del interesado y prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, al constituir la responsabilidad por sucesión empresarial un supuesto de responsabilidad subsidiaria y no solidaria, según había establecido esta Sala, que requiere la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, cuestionando, luego, en cuanto al fondo, la legalidad del citado acuerdo, por indebida aplicación del art. 72.1 de la Ley General Tributaria de 1963, por no concurrir en este caso el requisito necesario e inexcusable de sucesión jurídica respecto del inmueble, entre Pro-Albir, S.A. y Flamingo Albir, S.L., al corresponder la propiedad del complejo hotelero desde el 25 de Junio de 1997 a las entidades Banco Central Hispano Americano, Banco de Valencia y Caja de Ahorros de Valencia, Castellón y Alicante, y haber adquirido sólo Flamingo Albir, S.L., la condición de arrendatario financiero de las instalaciones por la voluntad del grupo bancario, y por no concurrir el requisito de cese definitivo de la mercantil deudora en el desarrollo de operaciones económicas habituales, pues la mercantil transmitente no había desaparecido del ámbito económico tras la operación de venta, sino que transitoriamente se había visto afectada por una situación de iliquidez que determinó un procedimiento judicial de suspensión de pagos. Finalmente, con carácter subsidiario, interesó la nulidad parcial del Acuerdo de declaración de responsabilidad por las siguientes razones:

a) Por extenderse la derivación a deuda autoliquidada que no debió ser admitida por la Agencia Tributaria, por falta de firma de los interventores en el modelo 300,2T/1997, correspondiente al IVA, por el importe de 272.708.198 pts., al conocer que la mercantil Pro-Albir, S.A., se encontraba en situación de suspensión de pagos cuando se presentó en fecha 30 de Octubre de 1997 la autoliquidación, lo que afectaba asimismo al recargo del art. 61.3 de la Ley General Tributaria, por presentación extemporánea de la citada autoliquidación, con un importe de 27.270.819 ptas.

b) Por requerirse el pago de deudas tributarias exigibles con posterioridad a la sucesión en la actividad, dado que el momento cronológico en el que, según la Administración, se produce la sucesión en la titularidad de la explotación económica por Flamingo Albir, S.L., se situaría en el día 30 de Junio de 1997, lo que afecta al IVA 2T/1997, cuyo devengo no se había producido en el momento de producirse la sucesión, al restar veinte días de plazo para la voluntaria liquidación y pago por Pro-Albir, S.A.

c) Por extenderse el alcance del acuerdo a deudas no derivadas de la explotación económica, como las deudas procedentes de retenciones por el IRPF, ejercicios 93-96, liquidadas contra Pro-Albir, S.A., en fecha de 27 de Noviembre de 1997 por la Inspección de la Delegación de Alicante de la Agencia Tributaria con un importe total de 27.270.819 ptas.; (Cuota: 14.920.115 ptas.; intereses de demora: 3.425.425 ptas., sanción: 8.877.469 ptas.), y las deudas relacionadas en las letras «c, a y b», del acuerdo de derivación, por tratarse de intereses de sanciones o recargos sobre deudas de retenciones IRPF.

d) Por no ser exigibles al responsable las sanciones, lo que afectaba a la sanción incluida en acta de retenciones IRPF 1993/96, por importe de 8.877.469 ptas., a la sanción por diferencia autoliquidaciones e ingresos de retenciones de trabajo 1995 (deuda «c») por importe de 14.750 ptas., y al recargo del art. 61.3 de la LGT por extemporánea presentación de la autoliquidación correspondiente al IVA (2T/1997), por adquirir en el caso naturaleza de sanción tributaria.

e) Improcedencia de liquidar el recargo del art. 61.3 de la Ley General Tributaria por concurrir fuerza mayor, al constar que Pro-Albir, S.A., dentro del plazo en que reglamentariamente podía autoliquidar el IVA, correspondiente al 2T/97, presentó ante el Juzgado de Benidorm solicitud de suspensión de pagos, produciéndose la admisión a trámite el día 16 de Julio de 1997.

Pues bien, ante el pronunciamiento acordado, que anulaba la declaración de responsabilidad solidaria, no procedía examinar la extensión de la responsabilidad.

La responsabilidad subsidiaria exige la observancia de un determinado procedimiento, estando sólo obligado al pago los responsables subsidiarios, una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, cuando la Administración dicta el acto de declaración de responsabilidad, que es cuando ha de indicar las liquidaciones a las que alcanza, y que pueden ser objeto de discusión cuando se interponga el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Es cierto que la sentencia, previamente, admite la aplicación del art. 72.1 de la Ley General Tributaria a la demandante ante los hechos que considera probados, pero acreditada la sucesión aprecia el vicio procedimental alegado, sin perjuicio de que la Administración pueda seguir el procedimiento legalmente establecido relativo a derivación de responsabilidad subsidiaria, por lo que nada impide que pueda discutirse, en su caso, el alcance de esa responsabilidad, si se dicta el pertinente acto de declaración, con invocación de la doctrina sentada por esta Sala, entre otras, en sus sentencias de 15

de Julio de 2000 y 6 de Octubre de 2003, que sentaban el criterio de que la responsabilidad no alcanzaba a las obligaciones derivadas por falta de ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta, aunque la nueva redacción del actual art. 42.1 c) incluye expresamente este supuesto.

Tercero.

En el segundo motivo se denuncia la infracción de dos preceptos; del art. 72.1 de la Ley General Tributaria, por su indebida aplicación, al no concurrir los presupuestos fácticos necesarios para su invocación por la sentencia recurrida, y del art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional, al no imponer las costas a la Administración demandada.

En relación con la primera infracción, argumenta la parte recurrente que resulta totalmente contraria a derecho la aseveración que se contiene en el fundamento cuarto de la sentencia de tener por acreditada la sucesión sobre la base de que según escritura pública de 25 de Junio de 1997, la entidad Pro-Albir, S.A., transmite a diversas entidades financieras el complejo urbanístico destinado a apartamentos turísticos denominado Flamingo Albir Garden, el cual en el mismo acto es objeto de arrendamiento financiero a favor de la demandante, Flamingo Albir, S.L., porque no existe ninguna relación jurídica directa, respecto del inmueble, entre Pro-Albir, S.A. y Flamingo Albir, S.L., habiendo adquirido ésta última la condición de arrendatario financiero de las instalaciones por la voluntad indispensable del grupo bancario.

En definitiva, se cuestiona que se proceda contra el arrendatario financiero, y se evite dirigir el procedimiento contra los nuevos copropietarios, sin que la adquisición de mobiliario o menaje por Flamingo Albir, S.L. de Pro-Albir, S.A., pueda constituir tampoco título suficiente para considerar sucesora a la recurrente.

Procede rechazar este submotivo.

Es cierto que en la Ley General Tributaria de 1963 (art. 72) se hacía referencia a que la sucesión tenía que realizarse conforme a un título jurídico determinado, pero no lo es menos que en el art. 13 del Reglamento General de Recaudación se contemplaba que la sucesión lo fuese en el ejercicio, habiendo admitido esta Sala que el art. 72 daba cabida a las sucesiones fácticas (sentencia de 6 de Octubre de 2003), lo que se ha recogido en la nueva Ley General Tributaria [art. 42.1 c)] al introducirse que la sucesión lo es en la titularidad o ejercicio, por lo que lo esencial es que el nuevo empresario siga en la misma actividad que el anterior, que es lo que quedó acreditado en las actuaciones ante los datos fácticos que recoge la sentencia, que no se limitan a lo que consta en la escritura pública de 25 de Junio de 1997, pues alude también a otros muy significativos, que confirman la existencia de la discutida sucesión.

Así se refiere a que la anterior explotadora del complejo turístico, Pro-Albir, S.A., se da de baja el 7 de Julio de 1997 del epígrafe 684 (hospedaje en hoteles y apartamentos) del Impuesto sobre Actividades Económicas, mientras que Flamingo Albir, S.L., se da de alta el 30 de Junio de 1997 en el mismo epígrafe, y en ambos casos situando la actividad en el mismo domicilio, Camino Viejo de Altea 29, Alfaz del Pi.

Por otra parte, se señala que consta que D. C... , que fundó Pro Albir junto con otras personas, ejerció el cargo de consejero delegado, hasta que el 30 de Junio de 1997 presenta su dimisión, habiendo perfeccionado la venta del complejo en representación de Pro-Albir, S.A., y figurando como fundador de la Flamingo Albir, S.L., y como administrador de la misma el 25 de Junio de 1997, cuando acuerda con las entidades financieras que éstas compran el complejo Albir Garden para que Flamingo Albir, S.L. pueda recibirlo en arrendamiento financiero.

Finalmente, tras referirse a la adquisición en Junio de 1997 por Flamingo de Pro-Albir, S.A., de los elementos del inmovilizado, se alude a que los trabajadores son dados de baja el 30 de Junio de 1997 en la primera explotadora y dados de alta en la sucesora al día siguiente, continuando trabajando para el mismo complejo, sin ver alterados sus derechos laborales.

Cuarto.

Por lo que respecta a la infracción del art. 139 de la Ley Jurisdiccional, no obstante la parte aludir a la doctrina de esta Sala consistente en que la apreciación de la concurrencia de mala fe o temeridad en los contendientes, a efectos de la imposición de costas, es cuestión que viene confiada al prudente arbitrio del juzgador de instancia, cuyo criterio no es susceptible de ser impugnado en casación, considera que en este caso procede una condena a las costas de la instancia por el temerario comportamiento de la demandada, ante las circunstancias que concurren (desconocimiento por el TEAC de la declaración de nulidad de pleno derecho por el Tribunal Supremo del art. 13.3 del Reglamento General de Recaudación por sentencia de 15 de Julio de 2000, y la postura que adopta la representación de la recurrida), acogiéndose a estos efectos a la facultad que el art. 88.3 de la Ley ofrece al Tribunal Supremo para integrar en los hechos admitidos como probados aquellos que hubiesen sido omitidos por el Tribunal de instancia. Subsidiariamente, estima que constituye un claro ejemplo de la pérdida de finalidad del recurso el hecho de que, a pesar de haber ganado la nulidad de un acto, no se impongan la condena en costas a la Administración, pues debe soportar un gasto del que nunca podrá resarcirse.

Este submotivo también debe ser desestimado, no inadmido, como postula el Abogado del Estado.

Como reconoce la parte recurrente esta Sala ha declarado repetidamente que, salvo circunstancias excepcionales, no cabe revisar en un motivo de casación las apreciaciones del Tribunal *a quo* sobre la concurrencia o no de las circunstancias que se refiere el art. 139 a efectos de condena a una de las partes al pago de las costas.

En este caso la Sala de instancia estimó que no procedía efectuar especial imposición de costas al no apreciar mala fe ni temeridad de las partes.

No cabe hablar de grave negligencia de la Administración por apartarse del pronunciamiento anulatorio del art. 13.3 del Reglamento General de Recaudación, pues dada la fecha de la sentencia, de 15 de Julio de 2000, es muy probable que al tiempo de la resolución de la reclamación el TEAC desconociese este fallo. Por otra parte, tampoco puede considerarse temeraria la oposición al recurso, aunque contenga inexactitudes sobre las cuestiones planteadas, y no reconozca la trascendencia de la sentencia de 15 de Julio de 2000, finalmente aplicada en la sentencia de instancia, debiendo reconocerse que este criterio no ha sido recogido por la vigente ley, al constituir la responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas un supuesto específico de responsabilidad tributaria solidaria.

Por otra parte, aunque es cierto que la recurrente ha de soportar un gasto, a pesar del éxito en la instancia, todo ello es debido al criterio que sienta el legislador en materia de costas.

Quinto.

A tenor del art. 139 de la Ley Jurisdiccional procede imponer las costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3.º, señala 2.400 euros como cuantía máxima de los honorarios del Abogado del Estado.

Por lo expuesto, 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

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por Flamingo Albir, S.L., contra la sentencia dictada el 22 de Abril de 2002 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con expresa imposición de costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Rafael Fernández Montalvo, Manuel Garzón Herrero, Juan Gonzalo Martínez Micó, Emilio Frías Ponce, Manuel Martín Timón y Jaime Rouanet Moscardó.

PUBLICACION. 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 mí, el Secretario. Certifico.