

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia:NFJ054151

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 10 de enero de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2715/2012

SUMARIO:

Recurso de casación para la unificación de doctrina. Siendo distintos los supuestos sobre los que se pronunciaron la sentencia recurrida y las de contraste, no existe la contradicción de pronunciamientos jurisdiccionales exigida para el recurso.

Responsabilidad subsidiaria. Liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades. *Naturaleza autónoma, en su configuración subjetiva, de la responsabilidad del liquidador. Derivación de la responsabilidad. Previa declaración de fallido de los responsables solidarios.* Las sentencias de contraste abordan el supuesto, digamos general, de la responsabilidad de los administradores sociales por las deudas tributarias de la sociedad, mientras que en la ahora impugnada se está ante un supuesto autónomo, el previsto en el art. 43.1 c), último inciso, Ley 58/2003 (LGT). Este precepto atribuye al liquidador de una sociedad la responsabilidad por las obligaciones tributarias posteriores al inicio de la situación de liquidación, fundada en el ámbito de gestión encomendado a dichos liquidadores por el art. RDLeg. 1564/1989 (TRLSA) y, por lo tanto, en la inobservancia personal de los actos de administración que le corresponden. En estos casos se trata de una responsabilidad fundada en la inatención personal de las obligaciones tributarias por parte del liquidador, ya durante el procedimiento liquidatorio, lo que no sólo lo diferencia del supuesto examinado por las sentencias de contraste, sino que hace ilógica su subordinación a una previa declaración de fallido de los accionistas cuando respecto de estas deudas ni siquiera son responsables solidarios. Respecto al segundo de los motivos alegados, las sentencias de contraste se refieren genéricamente a la *aplicación del régimen jurídico vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la responsabilidad*. En este sentido, tanto la Ley 58/2003 (LGT) como su predecesora contemplan en términos análogos el supuesto determinante de tal responsabilidad, a lo que cabe añadir que la responsabilidad del liquidador por negligencia o mala fe en el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias únicamente puede apreciarse cuando expira su mandato y se constata la falta de actividad a estos efectos, por lo que la norma aplicable será la vigente en ese momento y no cuando se produjo su nombramiento. *Posibilidad de derivar subsidiariamente al liquidador deudas posteriores a su nombramiento.* La sentencia recurrida ha partido de la aplicabilidad al caso de la Ley 58/2003, criterio que se ha confirmado, y en base a su art. 43.1 c) (LGT) debe admitirse que de las obligaciones tributarias posteriores al nombramiento de liquidadores, éstos responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración, como es el caso. **Alcance.** Todas las sentencias de contraste se refieren a supuestos de responsabilidad subsidiaria vigente la Ley 230/1963 (LGT), donde no existía el supuesto específico de responsabilidad del liquidador introducido por el art. 43.1 c), último inciso, Ley 58/2003 (LGT) aplicado en este supuesto. A lo que cabe añadir que si esta específica responsabilidad opera por la inatención de sus obligaciones por parte del liquidador tras ser nombrado, la misma deberá abarcar íntegramente a la obligación tributaria inatendida, de la que forman parte como accesorios los *recargos e intereses ya devengados*. [Vid., STSJ de Galicia, de 14 de octubre de 2010, recurso n.º 16199/2008 (NFJ041214), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10.2, 25.1, 41, 43.1 c) y disp. trans. tercera.

RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), art. 272.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 37.5, 40.2, 61.3 y 89.4.

Constitución Española, art. 9.3.

PONENTE:*Don Juan Gonzalo Martínez Micó.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diez de Enero de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el núm. 2715/2012 ante la Sala pende de resolución, interpuesto por D. Gaspar , representado por Procuradora y bajo la dirección jurídica de Letrado, contra la sentencia dictada con fecha 14 de octubre de 2010 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 16199/2008 en materia de derivación de responsabilidad subsidiaria del pago de las obligaciones tributarias pendientes. La cuantía del presente recurso asciende a 37.146,06 euros.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación defensa el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sociedad Ediciones Periodísticas de Galicia S.A. se constituyó y comenzó su actividad, consistente en la edición de un diario deportivo gallego denominado "Meta Sport", en 1998; el proyecto empresarial fracasó.

El 23 de julio de 1999, Ediciones Periodísticas de Galicia, S.A. cesó en su actividad y ese mismo día la Junta General de Accionistas acordó la disolución de la sociedad, aceptar la dimisión de todos los miembros del Consejo de Administración y el nombramiento de D. Luis Manuel como liquidador.

Posteriormente, como consecuencia de que la sociedad generó una serie de deudas con la Agencia Tributaria a las que no ha podido hacer frente, el 19 de mayo de 2005 la Dependencia Regional de Recaudación dictó acuerdo declarando responsable subsidiario a D. Gaspar por las deudas tributarias liquidadas a la empresa EDICIONES PERIODÍSTICAS DE GALICIA, S.A., declarada fallida el 29 de diciembre de 2003, la cual tenía deudas pendientes con la Hacienda Pública. La derivación de responsabilidad se fundamenta en el artículo 43.1.c) de la Ley 58/2003 , General Tributaria, dada la condición de liquidador de la deudora desde el 23 de julio de 1999. La cuantía de la responsabilidad que se le exigía al Sr. Gaspar como administrador se extiende a las liquidaciones derivadas de recargos por presentación fuera de plazo de auto liquidaciones, de intereses de demora y de autoliquidaciones de IRPF-Retenciones de Trabajo Personal y de Ingresos a cuenta de Arrendamientos presentadas con solicitud de aplazamiento/fraccionamiento fuera de plazo de ingreso voluntario.

Segundo.

Contra el acuerdo de derivación de responsabilidad el 17 de junio de 2005 fue interpuesta reclamación económico- administrativa, que fue desestimada por el Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR) de Galicia en resolución de 19 de junio de 2008.

Tercero.

Contra el acuerdo del TEAR de Galicia de fecha 19 de junio de 2008, dictado en la reclamación núm. NUM000 , D. Gaspar interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que fue turnado a la Sección Cuarta y resuelto en sentencia de 14 de octubre de 2010 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal "FALLAMOS: Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Gaspar contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 19 de junio de 2008, dictado en la reclamación núm. NUM000 , sobre derivación de responsabilidad subsidiaria en el pago de obligaciones tributarias, en concepto de liquidador de la mercantil "Ediciones Periodísticas de Galicia S.A. Sin efectuar pronunciamiento en orden a la imposición de las costas procesales".

Cuarto.

Contra la citada sentencia D. Gaspar interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante el Tribunal "a quo", que ha sido tramitado, procesalmente, con arreglo a las prescripciones legales; y formulado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 8 de enero de 2014, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La sentencia recurrida, después de señalar el objeto del recurso -el Acuerdo del TEAR de Galicia de 19 de junio de 2008- sintetiza los motivos de recurso que el demandante aduce: a) aplicación al procedimiento de la Ley General Tributaria de 2003, en lugar de la precedente de 1963, que es la que parece aplicar el Acuerdo recurrido; b) imposibilidad de derivar subsidiariamente al Liquidador deudas posteriores a su nombramiento; c) improcedencia de derivar recargos e intereses de demora; y, d) nulidad del procedimiento de derivación por existencia de responsables solidarios.

En su Fundamento de Derecho Segundo la sentencia analiza los motivos de impugnación aducidos por el actor:

1) En cuanto a la Ley aplicable debe distinguirse entre la regulación adjetiva y la sustantiva. Al procedimiento se aplica la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, al no estar incluido el que nos ocupa en ninguno de los acogidos a la Ley General Tributaria anterior (LGT 1963) en la Disposición Transitoria Tercera de la actual. En cuanto a la regulación material o sustantiva, el vigente artículo 43.1.c) en cuanto a la regulación principal, dispone un régimen similar al anterior artículo 40.2 LGT 1963, excepción hecha de la referencia que el vigente hace a las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a la situación de liquidación, a la que luego nos referiremos.

Pues bien, es esta situación de liquidación de la mercantil correspondiente la que promueve el nombramiento del correspondiente liquidador y es el cumplimiento de las obligaciones tributarias, durante el desempeño del cargo, el parámetro de referencia para decidir, cuando éste finaliza, si se está o no en la situación de responsabilidad. En consecuencia, hasta el momento en que no finaliza la actuación del liquidador no es posible atender a la responsabilidad del artículo 43.1, c) LGT actual -- 40.2 LGT 1963 -- por lo cual, y habiendo cesado el recurrente en el cargo de liquidador de la mercantil "Ediciones Periodísticas de Galicia S.A." ya vigente la Ley General Tributaria de 2003, procede la aplicación de ésta tanto material como adjetivamente. A tal conclusión no se opone que, tal como manifiesta la demanda, la Ley anterior se hubiese aplicado a la responsabilidad de uno de los administradores de la empresa, pues ni objetiva ni subjetivamente coinciden los términos de dicha responsabilidad ni, en este último extremo, es coincidente, en su definición, la responsabilidad del liquidador y la del administrador.

2) En cuanto al segundo motivo de recurso, en el contenido del artículo 43.1, c) LGT 2003 es de distinguir la existencia de obligaciones tributarias anteriores a la situación de liquidación; su imputación a los obligados tributarios; y, en conexión con ella, la responsabilidad del liquidador que no hubiere realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de aquéllas. Existe, entonces, una responsabilidad que, en cuanto hay obligación tributaria devengada e imputable a un obligado tributario, es subsidiaria; pero también es autónoma del liquidador, desde el momento en que el único parámetro de exigencia es su comportamiento en orden al cumplimiento de sus funciones, en los términos del artículo 272 del Texto Refundido de la Ley de sociedades anónimas de 1989, aplicable al presente caso. Estaríamos ante unos requisitos de orden objetivo y otro subjetivo, específico del liquidador y que atañe explícitamente al modo en que se ejerce su función o se hace dejación de ella. En este contexto, el precitado artículo 43.1.c) LGT 2003, al referirse a obligaciones y sanciones posteriores a la situación de liquidación y, en concreto, a las obligaciones, que es lo que ahora nos ocupa, refiere la coincidencia de las funciones de liquidador y administrador. Más adelante veremos que dicha mención se efectúa en relación con el momento temporal de las obligaciones y con relación a su naturaleza, sin que en el presente caso sea posible entender que el demandante carecía en absoluto de las funciones de administrador, sobre el argumento de que el periódico que servía de actividad social de la empresa se había dejado de publicar, pues en todo caso existe una función de representación y actividad societaria mínima, que no puede soslayarse en la idea de que al liquidador, cesados los administradores, sólo le compete la estricta función de liquidación.

3) En cuanto al tercer motivo de recurso, completando añadidamente la argumentación anterior, es de señalar que el artículo 43.1.c) LGT 2003 no impide que se incorpore a la responsabilidad del liquidador los recargos e intereses de obligaciones anteriores. Se trata de obligaciones accesorias (art. 25.1 LGT) netamente distinguibles de las obligaciones tributarias principales, esencialmente las posteriores a la fecha de nombramiento del liquidador.

4) Como último motivo de recurso se aduce la nulidad del procedimiento de derivación por existencia de responsables solidarios, argumento que no puede prosperar a la vista de lo ya expuesto en relación con la naturaleza autónoma, en su configuración subjetiva, de la responsabilidad del liquidador, cuyos términos no se siguen sin solución de continuidad de la responsabilidad de la empresa, primero y, más tarde, de los administradores, sino de unas obligaciones autónomas -- art. 272 TRLSA -- cuyo incumplimiento genera el adicional de la inatención de las obligaciones tributarias a que el Acuerdo recurrido se refiere.

Segundo.

1. La primera infracción legal que el recurrente imputa a la sentencia recurrida es el de la nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria por existencia de responsables solidarios y no existir la previa declaración de fallido de dichos responsables solidarios.

El recurrente empieza, en este punto, por exponer el supuesto de hecho de la sentencia objeto de impugnación en el presente recurso: 1º) La Agencia Tributaria derivó al liquidador, esto es, al aquí recurrente, una deuda por importe de 37.141,06 euros que tiene su origen en deudas devengadas en los años 1998 y 1999 correspondientes a la sociedad Ediciones Periodísticas de Galicia S.A., previa la declaración de fallido de dicha sociedad (es decir, del deudor principal). 2º) Sin embargo, la Administración no declaró fallidos a los responsables solidarios (es decir, a los accionistas de la sociedad Ediciones Periodísticas de Galicia S.A. que fue objeto de disolución y cuyas deudas fueron derivadas al recurrente).

2. Presenta, como sentencias de contraste de la aquí impugnada, las del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 21 de enero de 2002 (rec. nº 902/2000) y de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2010 (rec. nº 236/2009). En ambas sentencias el supuesto de hecho es el siguiente: se trata de sociedades (deudores principales) que contraen deudas con la Agencia Tributaria y no pueden pagar dichas deudas; la Agencia Tributaria acuerda derivar las citadas deudas a los responsables subsidiarios (los administradores de la sociedad), previa declaración de fallido al deudor principal, pero sin haber declarado fallidos a los responsables solidarios.

El supuesto de hechos de las demás sentencias que se citan como sentencias de contraste (sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 1997, rec. nº 8779/1991 , y sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de octubre de 2008, rec. nº 191/2006) es el mismo: derivación de deudas a responsable subsidiario (administrador de la sociedad deudora) sin que la Administración haya declarado fallidos a los responsables solidarios. En todos los casos, las sentencias citadas proclaman que la exigencia de la responsabilidad subsidiaria reclama para su efectividad la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios. Este es el presupuesto esencial para que pueda válidamente derivarse la responsabilidad subsidiaria y se determine su alcance.

3. Después de la cita de las sentencias que el recurrente considera contradictorias con la sentencia impugnada, el recurrente sostiene, en el apartado relativo a la "Infracción legal" que se imputa a la sentencia impugnada, que la sentencia recurrida en casación incumple el artículo 37.5 de la LGT 230/1963 o el artículo 41.5 de la LGT 58/2003: "La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios".

Señala el recurrente que si bien en el folio 471 del expediente administrativo remitido por la Agencia Tributaria al Tribunal Económico--Administrativo Regional de Galicia, consta la declaración de fallido del deudor principal (Ediciones Periodísticas de Galicia S.A.), no consta en el mismo ni en el remitido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia al Tribunal Superior de Justicia de Galicia ninguna declaración de fallido de posibles responsables solidarios (que sí existen). Por ello, el recurrente insta la nulidad del Acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria, por cuanto falta la declaración de fallido de los accionistas de la sociedad, que son responsables solidarios de acuerdo con el artículo 89.4 de la Ley 230/1963 o el artículo 40.1 de la 58/2003.

La Administración, tras la insolvencia de la sociedad Ediciones Periodísticas de Galicia S.A. (y su correspondiente declaración de fallido como deudor principal), debió realizar una actividad de búsqueda de responsables solidarios de todo tipo (existentes en el presente supuesto), y, una vez constatada su existencia y su insolvencia (total o parcial), debió proceder a la consiguiente declaración de fallido de todos ellos para poder dirigirse contra los responsables subsidiarios.

4. La sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2010 (rec. nº 236/2009), que el recurrente aporta en apoyo de su tesis de la nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria de los liquidadores de la sociedad por la falta de la declaración de falencia de los responsables solidarios, aporta al primer argumento serio en contra de la misma pues la declaración de falencia de los

responsables solidarios se producirá en el supuesto en que se determine su existencia, se les identifique y se investigue que tienen bienes; solo una vez terminada la vía de apremio sin haber logrado encontrar bienes algunos de su propiedad, ni satisfechos los importes de las deudas tributarias, se declararían fallidos.

De lo actuado no consta que exista tal categoría de responsables solidarios y la parte recurrente no ha hecho prueba alguna encaminada a determinar quién o quienes pudieran tener tal condición de responsables solidarios, ni los nombra, ni demuestra que se hallen en una situación legal de responsabilidad solidaria. Ante tal falta de actividad probatoria de la parte, se comprende que la Administración recaudatoria no hubiera detectado la existencia de responsables solidarios.

Con independencia de lo que se deja expuesto, el artículo 43.1, letra c), de la LGT 58/2003 dice que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la situación de liquidación e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a la situación de liquidación los liquidadores responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

Se comprende así que la sentencia recurrida haya podido decir que el argumento de la nulidad del procedimiento de derivación por existencia de responsables solidarios no puede prosperar en este caso a la vista de la naturaleza autónoma, en su configuración subjetiva, de la responsabilidad del liquidador; su ámbito de responsabilidad no se deriva de la responsabilidad de la empresa, primero y, más tarde, de los administradores, sino de unas obligaciones autónomas -las del artículo 272 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas- cuyo incumplimiento genera el adicional de la inatención de las obligaciones tributarias a que el acuerdo inicial recurrido y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia se refieren.

Como pone de relieve el Abogado del Estado, las sentencias de contraste abordan todas ellas el supuesto, digamos general, de la responsabilidad de los administradores sociales por las deudas tributarias de la sociedad, mientras que aquí nos encontramos ante un supuesto autónomo, específico y nítidamente diferenciable del común o general, cual es el previsto en el último inciso del artículo 43.1º.c) de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Este precepto atribuye al liquidador de una sociedad la responsabilidad por las obligaciones tributarias posteriores al inicio de la situación de liquidación, fundada en el ámbito de gestión encomendado a dichos liquidadores por el artículo 272 de la Ley de Sociedades Anónimas y, por lo tanto, en la inobservancia personal de los actos de administración que le corresponden.

En estos casos se trata de una responsabilidad fundada en la inatención personal de las obligaciones tributarias por parte del liquidador, ya durante el procedimiento liquidatorio, lo que no sólo lo diferencia del supuesto examinado por las sentencias de contraste, sino que hace ilógica su subordinación a un previo fallido de los accionistas cuando respecto de estas deudas ni siquiera son responsables solidarios.

Tercero.

1. La segunda infracción legal que el recurrente imputa a la sentencia recurrida es la de haber aplicado al procedimiento tramitado la Ley General Tributaria de 2003, en lugar de la precedente de 1963.

Para el recurrente el supuesto de hecho de la sentencia objeto de impugnación en este recurso de casación es el siguiente:

1º) La Agencia Tributaria deriva al liquidador una deuda por importe de 37.141,06 euros, que tiene su origen en deudas devengadas en los años 1998 y 1999, correspondientes a la sociedad Ediciones Periodísticas de Galicia S.A., previa la declaración de fallido de dicha sociedad (es decir, del deudor principal).

2º) Para realizar dicha derivación, la Administración Tributaria aplicó una normativa (la Ley 58/2003) a una situación (deudas devengadas en los años 1998 y 1999) nacida bajo el imperio de otra normativa: la anterior Ley General Tributaria, la Ley 230/1963. Es decir, aplicó retroactivamente la Ley 58/2003, cuando esta norma no prevé su aplicación retroactiva.

A estos efectos, el recurrente entiende que el régimen jurídico por el que se rige la responsabilidad de los administradores y liquidadores es el vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma, no el vigente cuando se inicia el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, ni el vigente cuando cesa el liquidador en su cargo. Lo contrario supondría que el administrador o liquidador no tendría conocimiento durante el ejercicio de sus funciones de la normativa a la que se someterán sus actuaciones.

Se deja constancia expresa de que las deudas derivadas no sólo se devengaron estando en vigor la Ley 230/1963, sino que los plazos para el ingreso de las mismas finalizaron asimismo estando en vigor dicha norma.

2. Para el recurrente el supuesto de hecho de todas las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, [(sentencias de fechas 2 y 23 de febrero del año 2004 (núms. de recursos 1412/2001 y 1322/2001, respectivamente), 13 de junio del año 2005 (número de recurso 1770/2001), 12 de febrero del año 2007 (recurso número 165/2005), 21 de mayo del año 2007 (número de recurso 555/2004), 4 de junio del año 2007 (recurso número 172/2005), 3 de julio del año 2008 (núm. de rec. 224/2007), 3 de julio del año

2003 (rec. núm. 1409/2001), 15 de septiembre del año 2008 (núm. de rec. 52912005) y 16 de enero del año 2009 (núm. de rec. 529/2005)], que se presentan como sentencias de contraste de la impugnada en el presente recurso de casación, es el siguiente: se trata de casos en los que una sociedad tiene deudas con la Administración Tributaria y ésta, previa declaración de fallido del deudor (es decir, la citada sociedad), deriva dichas deudas a los administradores de la sociedad deudora (en el presente caso, se derivan al liquidador) y dado que las deudas derivadas tienen su origen en situaciones creadas o nacidas bajo la Ley 230/1963 (exactamente igual que en el presente caso), dichas sentencias presentadas como de contraste señalan que la normativa que debe aplicarse es la Ley 230/1963 (a diferencia del presente supuesto, en el que la sentencia recurrida concluye que debe aplicarse la Ley 58/2003).

El recurrente sostiene que los administradores tienen una regulación jurídica totalmente equiparable a los liquidadores a los efectos de la presente casación.

En este sentido, la última de las sentencias de la Audiencia Nacional citadas señala que el régimen jurídico por el que se rige la responsabilidad de los administradores es el vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma, ya que si bien no se prohíbe la retroactividad de las leyes tributarla, sólo lo serán aquellas que lo establezcan expresamente.

El supuesto de hecho de la sentencia de 9 de noviembre del año 2007 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos (rec. núm. 131/2007 y sentencia número 471/2007), que se aporta como sentencia de contraste de la impugnada en el presente recurso de casación, es el siguiente: se trata de un caso en el que una sociedad tiene deudas con la Administración Tributaria y ésta, previa declaración de fallido del deudor, deriva dichas deudas al Administrador Único de la sociedad deudora y dado que las deudas derivadas tienen su origen en situaciones creadas o nacidas bajo la Ley 230/1963 (exactamente igual que en el presente caso), la sentencia presentada como de contraste concluye que la normativa que debe aplicarse es la Ley 230/1963 (a diferencia del presente supuesto, en el que la sentencia recurrida concluye que debe aplicarse la Ley 58/2003). Además, la derivación se inicia estando en vigor la Ley 58/2003 (igual que en el presente caso).

La sentencia presentada como de contraste señala que "en cuanto al procedimiento a seguir para la derivación de responsabilidad, habiéndose iniciado el procedimiento en octubre de 2004, y entrado en vigor la Ley 58/03 el 1 de julio de 2004, a estos efectos, resultan aplicables las normas procedimentales contenidas en dicha ley. Mientras que en cuanto al derecho material aplicable para declarar la procedencia de la derivación de responsabilidad efectivamente ha de estarse a las previsiones de la LGT vigentes en el ejercicio 2002 que es al que se refiere la deuda derivada. Y en este sentido tanto el acuerdo de desestimación del recurso de reposición como la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, dejan claro que la normativa aplicable es la prevista en el Decreto Ley 230/1963 en la redacción vigente para el año 2002".

El supuesto de hecho de la sentencia de 23 de diciembre del año 2009 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos (rec. núm. 736/2008 y sentencia número 688/2009), que se presenta asimismo como sentencia de contraste de la impugnada en el presente recurso de casación, es el siguiente: la Administración declara al recurrente responsable subsidiario del pago de las obligaciones tributarias pendientes de una sociedad, previa su declaración de fallido, y entiende que la normativa aplicable al procedimiento es la Ley 58/2003 y la aplicable a los presupuestos de hecho es la vigente en el momento en que se produjeron los hechos, es decir, la Ley 230/1963. La citada sentencia dice que "conforme a lo establecido en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 58/2003 , los procedimientos de derivación de responsabilidad iniciados a partir del 1 de julio de 2004 se tramitarán de acuerdo con lo establecido en la citada Ley 58/03, sin perjuicio de que los presupuestos de hecho habilitantes de la derivación de responsabilidad y su valoración y calificación se realicen de acuerdo con la normativa vigente en el momento en que se produjeron los hechos".

3. Después de la cita de las sentencias que el recurrente considera contradictorias con la sentencia impugnada, el recurrente señala, en el apartado relativo a la "Infracción legal", que al presente supuesto no resulta de aplicación la Ley 58/2003 (que entró en vigor el 1 de julio del año 2004), sino la Ley 230/1963.

Así, por un lado, el artículo 9.3 de la Constitución española garantiza la "irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, (...)", y por otro, el artículo 10.2 de la Ley 58/2003 señala que "salvo que se disponga expresamente lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo (...). En consecuencia, en el presente supuesto (en el que se está aplicando una normativa, la Ley 58/2003, a situaciones creadas o nacidas bajo la Ley 230/1963), se está aplicando retroactiva mente la Ley 58/2003, cuando ello está expresamente prohibido por el citado artículo 10.2 (sin perjuicio de que supone además la quiebra del principio de seguridad jurídica garantizado por la Constitución).

El régimen jurídico por el que se rige la responsabilidad de los administradores (y por ende el de los liquidadores) es el vigente en el momento de producirse los hechos (en el presente caso, la normativa vigente en los años 1998 y 1999). En este sentido, las sentencias citadas de contraste afirman que una retroactividad de grado máximo es contraria al principio de seguridad jurídica; piénsese que cuando una persona es nombrada

administrador o liquidador y acepta el cargo, tiene que conocer cuál es la normativa que se le aplicará en su actuación como tal administrador o liquidador.

Es irrelevante el "parámetro" en que se ha basado la sentencia recurrida para desestimar los argumentos de la demanda en este punto: es decir, es totalmente irrelevante cuándo cesó el liquidador en el cargo, dando por tanto igual si cesó estando vigente la Ley 230/1963 o si cesó estando vigente la Ley 58/2003, y ello porque los hechos que dieron lugar a responsabilidad del liquidador sucedieron en los años 1998 y 1999, es decir, estando vigente la Ley 230/1963. Asimismo, los plazos de ingreso de las deudas que no pagó la sociedad Ediciones Periodísticas de Galicia S.A. vencieron estando vigente la Ley 230/1963.

Finalmente para determinar la normativa aplicable en el presente supuesto, en ningún caso resulta de aplicación lo previsto en la disposición transitoria tercera de la Ley 58/2003, por cuanto dicha disposición se refiere a normas procedimentales, es decir, reguladoras de la iniciación, desarrollo y terminación del procedimiento, no a normas de derecho sustantivo (tal y como asimismo señalan algunas de las sentencias citadas como de contraste).

4. La sentencia recurrida en casación (primero y segundo párrafo del Fundamento Jurídico Segundo), después de señalar que el artículo 43.1.c) de la LGT 58/2003 dispone un régimen similar al anterior artículo 40.2 de la LGT 230/1963, dice que es la "situación de liquidación de la mercantil correspondiente la que promueve el nombramiento del correspondiente liquidador y es el cumplimiento de las obligaciones tributarias, durante el desempeño del cargo, el parámetro de referencia para decidir, cuando éste finaliza, si se está o no en la situación de responsabilidad. En consecuencia, hasta el momento en que no finaliza la actuación del liquidador no es posible atender a la responsabilidad del artículo 43,1, c) LGT actual -- 40.2 LGT 1963 -- por lo cual, habiendo cesado el recurrente en el cargo de liquidador de la mercantil "Ediciones Periodísticas de Galicia S.A." ya vigente la Ley General Tributaria de 2003, procede la aplicación de ésta tanto material como adjetivamente. A tal conclusión no se opone que, tal como manifiesta la demanda, la Ley anterior se hubiese aplicado a la responsabilidad de uno de los administradores de la empresa, pues ni objetiva ni subjetivamente coinciden los términos de dicha responsabilidad ni, en este último extremo, es coincidente, en su definición, la responsabilidad del liquidador y la del administrador".

Las sentencias de contraste aportadas por el recurrente incluyen declaraciones genéricas sobre la aplicabilidad a la responsabilidad de los administradores del régimen jurídico vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma.

Sin embargo, no contemplan el supuesto específico de la responsabilidad del liquidador por la inatención de sus obligaciones durante la fase liquidatoria, siendo ese comportamiento subjetivo el que genera la responsabilidad, de modo que no se trata de deudas generadas en 1998 y 1999, como dice la recurrente, sino como dice el Abogado del Estado, de hechos generadores de la responsabilidad que se producen una vez que el liquidador es nombrado y no observa el comportamiento que le el artículo 272 de la Ley de Sociedades Anónimas, a los cuales les resulta aplicable, sin retroactividad de ningún género, la Ley General Tributaria vigente en el momento de tener lugar la responsabilidad, que no la deuda social originaria.

En este sentido, la resolución del TEAR de Galicia de 19 de junio de 2008 dejaba constancia de que en el caso examinado, el interesado incumplió las funciones para las que fue nombrado en la Junta General Universal celebrada el 23 de julio de 1999, porque del examen del expediente queda acreditado que no ha realizado las gestiones necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias: No consta en el expediente ninguna actividad inherente a su cargo, formulado inventario y balance de cuentas, posible enajenación de bienes sociales o solicitud de aplazamientos o fraccionamientos; tampoco ha promovido la quiebra necesaria de la empresa. En definitiva no puede afirmarse de ninguna forma que su conducta fuera diligente.

En consecuencia, el régimen jurídico aplicable a la responsabilidad de los liquidadores es el que resulte de aplicación en el momento en que se produce el presupuesto de hecho de la responsabilidad, considerándose que, en el caso que nos ocupa, el mismo tuvo lugar el 23 de julio de 2007, fecha en la que el recurrente finalizó su cargo como liquidador incumpliendo su función como tal.

Por lo demás, y en cuanto a la aplicación de la Ley General Tributaria 58/2003, no se ve, como decía el Abogado del Estado en la instancia, en qué medida el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia -o la sentencia recurrida- han aplicado la citada Ley más que a efectos procedimentales, siendo evidente que el procedimiento de derivación de responsabilidad iniciado el 17 de noviembre de 2004 debe regirse por la norma vigente al tiempo de su iniciación (la Ley 58/03 General Tributaria), no existiendo manifestación alguna de que el tratamiento brindado a las deudas derivadas sea otro que el de la legislación vigente al tiempo de su devengo.

En este sentido, si lo que el recurrente realmente pretende es que se aplique a su responsabilidad una norma distinta de la Ley 58/2003 General Tributaria, debe insistirse en que tanto esta Ley como su predecesora contemplan en términos análogos el supuesto determinante de tal responsabilidad, a lo que cabe añadir que la responsabilidad del liquidador por negligencia o mala fe en el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias únicamente puede apreciarse cuando expira su mandato y se constata la falta de actividad a estos efectos, por lo que la norma aplicable será la vigente en ese momento y no cuando se produjo su nombramiento, ya que a esa

fecha todavía no había podido tener lugar, por definición el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad subsidiaria.

Cuarto.

1. Partiendo, en la hipótesis que maneja el recurrente, de que la ley aplicable al caso que nos ocupa es la LGT 230/1963, el recurrente entiende que, de acuerdo con dicha norma, las deudas devengadas con posterioridad al nombramiento del Liquidador no son derivables.

Consta en el expediente que la mayor parte de las deudas derivadas al liquidador son deudas en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas devengadas con posterioridad al nombramiento del liquidador.

Pues bien, el artículo 40.2 de la Ley 230/1963 establece que "serán responsables subsidiarios los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos".

Observa el recurrente que el artículo transcrito en el párrafo anterior sólo contempla la posibilidad de derivar, en su caso, deudas tributarias devengadas con anterioridad al nombramiento del liquidador; es decir, la Ley 230/1963 no contempla la posibilidad de derivar al liquidador deudas devengadas con posterioridad a su nombramiento; dicha posibilidad constituye una novedad introducida por la Ley 58/2003 (normativa que para el recurrente no resulta de aplicación al presente caso).

Por lo tanto, según el recurrente, no procede la derivación de la deuda en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas devengadas con posterioridad al nombramiento del liquidador, dado que el único argumento del acuerdo de declaración de responsabilidad (fundamento jurídico primero) y de la sentencia recurrida (segundo párrafo in fine del Fundamento de Derecho Segundo) es que el liquidador ejercía funciones de administración.

En esta línea, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de marzo del año 2008, número de recurso 775/2004, señala en el Fundamento de Derecho Tercero que "es precisamente sobre obligaciones tributarias devengadas con anterioridad sobre las que se exige responsabilidad, tal y como prevé el artículo 40.2 LGT (en referencia a la Ley 230/1963)".

Dado que la mayor parte de la deuda derivada corresponde a deudas del deudor principal que se han devengado con posterioridad al nombramiento del liquidador (hecho que no se ha discutido en ningún momento ni por la Administración ni en la Resolución del TEARG ni en la sentencia recurrida), no procede derivar dichas deudas.

En este sentido, la sentencia recurrida infringe claramente el artículo 40.2 de la Ley 230/1963 y por lo tanto debe ser casada.

2. En cuanto a la posibilidad de derivar subsidiariamente al liquidador deudas posteriores a su nombramiento dice la sentencia recurrida que "en el contenido del artículo 43.1, c) LGT 2003 es de distinguir la existencia de obligaciones tributarias anteriores a la situación de liquidación; su imputación a los obligados tributarios; y, en conexión con ella, la responsabilidad del liquidador que no hubiere realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de aquéllas. Existe, entonces, una responsabilidad que, en cuanto hay obligación tributaria devengada e imputable a un obligado tributario, es subsidiaria; pero también es autónoma del liquidador, desde el momento en que el único parámetro de exigencia es su comportamiento en orden al cumplimiento de sus funciones, en los términos del artículo 272 del Texto Refundido de la Ley de sociedades anónimas de 1989, aplicable al presente caso. Estaríamos ante unos requisitos de orden objetivo y otro subjetivo, específico del liquidador y que atañe explícitamente al modo en que se ejerce su función o se hace dejación de ella. En este contexto, el precitado artículo 43.1. c) LGT 2003, al referirse a obligaciones y sanciones posteriores a la situación de liquidación y, en concreto, a las obligaciones, que es lo que ahora nos ocupa, refiere la coincidencia de las funciones de liquidador y administrador... dicha mención se efectúa en relación con el momento temporal de las obligaciones y con relación a su naturaleza, sin que en el presente caso sea posible entender que el demandante carecía en absoluto de las funciones de administrador, sobre el argumento de que el periódico que servía de actividad social de la empresa se había dejado de publicar, pues en todo caso existe una función de representación y actividad societaria mínima, que no puede soslayarse en la idea de que al liquidador, cesados los administradores, sólo le compete la estricta función de liquidación".

El recurrente, partiendo de la aplicabilidad al caso de la Ley 230/1963, llegó a la conclusión de que las deudas devengadas con posterioridad al nombramiento del liquidador no son derivables.

La sentencia recurrida ha partido de la aplicabilidad al caso de la Ley 58/2003, criterio que hemos confirmado, y en base a su artículo 43.1.c), debe admitirse que de las obligaciones tributarias posteriores al nombramiento de liquidadores, éstos responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración. Y en el presente caso el liquidador no carecía en absoluto, de las funciones de administrador.

Por eso decía el Abogado del Estado en la instancia, al referirse a la existencia entre las deudas derivadas de algunas posteriores a la fecha de nombramiento del liquidador derivadas de la presentación fuera de plazo de autoliquidaciones, o en plazo pero sin ingreso de parte de la deuda tributaria, que puede sostenerse la procedencia de su derivación en cuanto si bien es cierto que tales deudas son posteriores a la fecha de nombramiento del liquidador, no es menos cierto que el liquidador era el responsable, en cuanto liquidador nombrado con funciones de administrador, del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa, siendo en consecuencia derivables las deudas mencionadas.

A esa misma conclusión hemos llegado en la sentencia de 12 de diciembre de 2013 (cas. nº 3690/2011 , F. J. Sexto).

Quinto.

1. Finalmente, el recurrente entiende que, con independencia de la normativa que resulte de aplicación (Ley 230/1963 o Ley 58/2003), ni los recargos ni los intereses de demora son derivables subsidiariamente.

El supuesto de hecho de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 14 de octubre del año 2010 , que es objeto de impugnación en el presente recurso de casación, es el siguiente: en el Acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria la Administración Tributaria incluyó deudas en concepto de intereses de demora y recargos imputables al deudor principal (la sociedad Ediciones Periodísticas de Galicia S.A.) por no haber pagado éste sus deudas en período voluntario.

El supuesto de hecho de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2003 (rec. núm. 899/2002), que se presenta como primera sentencia de contraste de la impugnada en el presente recurso de casación, es el siguiente: acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de deudas tributarias de una sociedad; se derivan las sanciones y los intereses de demora; respecto a estos últimos la sentencia (Fundamento de Derecho Quinto) señala lo siguiente: " Por todo ello, el responsable subsidiario incurrirá en obligación de pago de intereses de demora y en vía de apremio si, transcurrido el período voluntario de pago que a él ha de otorgársele a partir del momento en que se le deriva la responsabilidad por impago del deudor principal, no paga, pero no antes, ya que resultaría absurdo exigir al responsable subsidiario unos intereses que tienen naturaleza resarcitoria, cuando ni él es el causante del daño, pues todavía no ha incurrido en mora, ni ha tenido la obligación de pagar la deuda tributaria con anterioridad al momento de derivación de la responsabilidad".

El supuesto de hecho de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 30 de septiembre del año 2008 (rec. núm. 595/2004 y sentencia núm. 842/2008), que se presenta como segunda sentencia de contraste de la impugnada en el presente recurso de casación, es el siguiente: acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de deudas de una sociedad; se derivan las sanciones y recargos: respecto a estos últimos, la sentencia señala lo siguiente (último párrafo del Fundamento de Derecho Quinto):

"En consecuencia procede excluir del acuerdo de derivación las sanciones impuestas a la deudora principal.

También deben ser excluidos los recargos impuestos a esta última, ya que es evidente, de acuerdo con lo antes expuesto, que la Administración debe notificar al responsable subsidiario la liquidación impagada por la deudora principal en período voluntario de pago y que por lo tanto no deben exigírsele más recargos de apremio que los originados por su propio impago dentro de dicho período".

El supuesto de hecho de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de marzo del año 2003 (recurso número 806/2000 y sentencia número 315/2003), que se presenta como tercera sentencia de contraste de la impugnada en el presente recurso de casación, es el siguiente: derivación subsidiaria de deudas tributarias, incluidos intereses de demora. Respecto a estos últimos, la sentencia considera, al final del Fundamento de Derecho Tercero, desestimables los motivos de impugnación contemplados, salvo el aspecto relativo a esa limitación de la responsabilidad derivada como subsidiaria al principal, con exclusión de intereses y sanción, a tenor del artículo 14 y concordantes del RGR y de la LGT, en cuanto la deuda a satisfacer por el responsable subsidiario será la del débito derivada de su notificación para su pago en período voluntario, nacida "ex novo" para el responsable subsidiario por la derivación responsabilidad con exclusión de intereses y sanción.

2. El recurrente entiende que, al derivar los recargos y los intereses de demora, la sentencia recurrida está infringiendo el artículo 37.3 de la Ley 230/1963 (y el artículo 41.3 de la Ley 58/2003), en el sentido de que la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria en período voluntario.

A estos efectos, el recurrente afirma que no procede derivar la parte de la deuda correspondiente a recargos por cuanto los preceptos citados en el párrafo anterior establecen que "la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario"; por lo tanto, dado que los recargos derivados se

corresponden con recargos por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo regulados en el artículo 61.3 de la Ley 230/1963 , dichos recargos no son derivables.

Asimismo, la responsabilidad no se puede extender nunca ni a los recargos ni a los intereses de demora, ya que sería absurdo exigírselos al presunto responsable cuando él no es, ni puede ser, legalmente el causante.

En este sentido, la sentencia recurrida infringe el artículo 37.3 de la Ley 230/1963 (o, en su caso, el artículo 41,3 de la Ley 58/2003) y por lo tanto, dicha sentencia debe ser casada.

3. La sentencia recurrida señala que el artículo 43.1.c) no impide que se incorpore a la responsabilidad del liquidador los recargos e intereses de demora de obligaciones anteriores pues se trata de obligaciones accesorias (art. 25.1 LGT) netamente distinguibles de las obligaciones tributarias principales, esencialmente las posteriores a la fecha de nombramiento del liquidador.

Nótese que todas las sentencias de contraste aportadas se refieren a supuestos de responsabilidad subsidiaria vigente la Ley General Tributaria de 1963, donde no existía el supuesto específico de responsabilidad del liquidador introducido por el último inciso del artículo 43.1°.c) de la Ley 58/2003 General Tributaria y aplicado en el caso de autos.

A lo que cabe añadir que si esta específica responsabilidad opera por la inatención de sus obligaciones por parte del liquidador tras ser nombrado, la misma deberá abarcar íntegramente a la obligación tributaria inatendida, de la que forman parte como accesorios los recargos e intereses ya devengados.

En definitiva, siendo distintos los supuestos sobre los que se pronunciaron la sentencia aquí recurrida y las que se invocan de contrario y no existiendo, por ello, la contradicción de pronunciamientos jurisdiccionales que permite la intervención de este Tribunal Supremo para discernir qué doctrina debe estimarse como correcta, carece de base --por definición-- el presente recurso de casación para la unificación de doctrina.

Sexto.

En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar no haber lugar al recurso interpuesto, lo que determina la imposición de las costas al recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 93.5, en relación con el artículo 139, ambos de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA , señala 3.000 euros como cuantía máxima de los honorarios del Abogado del Estado, a los efectos de las referidas costas.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina formulado por D. Gaspar contra la sentencia dictada, con fecha 14 de octubre de 2010, por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso núm. 16199/2008 , con expresa imposición de costas a la parte recurrente que no podrán exceder de 3.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.