

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079558

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 2605/2020, de 22 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1058/2018

#### SUMARIO:

**Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Administradores de personas jurídicas. Incumplimiento de obligaciones. Conducta del Administrador. Informe de auditoría.** No cabe derivar la responsabilidad subsidiaria al Administrador por las sanciones cometidas por la sociedad, cuando el responsable no ha participado o colaborado en la comisión de la sanción derivada. En el presente caso, no se probó la culpa del Administrador pues la indebida acreditación de las cuotas a deducir en ejercicios futuros hunde sus raíces en prácticas contables previas a la presentación de la correspondiente declaración del IS del que se deriva la responsabilidad. La sanción derivada en el ajuste practicado en el ejercicio 2008 tiene su causa en la contabilización de los anticipos de la operación de transmisión inmobiliaria como resultados con el fin de evitar aflorar pérdidas en la actividad ordinaria de la entidad. La indebida contabilización se originó en ejercicios anteriores, en que no se atribuye al recurrente la condición de administrador, ni participación alguna en las correspondientes infracciones. Las cuentas y la aprobación de la autoliquidación se basan en un informe de auditoría que pudo inducir al recurrente a tener por buena la contabilidad de partida o que sirvió de precedente y base a aquella declaración. En el informe de auditoría se afirma con rotundidad que las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2008 expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la cooperativa, y de los resultados de sus operaciones, de los cambios en el patrimonio neto, y de los flujos de efectivo correspondientes. La contundencia de tal conclusión, por más contextualizada que se quiera, unida a la alambicada contabilización de la operación que se extiende a lo largo de cinco años, cuatro de ellos en que el actor no ostentaba responsabilidad desvirtúa la culpabilidad del responsable y hacen dudar del imprescindible nexo causal entre la actuación u omisión, negligente, del administrador, y el resultado infractor cuyas resultas tratan de endosársele aquí.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 40 y 43.  
RDLeg. 1/2010 (TR LSC), arts. 128, 133 y 141.  
Código Civil, art. 1.137.

#### PONENTE:

*Don Eduardo Rodríguez Laplaza.*

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 1058/2018

Partes: Herminio c/ TEARC

#### SENTENCIA

Ilmos. Sres. Magistrados.

D<sup>a</sup>. MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, presidente  
D. RAMON GOMIS MASQUÉ  
D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA

En la ciudad de Barcelona, a 22 de junio de dos mil veinte.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 1058/2018, interpuesto por Herminio, representado por el Procurador D. Ricard Ruiz López, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La representación de la parte actora, por escrito presentado ante esta Sala, interpuso recurso contencioso administrativo contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 24 de mayo de 2018, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, "contra acuerdo dictado por AEAT-Dependencia Regional de Recaudación de Cataluña por el concepto de Declaración de responsabilidad subsidiaria de una sanción tributaria de Cellers de l'Arboç SCCL en virtud del artículo 43.1 letra a) de la Ley General Tributaria".

#### **Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción. La actora dedujo demanda en la que, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que tuvo a bien, interesa de esta Sala sentencia:

"estimatoria de las pretensiones de esta parte declarándose, en consecuencia, no ajustada a Derecho la resolución del TEAR de Cataluña objeto de recurso en el presente procedimiento"

#### **Tercero.**

La Administración demandada, en la contestación a la demanda, solicitó la desestimación del recurso.

#### **Cuarto.**

Señalada deliberación, votación y fallo del recurso el pasado día 26 de febrero de 2020, dio la misma inicio en tal fecha. Prosiguiendo en sesiones sucesivas, a fin de abordar en debido modo las cuestiones suscitadas, ha culminado el día de la fecha, con la correspondiente votación, que arroja el parecer unánime de la Sala.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 24 de mayo de 2018, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000.

La resolución recurrida comprende la siguiente relación de antecedentes:

"PRIMERO.- En fecha 19/02/2015, la Administración Tributaria dictó un acuerdo en el cual se le declaraba responsable subsidiario de una sanción tributaria de CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL con NIF F43011451, al amparo del artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria . En este acuerdo, se le exigía al interesado el pago de un importe de 130.892,31 euros, según el siguiente detalle:

- Clave de liquidación: NUM001

Objeto tributario: 2005-2008 EXP SANCION (por la infracción del año 2008)

Sanciones reducidas Art. 188.1.b) y 188.3: 130.892,31 euros

Pda. Red. Art. 188.1.b): 74.795,61 euros

Pda. Red. Art. 188.3: 43.630,77 euros

Importe exigible: 130.892,31 euros

De este acuerdo, merecen ser destacados los siguientes extremos:

I.- Origen de las deudas y sanciones tributarias

Las deudas y/o sanciones que se exigen a CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL tienen su origen en:

- Liquidación tributaria practicada por la Inspección de los Tributos como consecuencia de la incoación de Acta por Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2005/2008 que fue debidamente notificada el día 15/11/2011.

- Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria en relación con la incoación de Acta por Impuesto sobre Sociedades dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña debidamente notificado el día 27/01/2012.

II.- Resumen de la historia registral

La entidad CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL se constituye por tiempo indefinido mediante escritura pública quedando, desde el día 17/05/1985 inscrita en el Registro Especial de Societats Cooperatives de la Generalitat de Catalunya con Clave TN y Número de Inscripción 322. En la actualidad, la entidad se encuentra incurso en un procedimiento concursal abreviado iniciado en 18/11/2011, fecha del auto de declaración de concurso. Dentro del citado procedimiento, ha finalizado la fase de concurso y ha sido efectuada la apertura de la fase de liquidación.

El objeto social que figura declarado en los estatutos sociales establece que la actividad mercantil que desarrolla la entidad CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL es la de elaboración y crianza de vinos, elaboración de vinos espumosos, comercio al por mayor de frutas y verduras, comercio al por menor de productos alimenticios y bebidas, comercio al por menor de productos de droguería y perfumería e instituciones de crédito. A tal efecto, se dio de alta en la matrícula del IAE en los epígrafes correspondientes.

Su capital social mínimo es de 5.108,60 euros nominales, repartido inicialmente entre 462 socios.

El domicilio social quedó fijado en la Ctra. de l'Arboç a Banyeres, Km. 3,8.

La administración de la entidad se confirió inicialmente a un Consejo Rector integrado por 15 miembros.

La composición originaria del órgano de administración experimentó diferentes variaciones posteriores. En la actualidad, la representación de la entidad la ostenta D. Sergio, en calidad de Administrador Concursal, hallándose suspendidas las facultades del Consejo Rector.

III.- Actuaciones ejecutivas desarrolladas con el obligado principal.

Examinada la documentación del expediente administrativo seguido frente al deudor declarado en concurso de acreedores, relativa a la información patrimonial disponible y a las actuaciones de gestión recaudatoria llevadas a cabo, así como la información que consta en las bases de datos de la Agencia Tributaria, resultó no conocerse más bienes o derechos embargables para el cobro del débito pendiente. En consecuencia, por el Inspector Coordinador responsable de la tramitación del expediente, el día 15/07/2014 se procedió a declarar a CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL como deudor fallido al resultar probada su insolvencia.

IV.- Presupuestos objetivos de la responsabilidad tributaria.

· Ejercicio del cargo de administrador en la fecha de comisión de infracciones tributarias:

Mediante acuerdo del Inspector Jefe, notificado el día 27/01/2012, se sancionó a CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL al pago de una multa pecuniaria de 249.318,69 euros por considerarle autor de la infracción tributaria "dejar de ingresar dentro del plazo establecido (...) la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo", tipificada en el artículo 191 LGT .

En la fecha en que se cometieron las infracciones, en el Registro de Cooperativas figuraba inscrito como miembro del Consejo Rector de la entidad infractora D. Herminio.

Asimismo, de la documentación obrante en el expediente se pone de manifiesto que D. Herminio no realizó los actos que eran de su incumbencia y que hubieran evitado la comisión de la infracción tributaria. En particular, acreditó improcedentemente cuotas a deducir en ejercicios futuros en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008. También consintió el incumplimiento de las obligaciones tributarias exigibles a la entidad infractora, no existiendo un error involuntario ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma que regula estas obligaciones.

La conducta realizada por D. Herminio, ha de calificarse de al menos negligente, por no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de la sociedad CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL, de la cual era administrador.

V.- Trámite de audiencia, alegaciones presentadas y declaración de responsabilidad

Mediante comunicación notificada el día 09/10/2014, se iniciaron actuaciones administrativas a fin de determinar la concurrencia de los presupuestos legales necesarios para atribuir a D. Herminio, la condición de obligado al pago de las deudas y sanciones tributarias pendientes a título de responsable subsidiario.

Concluido el trámite de audiencia al interesado y de puesta de manifiesto del expediente, la Administración notificó al interesado por correo certificado recibido en fecha 02/03/2015, un acuerdo en el cual, tras desestimarse las alegaciones presentadas por el interesado, se declaró a D. Herminio, en virtud del artículo 43.1 letra a) de la Ley

General Tributaria , responsable subsidiario de las deudas y sanciones tributarias de CELLERS DE L 'ARBOÇ SCCL por importe 130.892,31 euros.

Segundo.

En cuanto a la regularización practicada por la Inspección cabe destacar los siguientes ajustes (agrupados por ejercicio):

- En el ejercicio 2005 no se reconoce como deducible una dotación a la provisión por insolvencias de 945.645,96 euros por venir referida a un crédito inexistente. Añadidamente, se recalifica como resultado extracooperativo el procedente de la venta de la sede social que la entidad había contabilizado (anticipadamente) como resultado cooperativo. Esto da lugar a que el resultado cooperativo del ejercicio pase a ser negativo lo que origina que no se admita la deducción de los fondos obligatorios que el obligado tributario dotó contra el resultado cooperativo declarado. En esta situación se encuentran 41.501,58 euros de dotación al Fondo de educación y promoción (en adelante FEP) y 56.027,14 euros correspondientes al 50% de la dotación al Fondo de reserva obligatorio (en adelante FRO). Finalmente, en este mismo ejercicio, el contribuyente compensó en cuota 17.045,73 euros de cuotas negativas procedentes de 1997 cuyo origen no ha sido justificado ni acreditado.

- En el ejercicio 2006 no se admite el cómputo de un gasto extraordinario de importe 965.277,22 euros que se considera ficticio y que no obedece a ninguna pérdida ni a ningún movimiento patrimonial. Tampoco resulta deducible el 50% de la dotación al FRO por falta de dotación del mismo (429.970,25 euros). También en este ejercicio se reclasifica el resultado contabilizado (anticipadamente) por la venta de la sede social que parcialmente se había computado como resultado cooperativo, cuando su naturaleza es extracooperativa.

- En el ejercicio 2007 no se practica ningún ajuste.

- En el ejercicio 2008 se incrementa en 2.719.655,76 euros la base imponible declarada por mayor beneficio resultante de la venta de la antigua sede de la cooperativa. Al mismo tiempo se reconoce al interesado un derecho a la deducción por reinversión (artículo 42 TRIS) de 490.208,94 euros que queda pendiente de aplicación por falta de cuota. En este mismo ejercicio la Inspección practica un ajuste negativo de -1.585.047,72 euros para reconocer la resolución de un contrato de venta cuyo resultado positivo había sido declarado el ejercicio anterior. Todos estas rentas se califican como resultados extracooperativos (la entidad no había contabilizado ni declarado ningún importe bajo este epígrafe)

Como consecuencia de todos estos ajustes, resultaron cuotas exigibles de 567.831,48 euros en 2005 y de 297.030,75 euros en 2006 y en 2008 resultó una cuota de cero euros, frente a una cuota negativa declarada a compensar en ejercicios futuros de 474.764,27 euros (conviene recordar que en el régimen fiscal de cooperativas, dado el diferente tipo de gravamen que se aplica a los distintos componentes de la base imponible, el procedimiento de compensación de bases impositivas negativas se sustituye, ex artículo 24 de la Ley 20/1990 , por el de compensación de cuotas íntegras).

Tercero.

Con causa en la liquidación practicada fue dictado un acuerdo sancionador donde se consideraba cometido el tipo infractor previsto en el artículo 191 LGT (dejar de ingresar) en los ejercicios 2005 y 2006 (base de la sanción 567.831,48 euros y 297.030,75 euros, respectivamente). Además, también se estimaba cometido el tipo infractor del artículo 195 LGT (acreditación indebida de cuotas a compensar en ejercicio futuros) respecto del ejercicio 2008 (base de la sanción 474.764,27 euros).

Cuarto.

Contra el anterior acuerdo de derivación notificado el 02/03/2015, en fecha 24/03/2015 se interpuso reclamación económico-administrativa a la que correspondió el número NUM000, que ha sido seguida por sus cauces reglamentarios, en el transcurso de los cuales el interesado presentó escrito en fecha 09/06/2016 formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- En relación con la liquidación del impuesto de sociedades de los ejercicios 2005 a 2008 y contra la sanción:

Considera que la Inspección debería haber recalculado las dotaciones de los fondos obligatorios a los efectos de practicar la liquidación, pues entiende que así viene exigido por el principio de regularización íntegra. Aduce que la entidad debería haber sido excluida del régimen fiscal especial de cooperativas.

Se alza contra la calificación de extracooperativo del resultado obtenido por la venta de la sede social.

Se muestra disconforme con la no aceptación de la dotación a la provisión por insolvencias por importe de 945.645,96 euros en 2005.

Entiende improcedente la sanción impuesta alegando falta de culpabilidad e interpretación razonable.

- En relación al procedimiento de derivación de responsabilidad:

Inexistencia de presupuesto objetivo para poder considerar la actuación de esta parte como constitutiva de infracción tributaria. Se destaca por el interesado la presentación por el deudor principal (CELLERS) de la solicitud de concurso voluntario el 11 de octubre de 2011 debido a la complicada situación económica por la que atravesaba la Cooperativa, resultando que el Concurso de Acreedores posterior a dicha solicitud fue declarado como "fortuito" una vez analizados los hechos previos así como los motivos que obligaron a CELLERS a solicitarlo.

Señala que el auditor no reveló ninguna salvedad en 2008 respecto al resultado contabilizado por la venta de la sede social.

Ausencia de motivación suficiente por parte de la Administración Tributaria en el acuerdo de derivación de la misma."

La resolución obedece a la siguiente fundamentación, en lo que aquí importa:

"(...) TERCERO.- En cuanto al presupuesto de hecho de la derivación de responsabilidad, el artículo 43.1 letra a) de la Ley General Tributaria , dispone:

"1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones. (...)"

Las personas jurídicas actúan mediante las personas físicas que ostentan la condición de órganos sociales con funciones de representación y gestión, por lo que cuando una sociedad comete una infracción, la ley considera que dichas personas físicas pueden ser declaradas responsables si no han observado las obligaciones y deberes propios de su cargo. Por eso, tanto, el artículo 40.1 párrafo primero de la ley 230/1963 de 28 de diciembre , como el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria 58/2003, de 18 de diciembre, declaran la responsabilidad del administrador cuando la sociedad comete una infracción tributaria y esa comisión es debida a que el mismo:

1) No realizó los actos que eran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios.

2) Consintió el incumplimiento de las obligaciones tributarias por personas que dependían de él.

3) Adoptó un acuerdo que hizo posible las infracciones.

Cuando la Administración Tributaria achaca a un administrador que no realizó los actos necesarios que eran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, deberá probar que éste tenía conferido legal y estatutariamente el deber de velar por el correcto cumplimiento de dichas obligaciones tributarias, debiéndose presumir, a continuación, iuris tantum, que si hubo incumplimiento fue consecuencia de su conducta, aunque dicha conducta fuese pasiva, de desuso o dejación de funciones, revertiéndose la carga de la prueba, y correspondiendo a éste demostrar que actuó con la debida diligencia en el cargo intentado evitar la realización de la conducta infractora.

La mera existencia de la comisión de una infracción por parte de la sociedad ya supone un incumplimiento de las obligaciones tributarias y el administrador, como representante de la sociedad con facultades de dirección y gestión debe acreditar que intentó evitar dicho incumplimiento, para quedar exonerado de responsabilidad. Por tanto, lo único que debe acreditar la Administración Tributaria es que el declarado responsable tenía conferidas facultades que le posibilitaba realizar actos que hubiesen evitado la comisión de la infracción.

En el presente caso, la Administración Tributaria imputa a la sociedad la comisión de unas infracciones tributarias graves cuando era miembro del Consejo Rector la persona hoy reclamante, que en virtud de las competencias que legal y estatutariamente tenía atribuidas, tenía el deber de conocer las operaciones y transacciones de la sociedad y de vigilar que ésta llevase una contabilidad ordenada y cumpliera con todas sus obligaciones tributarias, en especial, la de presentar de forma correcta las correspondientes declaraciones y autoliquidaciones, cosa que no ha sucedido en el supuesto de estudio, tal y como se pone de manifiesto en los antecedentes de hecho, y se procederá a desarrollar a continuación. Por ello, si la sociedad incumplió dichas obligaciones se debe presumir, que fue como mínimo debido a una actitud negligente del mismo, sin que se considere acreditado durante la tramitación de la presente reclamación que hiciese actuación suficiente para evitar el incumplimiento.

En conclusión, en el caso que nos ocupa ha quedado acreditado que por la sociedad CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL se cometió la infracción tributaria objeto de derivación, que en la fecha en que se cometió la infracción correspondiente al ejercicio 2008, el Sr. Herminio era miembro del Consejo Rector de la sociedad infractora y por último que, como tal, no realizó los actos que hubieran supuesto el adecuado cumplimiento de los deberes tributarios de la sociedad infractora, por lo que este Tribunal considera que se cumplen las circunstancias establecidas en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria , y en consecuencia se considera correcto el acuerdo de derivación de responsabilidad efectuado.

Cuarto.

En cuanto a las alegaciones formuladas por el interesado tanto contra la liquidación como sobre las infracciones tributarias graves cometidas por la sociedad, cabe significar:

I.- En primer lugar sobre la deducción en 2005 de las dotaciones al FEP y al FRO hay que estar a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Ley 20/1990 reguladora del régimen fiscal de cooperativas que establece como deducibles "Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción", así como a lo dispuesto en el artículo 16.5 de la misma Ley que prevé, a efectos de la determinación de la base imponible, que esta se minore en el 50% de la parte de los resultados que se destine, obligatoriamente, al FRO. A su vez, estas dotaciones obligatorias, vienen fijadas por la Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de la Generalitat de Cataluña que, por lo que aquí interesa, ordena en su artículo 66 lo siguiente:

"Artículo 66. Aplicación de los excedentes.

1. De los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de anteriores ejercicios, y antes de la consideración del impuesto de sociedades, han de destinarse, al menos, los siguientes porcentajes:

a) Con carácter general, el 30 por 100, al fondo de reserva obligatorio, y el 10 por 100, al fondo de educación y promoción cooperativas.

(...) 2. De los beneficios extracooperativos, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del impuesto sobre sociedades, ha de destinarse al menos un 50 por 100 al fondo de reserva obligatorio."

Pues bien, grosso modo, estas disposiciones fueron cumplidas por el contribuyente en 2005 en la medida en que él mismo expone (página 17 de su escrito de alegaciones) y no es contradicho por el acuerdo de liquidación, resulta que el resultado cooperativo contabilizado en 2005 fue de 415.015,83 euros, dotando como FEP y computando como gasto un importe de 41.501,58 euros (10% del resultado) y dotando un importe de 112.054,27 euros al FRO (el 27% del resultado), computando como gasto el 50% de esa cantidad.

Así las cosas, la razón por la que estos gastos fiscales son discutidos por la Inspección de los tributos es única y exclusivamente la siguiente:

"No son deducibles las cantidades asignadas a los fondos de reserva obligatorio regulado en el artículo 55 de la Ley 27/1999 de Cooperativas, ni al fondo de educación y promoción regulado en el artículo 19 de la Ley 20/1990, en cuanto que el contribuyente en los ejercicios objeto de inspección no ha obtenido excedentes con los que poder dotar obligatoriamente dichos fondos, puesto que los resultados contables positivos obtenidos han sido fruto de la anotación de ingresos a cuenta no devengados".

Dicho de otro modo, en la medida en que la reclasificación operada por la Inspección sobre los resultados obtenidos por la sociedad determinó que los resultados cooperativos pasaran a ser negativos (con el consiguiente aumento de los resultados extracooperativos), entiende la Inspección que no cabe admitir dotación alguna de fondos contra los resultados cooperativos. Sin embargo, esta argumentación puede ser correcta para el caso del FEP cuya dotación obligatoria lo es exclusivamente con cargo a un resultados cooperativos, pero no para el FRO que puede (y debe) ser dotado con cargo a resultados extracooperativos y estos no desaparecen tras la regularización practicada por lo que, en este caso, no resulta correcta la afirmación de la Inspección en el sentido de que el "contribuyente no ha obtenido excedentes con los que poder dotar obligatoriamente dichos fondos", por ello deberá admitirse la deducción en 2005 de la dotación de 56.027,14 euros correspondiente al 50% de la dotación al FRO.

Ello no obstante, al no haber sido objeto de derivación al aquí interesado el importe correspondiente al ejercicio 2005, en nada puede afectar lo anterior a la derivación de responsabilidad aquí impugnada.

II.- En el 2006 la situación es distinta en la medida en que no se discute que el interesado no practicó dotación alguna al FRO. En particular señala el acuerdo y no discute el contribuyente lo siguiente:

"En todo caso, el contribuyente se aplica en el ejercicio 2006 una bonificación de 429.970,25 euros, correspondiente al 50% de la dotación obligatoria al fondo de reserva por los beneficios obtenidos por la venta de inmovilizado exigido estatutariamente, cuando realmente, el contribuyente no realizó dicha dotación, siendo la distribución del beneficio contabilizado del ejercicio 2006 la aplicación a reservas especiales (cuenta NUM002) del excedente cifrado en 12.442,51 euros."

Frente a lo anterior el interesado aduce que la Inspección en el uso de las amplias facultades de revisión contable que le otorga el artículo 143 TRIS podía rehacer la contabilidad del obligado tributario y reformular las dotaciones a los fondos obligatorios a partir de esos nuevos estados financieros. Sin embargo, no se comparte esta conclusión, pues una cosa es que, como señala el artículo 143 TRIS, a efectos de determinar la base imponible, la Administración deba aplicar las técnicas y principios contables y otra muy distinta es que la Inspección pueda interferir y modificar las decisiones adoptadas por los órganos sociales sobre el reparto de los excedentes que, en el presente caso, es una competencia exclusiva de la Asamblea general ( artículo 21.2.a de la Ley 27/1999 ). Adicionalmente, debe señalarse que el argumento que se nos presenta es inconsistente pues tales fondos tienen finalidades muy específicas, así el FRO se destina a consolidar los fondos propios de la entidad y es irrepartible ( artículo 55 Ley 27/1999 ) y el FEP se aplicará a las finalidades previstas en el artículo 56 Ley 27/1999 . Parece obvio

que si los fondos no se dotaron en su día por el interesado tales fondos nunca se han destinado a las finalidades establecidas y ello no cambiará con una ficticia dotación administrativa e incluso admitiendo la ficción de una dotación administrativa de dichos fondos, inmediatamente habría de considerar que los mismos no han sido aplicados nunca a su finalidad lo que determinaría el consiguiente ingreso fiscal según dispone el artículo 19.4 de la Ley 20/1990 .

Procede por lo expuesto desestimar esta alegación.

III.- A continuación se aduce que la entidad incumplió en 2005 y 2006 los requisitos para acogerse al régimen fiscal especial de cooperativas ( artículo 13 Ley 20/1990 ) por lo que debería ser excluida del mismo. En particular se dice que en esos ejercicios no se dotaron correctamente los fondos obligatorios FEP y FRO. Importa señalar que a juicio de reclamante las consecuencias de la exclusión del régimen le serían favorables, pese a que ex artículo 6.2 Ley 20/1990 , la totalidad de la renta pasaría a tributar al tipo general del impuesto (35% en los ejercicios comprobados) y pese a que perdería la bonificación del 50% de la cuota prevista en el artículo 34 de esa misma Ley . Sin embargo, el interesado plantea unos cálculos (página 19 y siguientes de su escrito de alegaciones), según los cuales la cuota así calculada sería menor que la derivada del acuerdo Inspector. Sin embargo, tales cálculos son erróneos por un doble motivo, en primer lugar, porque parten de unos resultados cooperativos y extracooperativos distintos a los comprobados por la Administración y, en segundo lugar, porque esa liquidación pro forma que se nos plantea minora la base imponible en las dotaciones teóricas a los fondos FEP y FRO, sobre cuya improcedencia ya hemos tratado en el Fundamento anterior, de tal modo que sin la deducción de tales fondos la liquidación en las nuevas condiciones no sería más ventajosa, sino todo lo contrario. Así las cosas, lo que se está planteando por el contribuyente es una reformatio in peius prohibida por el artículo 237.1 LGT por lo que no puede prosperar tal pretensión.

IV.- Respecto al ajuste en 2008 por el resultado obtenido en la venta de la sede de la cooperativa, en el acuerdo se expone con detalle el calendario de pagos y las factura emitidas por la entidad (páginas 4 y 5) de lo que resulta una contraprestación total de 15.433.411,40 euros que no es discutida por el interesado. El coste del inmovilizado resulta ser de 1.395.354,62 euros (dato tampoco discutido). En definitiva, el resultado de la operación es de 14.038.056,79 euros frente a los 11.318.401,03 euros declarados. El reclamante no discute ninguno de estos elementos, limitándose a señalar que la entidad había sido auditada en 2008 sin que los auditores expresaran ninguna salvedad al respecto. Pues bien, con independencia del mayor o menor acierto del informe de auditoría, lo esencial en el presente caso es que no han sido refutados los datos en que se basa el cálculo administrativo de dicha renta. A mayor abundamiento, cabe decir que la contabilización de la operación fue extremadamente alambicada y confusa tal como queda descrito en el acuerdo de liquidación, tal contabilización se extiende a lo largo de cinco años (de 2004 a 2008) en los que se van contabilizando los anticipos de la operación como resultados y se confunden y mezclan los diferentes resultados y operaciones, llegándose a contabilizar parte de la contraprestación por la venta de la sede social como ventas de vino blanco (dentro de los resultados cooperativos), según parece, con el fin de evitar aflorar pérdidas en la actividad ordinaria de la entidad. Todo lo cual, desde luego, pudo llevar a la confusión de un auditor que no consta que auditara otros ejercicios distintos al 2008.

Por lo expuesto la alegación decae.

V.- A continuación el reclamante se alza contra la calificación como resultado extracooperativo del procedente de la venta de la antigua sede social, cuestión que atañe a los ejercicios 2005, 2006 y 2008. A estos efectos, importa atender a que, según resulta del artículo 64.2 de la Ley catalana de cooperativas (Ley 18/2002, de 5 de julio ) son resultados cooperativos los siguientes:

"Son resultados cooperativos los que se derivan de:

- a) Las actividades integradas en el objeto social, aunque procedan de entidades no cooperativas si éstas llevan a cabo actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la misma cooperativa.
- b) La gestión de la tesorería de la cooperativa.
- c) La actividad financiera de la sección de crédito de la cooperativa.
- d) En el caso de las cooperativas de trabajo asociado, la actividad cooperativizada llevada a cabo por terceras personas no socias, si la cooperativa cumple los límites establecidos por la presente Ley.
- e) La regularización de balances, de acuerdo con el artículo 71.
- f) Las plusvalías obtenidas por la enajenación de los elementos del inmovilizado material o inmaterial destinados al cumplimiento del objeto social, si se reinvierte la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado material o inmaterial, igualmente afectos al cumplimiento del objeto social, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, siempre que permanezcan en su patrimonio, excepto las pérdidas justificadas, hasta que finalice su período de amortización."

En este sentido, aduce el reclamante que debería aplicarse lo previsto en la letra f) del artículo 64.2 de la Ley 18/2002 , pues como indica la propia Inspección existió un reinversión del 29,10% del importe obtenido por la venta del inmovilizado. Ahora bien, exige dicho artículo que la reinversión tenga lugar en el plazo comprendido durante el año anterior a la entrega del bien y los tres siguientes. No siendo discutido que dicha entrega se produjo en 2008, los ejercicios 2005 y 2006 quedan a todas luces fuera de ese intervalo temporal y, por ello, excluidos del

amparo del artículo 64.2.f) Ley 18/2002 . Por lo que se refiere al 2008, la discusión se aparece como irrelevante en la medida en que no se liquida cuota alguna en tal ejercicio.

Por lo expuesto, no se admite la alegación aquí tratada.

VI.- Por último, se muestra el reclamante disconforme con el ajuste realizado en 2005 atinente a la dotación de una provisión por insolvencias de 945.645,96 euros sobre unos saldos que, según la Inspección, son representativos de una deuda ficticia. Se alega que la contrapartida de esa cuenta de deudor deberían haberse analizado y se estima que de haberlo hecho así se llegaría a la conclusión de que "si en su momento se realizó una contabilización de estos importes en una cuenta de deudor, la contrapartida no podía ser otra que un ingreso o un menos gasto".

No puede dejar de señalarse el carácter marcadamente especulativo de la alegación practicada, pues lo que debe probar el contribuyente es que existía la deuda provisionada. Frente a ello, el acopio probatorio de la Inspección es suficientemente convincente para confirmar la regularización que se propugna, pues constan actuaciones de la Inspección financiera del Departament d'Economia de la Generalitat frente a la cooperativa a la que se obligó a practicar dicha dotación no por entender deteriorado el crédito o apreciar insolvencia en el deudor, sino por falta de acreditación documental del crédito. Añadidamente, el propio interesado aportó informe elaborado por la asesoría "Monfort & Caixas Asociados, S.L. en el que se dice que la regularización de estas cuentas no debería haberse hecho mediante la dotación por insolvencia, puesto que nunca existió dicho crédito y que deberían haberse ajustado en 2006 dichas cuentas para dar de baja el deudor moroso y la provisión dotada, por inexistentes. Todo lo anterior lleva a confirmar el ajuste aquí tratado.

VII.- El resto de cuestiones regularizadas no son objeto de las alegaciones del reclamante por lo que procederá su confirmación en la medida en que no se advierte error de hecho o de derecho en la actuación administrativa.

VIII.- Sobre la sanción impuesta, la misma ha de venir reducida en su caso a la cuota resultante de la estimación parcial de las pretensiones del contribuyente según resulta de los Fundamentos anteriores.

Alega el interesado que no se dan los elementos configuradores de la responsabilidad y que no ha concurrido negligencia en su actuación. Por el contrario el órgano de aplicación de los tributos aprecia negligencia en la conducta del interesado, motivando de la siguiente manera:

"Considerando que las infracciones correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 consistentes en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria se deben a que el contribuyente calificó el beneficio obtenido por la venta de la sede de la cooperativa como resultado cooperativo, siendo en este aspecto claro el art. 22 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas , al calificar de resultados extracooperativos los derivados de la transmisión del inmovilizado material; y a que contabilizó y declaró provisiones y gastos extraordinarios que no se justificaron ni acreditaron; se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT .

Considerando que las infracciones correspondientes al ejercicio 2008 consistentes en acreditar improcedentemente cuotas tributarias negativas a compensar en la cuota de declaraciones futuras y en declarar incorrectamente renta neta, sin producirse falta de ingreso, por haberse compensado en el propio procedimiento de comprobación e investigación cantidades o cuotas pendientes de compensación procedentes del ejercicio 2007, se deben a que el obligado tributario no declaró en el momento del devengo (en el propio ejercicio 2008) la totalidad del beneficio obtenido por la venta de la sede de la cooperativa, y asimismo calificó dicho resultado como cooperativo, siendo claro en este aspecto el art. 22 de la Ley 20/1990 , en relación a su carácter de extracooperativo, se estima que la conducta del obligado, en función de las circunstancias concurrentes, fue voluntaria y negligente a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT ".

Como se indica en el acuerdo la fuente principal de deuda no ingresada en 2005 y 2006 es consecuencia de la deducción en 2005 y 2006 de partidas de gastos de las que no se ha aportado ningún justificante ni acreditación, habiendo resultado a la postre insostenibles, hasta tal punto que respecto de algunas de ellas ni tan solo se han presentado alegaciones. Se está en presencia de gastos de importe muy elevado (dotación insolvencias, gastos extraordinarios, FRO no dotado,...) cuya pretendida deducción, a la vista de su elevado importe y de la inconsistencia o inexistencia del bagaje documental en que tal pretensión se ampara, se nos aparece como una pretensión desorbitada y en nada razonable, máxime cuando el ajuste administrativo lo es por incumplimientos que también lo son del orden contable y cooperativo, hasta tal punto que el interesado ha presentado la extravagante alegación de ser excluido del régimen especial de cooperativas por, justamente, haber incumplido sus términos. El análisis de la culpabilidad deberá partir, pues, de esta acusada falta de adecuación de los gastos y de la escasa razonabilidad de la conducta y pretensiones de la entidad.

El Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995 ) de estimar que la voluntariedad de la infracción no concurre cuando el contribuyente declara el hecho imponible incorrectamente en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable. No puede calificarse la mecánica de deducción de gastos llevada a cabo por la entidad como

una interpretación razonable de la normativa contable y tributaria de aplicación. Se aduce que se solicitaron informes de expertos a fin de amparar la liquidación, pero tales informes se realizaron una vez declarada la operación, cuando la gestión prudente hubiera aconsejado informarse con carácter previo, en cualquier caso, ningún criterio interpretativo razonable puede sustentar la deducción de gastos que no se acreditan en modo alguno.

En el caso presente, la normativa aplicable no presenta especial dificultad, más allá de su propia especificidad derivada de la forma societaria de la entidad, pero perteneciendo el obligado tributario al ámbito del cooperativismo le correspondía adaptar su actuación a los requerimientos y especificidades de dicho ámbito. El artículo 1104 del Código Civil considera como actuación negligente, aquella que no se adecua a la naturaleza de la obligación y no corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y lugar, lo cual para un ordenado contribuyente, se concreta en que una actuación diligente es aquella que le obliga forzosamente a conocer, en operaciones específicas como la presente la forma de tributación así como los límites impuestos por la normativa, de donde se desprende que el contribuyente no actuó con la diligencia mínima exigible a todo obligado tributario a la hora de confeccionar su contabilidad y sus declaraciones tributarias. Además, la negligencia, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma, como sucede en este caso.

A la misma conclusión llegamos en relación con la calificación de las rentas procedentes de la venta del inmueble como resultado extracooperativo, pues se trata de una conclusión a la que se llega de forma casi intuitiva, dado que la actividad ordinaria y cooperativizada de la entidad es la comercialización y venta del vino producido por sus socios y, desde luego, la forma de actuar en este punto, no obedece a que el interesado padeciera de una dificultad interpretativa, sino que procedió conscientemente al desvío de resultados extracooperativos hacia resultados ordinarios a fin de poder aparentar una mejor gestión. Solo así se explica que ingresos procedentes de la venta de la sede social terminaran contabilizados como ventas de vino.

Por lo que se refiere a la conducta sancionada en 2008 se está pura y simplemente ante la falta de declaración de ingresos y en cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en el caso de no declaración de las rentas, el Tribunal Supremo tiene declarado en el Fundamento de Dº 18º de su sentencia de 1 de abril de 2011 (Rec. Casación 5259/2006 ) (el subrayado es nuestro):

" (...) Cierto es que, como tantas veces ha dicho este Tribunal, en el ámbito del Derecho tributario y sancionador el propio Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se haya amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria ( Sentencias entre otras muchas, de 29 de enero , 5 de marzo , 9 de junio de 1993 ; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995 ). Por ello cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios ( SSTS de 5 de septiembre de 1991 , 8 de mayo de 1997 , entre otras y, entre las más recientes, las de 10 de mayo y 22 de julio de 2000 ). Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por el recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles. Sucede, sin embargo, en este caso que la imputación y posterior sanción tiene su presupuesto no ya en que determinados rendimientos hayan merecido una u otra calificación, como incrementos patrimoniales o como rendimientos de actividades empresariales, sino simple y llanamente que, sin perjuicio de que pudiera ser razonable una u otra calificación, los recurrentes dejaron de declararlos, no tuvieron para los mismos una u otra clasificación, sino que intentaron sustraerlo al gravamen tributario, resultando insostenible la exclusión de responsabilidad pretendida por ausencia de negligencia (...)"

Procede por lo expuesto la confirmación de la sancionabilidad de las conductas determinantes de la liquidación.

Quinto.

En cuanto a su alegación de que no se da el presupuesto objetivo para poder considerar la actuación de esta parte como constitutiva de infracción tal y como demuestra la solicitud de concurso voluntario el 11/10/2011 debido a la complicada situación económica por la que atravesaba la Cooperativa, resultando que el Concurso de Acreedores posterior a dicha solicitud fue declarado como "fortuito" una vez analizados los hechos previos así como los motivos que obligaron a CELLERS a solicitarlo, cabe significar por este Tribunal que la mencionada solicitud de concurso fue realizada una vez ya había sido dictada (en fecha 03/08/2011) el Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades 2005 a 2008 por importe de 1.099.329,88 euros, por lo que en nada puede afectar la citada solicitud de concurso a una determinada conducta que tuvo lugar en relación al periodo impositivo 2008.

Por otra parte, la Administración Tributaria procede a exigir una responsabilidad de los Administradores conforme a lo dispuesto en la normativa tributaria, en concreto en el artículo 43.1 letra a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, distinta ésta a la responsabilidad de carácter mercantil establecida en los artículos 163 y siguientes de la Ley Concursal.

Sexto.

En cuanto a su alegación de falta de motivación del acuerdo impugnado cabe significar que en el citado acuerdo dictado por la Administración, se incluyen antecedentes y hechos del expediente, la conducta imputada al responsable, contestación a las alegaciones formuladas por el interesado así como argumentación jurídica suficiente, por lo cual este Tribunal considera que no puede prosperar la presente alegación.

En conclusión, procede la confirmación del acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria aquí impugnado."

**Segundo.**

El actor despliega los siguientes motivos de impugnación:

-incorrecta liquidación efectuada por la Inspección de los tributos a la sociedad cooperativa. En consecuencia, incorrecta derivación de responsabilidad a esta parte. Omisión, por parte del órgano liquidador, del principio de regularización íntegra. Anulabilidad de la sanción tributaria objeto de derivación; y

-falta de motivación suficiente del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria notificado a esta parte. Supuesto de nulidad del mismo según jurisprudencia del Tribunal Supremo.

**Tercero.**

Con carácter previo a abordar el acervo obrante en el expediente administrativo, y muy en particular cuanto resulta de lo razonado en el acuerdo de derivación de responsabilidad aquí litigioso, habremos de estar a los sucesivos pronunciamientos de la jurisprudencia en la materia, sin afán necesariamente exhaustivo, por cuanto aquí importa.

Así, a tenor de la STS (Sección 2ª), de fecha 2 de diciembre de 2010 (RCUD 326/2006, FJº 5º):

"(...) esta Sala viene declarando de modo reiterado la extensión la responsabilidad, por las sanciones, a los administradores cuando la actuación de estos ha sido decisiva en la comisión de la infracción, bien por acción, bien por omisión.

En efecto, tal como se declaró en el Fundamento de Derecho Octavo de la Sentencia de 17 de marzo de 2008 (rec. casación núm. 6738/2003):

" Entre los principios que informan el Derecho sancionador está el de la responsabilidad personal, según el cual las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción no pueden ser exigidas más que a las personas que con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción.

Consecuentemente, la regla general debe ser que el responsable tributario no responda de las sanciones impuestas al sujeto pasivo o deudor principal. El indicado principio constitucionalizado de personalidad de la sanción ( art. 25.1 CE ) requiere que sólo puedan exigirse las sanciones a quienes resulten responsables de la infracción a título de dolo, culpa o mera negligencia. Y así lo reconoció el legislador en el artículo 37 LGT/1963, reformado, cuyo apartado 3 establecía que la "responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones".

Ahora bien, en los casos en que el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria está constituido por actos u omisiones ilícitos del responsable no existe obstáculo para que responda de las sanciones aparejadas a las infracciones cometidas. Este criterio es el que reflejaba el artículo 14.3 del RGR, 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", y el que ha terminado prevaleciendo en la jurisprudencia de este Alto Tribunal que excluye las sanciones cuando el responsable no ha participado o

colaborado en la comisión de la infracción e interpreta, por el contrario, que el artículo 40.1 LGT/1963 , al referirse a la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, hace recaer en los administradores de éstas, cuando son responsables subsidiarios, la integridad de los componentes a que se refería el artículo 58 ; esto es, no solo la cuota, recargos e intereses sino también las sanciones pecuniarias.

La contradicción aparente entre los artículos 37.3 y 40.1 de la LGT/1963 debía resolverse armonizando ambas disposiciones, de manera que el primer precepto era la regla general con respecto a los responsables, a los que no alcanzaban las sanciones, y el segundo era la regla específica para los administradores de las sociedades, responsables subsidiarios, a los que se extendía la exigencia de las sanciones, cuando concurrían los requisitos establecidos en el propio artículo 40.1 LGT/1963 , como consecuencia de la comisión de las infracciones a que se refería el precepto.

En definitiva, el reiterado artículo 40.1, párrafo primero, LGT/1963 declaraba responsables subsidiarios de las infracciones tributarias simples y del total de la deuda tributaria, en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, a los administradores de las sociedades y entidades jurídicas que incurran en unas y otras, siempre que por omisión de sus deberes, por culpa in vigilando o por adoptar acuerdos que hicieran posibles tales infracciones, dieran lugar a ellas. Los administradores responsables serán quienes tuvieran esa condición al cometerse la infracción aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo.

La imputación de responsabilidad era 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 era 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 establecía los requisitos que habían 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 ( STS 31 de mayo de 2007, rec. cas. para la unificación de doctrina 37/2002 ).

En este sentido, en STS de 21 de diciembre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina 121/2003 ) argumentamos y precisamos el alcance o extensión de la responsabilidad subsidiaria que contempla el art. 40.1, párrafo 1º, de la L.G.T/1963 y que en relación a las sanciones no dejaba de ser problemático pues el art. 37.3 de la L.G.T/1963 excluía de la responsabilidad de la deuda tributaria, con carácter general, a las sanciones; en efecto, la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, a su art. 37.3 establecía que "la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones" al referirse a los responsables de las deudas tributarias, ya lo sean solidaria o subsidiariamente, con los sujetos pasivos o deudores principales.

Ante la aparente antinomia existente entre el art. 37.3 y el 40.1, párrafo 1º, de la L.G.T ., una primera interpretación de ambos preceptos conducía a la conclusión de que la regla general prevista en el apartado tercero del art. 37 impedía que la responsabilidad subsidiaria atribuida a los Administradores, cuando concurren los presupuestos contemplados en el art. 40, apartado primero, inciso primero , alcanzase a las sanciones impuestas por la comisión de las infracciones en dicho precepto referidas.

Sin embargo, tal interpretación hubiera vaciado de contenido real el primero de los supuestos de responsabilidad subsidiaria de los Administradores de personas jurídicas que establece el art. 40.1 de la L.G.T ., pues, extendiéndose tan sólo a la responsabilidad por las infracciones tributarias simples, debía entenderse que éste sólo puede alcanzar las sanciones pecuniarias a imponer por la comisión de tales infracciones.

La discusión acerca de la posible exigibilidad a los administradores de las personas jurídicas de las sanciones impuestas a éstas por la comisión de infracciones tributarias no pasó inadvertida ni para la doctrina ni para las instancias jurisdiccionales inferiores, existiendo incluso algún pronunciamiento de nuestra Sección --en concreto, la sentencia de 30 de enero de 1999 -- que procedió a examinar la compatibilidad existente a este respecto entre los arts. 37.3 y 38.1 de la LGT/1963 , habiendo entendido entonces que tras la reforma llevada a cabo en este Texto Legal por la referida Ley 25/1995 el alcance de la responsabilidad solidaria contemplada en el último precepto citado no podía extenderse a las sanciones, por prohibirlo así el referido art. 37.3 .

La solución proporcionada por dicha resolución repercutía de inmediato en la cuestión que estamos examinando y ello por una doble razón: en primer lugar, por el hecho de que el art. 38.1 de la LGT/1963 describía una serie de "conductas activas" dirigidas a la comisión de la infracción, mientras que el párrafo primero del art. 40.1 de la misma se limitaba a contemplar determinada "conductas pasivas" imputables al administrador, por lo que

carecía de lógica que en éste último supuesto se exigieran al citado órgano directivo las correspondientes sanciones cuando en los casos previstos en el art. 38.1 no sucedía así; y, en segundo lugar, por la relación de especialidad que existía entre los arts. 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la LGT/1963, lo que, en principio debía implicar que tampoco en el supuesto de responsabilidad contemplado en este último precepto se exigiera el importe de las citadas sanciones a los responsables (esto es, los administradores). De ahí que no fuera extraño que, con posterioridad a la sentencia de este Tribunal antes referida y en idéntica línea, un sector de nuestros Tribunales viniese a estimar que, tras la modificación operada por obra de la Ley 25/1995, la responsabilidad subsidiaria recogida en el último precepto citado en relación a los administradores de las personas jurídicas no abarcaba la cuantía de las sanciones impuestas a estas últimas, al impedirlo la previsión recogida en el art. 37.3 de la LGT de 1963. En esta línea se pronunciaron las sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2001, 6 de febrero de 2001 y 25 de enero de 2001 y de los Tribunales Superiores de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de junio de 2001, La Rioja de 13 de febrero de 2001 y Murcia de 23 de enero de 2002, 24 de enero de 2001 y 13 de julio de 1998.

Ahora bien, no cabe duda de que la validez de los dos argumentos expuestos en orden a excluir la exigibilidad de las sanciones a los referidos administradores requería que la conclusión a la que llegó este Tribunal fuera acertada y, por tanto, que el citado art. 37.3 tuviera, en efecto, la vis derogatoria que dicho Tribunal le atribuyó incluso respecto de aquellos casos de responsabilidad cuyo presupuesto de hecho estaba constituido --tal y como ocurría con el art. 40.1, párrafo primero, de la misma Ley-- por la participación en infracciones tributarias, conclusión ésta que vino a ser puesta en entredicho desde diversas instancias.

En concreto, se señalaron un conjunto de razones que venían a negar la mencionada eficacia derogatoria al art. 37.3, entre las que se encontraban: 1) que la Ley 25/1995 mantuvo inalterado el contenido del art. 40.1 de la LGT hasta entonces vigente; 2) que este precepto era específico y singular respecto del art. 37 de la misma Ley 3) que de estimarse que tenía lugar la referida derogación, la primera frase del art. 40.1 era innecesaria, puesto que en ella se proclamaba que en las infracciones simples tan sólo se respondía de las sanciones.

Por todo ello, esta Sala considera ahora, acogiendo la posición mantenida por la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional (sentencias de 8 y 19 de febrero de 2001, recursos nums. 98/2000 y 823/2000 respectivamente, y sentencia de 18 de abril y 1 y 14 de julio de 2005, rec. núm. 586/2002, 551/2003 y 190/2003), que la responsabilidad, con carácter general, no se extiende a las sanciones, por aplicación del artículo 37.3 LGT/1963, pero, con carácter especial, sí se extiende a las sanciones la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas, por aplicación del artículo 40.1 LGT/1963 y con justificación en 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 25/95 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 abarque a las sanciones, so pena de quedar sin contenido. Ello viene confirmado además por el contenido del art. 14.3 RGR/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.

Entender el problema planteado de otro modo supondría desnaturalizar el sentido del art. 40.1, párrafo 1º, que presupone la negligencia o, al menos, la falta de diligencia en la actuación o conducta de los administradores y haría inoperante el primer supuesto previsto en el art. 40.1 de la L.G.T., en el que el administrador, en caso de infracción simple, de omisión o de defraudación, respondía de las sanciones. Tal responsabilidad deriva no de actos de otro sino de un comportamiento que aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los arts. 77 y siguientes de la L.G.T., está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex art. 40 L.G.T. y que sólo al administrador le resulta atribuible.

Se explica así que para un importante sector de nuestra doctrina resultara factible llevar a cabo una interpretación de los arts. 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 que demuestra la ausencia de un conflicto entre ambos.

En concreto, y con base en dicha interpretación, entendemos que el art. 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable --tesis ésta mantenida por este Tribunal en su sentencia de 30 de enero de 1999, sino que su único objetivo --plenamente lógico-- fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando no hubiera participado materialmente en la misma. Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos --como el referido art. 40.1, párrafo primero-- que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a

aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiese intervenido en su comisión, posibilidad por otra parte, plenamente respetuosa con el principio de personalidad de la pena.

En consecuencia, es evidente que tampoco desde esta perspectiva cabía otorgar al art. 37.3 de la LGT de 1963 eficacia derogatoria respecto de su art. 40.1, párrafo primero, en lo referente a la exclusión de las sanciones, pues nos encontrábamos ante institutos jurídicos distintos, uno de los cuales --la responsabilidad por infracciones regulada en el último precepto citado-- suponía que los administradores de las personas jurídicas respondían, junto a éstas, de las sanciones correspondientes, sin que fuera operativa en estos supuestos la excepción proclamada en este punto por el referido art. 37.3.

En definitiva, la precisión del art. 40.1, párrafo 1º, constituía 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 1º, del que se desprende que los responsables subsidiarios indicados en él responden también por las sanciones.

En consecuencia, se consideraba que la responsabilidad subsidiaria derivada al administrador alcanza a las sanciones pecuniarias que, según la LGT/1963, formaba parte de la deuda tributaria de la sociedad administrada por aquél; la especialidad del art. 40.1, párrafo 1º, frente a la regla general del art. 37.3 de la L.G.T. justificaba la inaplicabilidad de aquella regla general a los casos de responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones cometidas por las personas jurídicas que aquéllos administran.

En la nueva L. G.T/2003 el art. 41.4 excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable el pago de las sanciones impuestas al deudor principal, pero deja a salvo las excepciones previstas en la propia LGT/2003 o en otra Ley. De esta manera se viene a corregir la aparente contradicción que se apreciaba en el anterior texto legal, arts. 37.4 y 40.1 LGT/1963. Y así, evitando equívocos, se establece expresamente la responsabilidad por sanciones en los supuestos de participación en la comisión de infracciones [ art. 42.1.a) LGT/2003 ] y de los administradores que con su actuación permitan el incumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas [ art. 43.1.a) LGT/2003 ].

Conforme al artículo 182 LGT/2003, se extiende la responsabilidad por sanción en los referidos supuestos sin que se produzca ningún tipo de vulneración del principio de personalidad de la sanción, como resulta de la doctrina del Tribunal Constitucional ( TC), que en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirma --refiriéndose a la constitucionalidad de la redacción dada al art. 38.1 de la LGT/1963 por la Ley 10/85 -- que "no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal --en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad-- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable "a posteriori" entre los distintos responsables individuales". Y el mismo T.C. admitió la constitucionalidad del art. 38.1 de la LGT/1963".

Con la misma doctrina, entre otras, Sentencia de 19 de mayo de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 10/2005) y 6 de octubre de 2010 (recurso de casación 4442/05)."

Conforme a la STS (Sección 2ª), de fecha 27 de junio de 2011 (RC 4133/2008, FJº 2º):

"(...) SEGUNDO.- Para dilucidar el debate, se ha de dejar constancia de que, por la fecha en que fue dictado el acuerdo de derivación de responsabilidad (4 de junio de 2004), la Ley General Tributaria aplicable era la de 1963, a tenor de lo dispuesto en la disposición transitoria tercera, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre). Así se puso de manifiesto en el acuerdo de derivación de responsabilidad.

El Sr. Justiniano, en el escrito de interposición del recurso de casación, cita como precepto infringido el artículo 41, apartados 1 y 2, de la Ley de 1963, que no se refiere a la responsabilidad de los administradores y liquidadores, materia tratada en el artículo 40. Esa numeración tampoco coincide con la de precepto alguno que regule la derivación subsidiaria de la responsabilidad de los administradores en la nueva Ley General Tributaria, donde se destina a tal fin el artículo 43. Suponemos que el error se debe a un mero error de transcripción.

Hecha esta precisión y ya en cuanto al fondo de la queja, no podemos compartir la interpretación formalista que el Sr. Justiniano pretende atribuir al concepto de administrador al que se refieren, tanto el artículo 40 de la Ley de 1963 como el 43.1 de la vigente. Simplemente no se corresponde ni con la letra ni con el espíritu de los preceptos.

Bajo ambos regímenes jurídicos la responsabilidad se extiende a los administradores "de hecho o de derecho". El legislador pretende extender la responsabilidad a quienes de manera efectiva y real han tenido las riendas, la gestión y la dirección de la sociedad. Se trata de un presupuesto de carácter fáctico no jurídico, en el que el dato relevante no radica en la denominación del cargo sino en las funciones desarrolladas por la persona a la que se desplaza la responsabilidad. Por ello, resulta preciso analizar el contenido y el alcance de las funciones desempeñadas por el "administrador" al que se traslada esa responsabilidad, para comprobar que era la persona que, cuando acontecieron los hechos que justifican la derivación de responsabilidad subsidiaria, tenía potestades de decisión, gestión y administración (en el sentido más amplio y versátil del término) de la empresa.

Si el fundamento de la responsabilidad subsidiaria de los administradores del artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley de 1963 [actual 43.1.a) de la vigente] descansa en criterios de culpabilidad, debido a la negligencia o la falta de diligencia en el desempeño de sus funciones, como se desprende de la sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, resulta menester cerciorarse de cuáles fueran la función, la competencia y las potestades atribuidas al

administrador y no simplemente al nomen iuris con el que se conociera el desempeño del cargo. Sólo tras esa indagación puede valorarse si ese "administrador" propició o no evitó que la entidad que estaba bajo su dirección y decisión incumpliera con sus obligaciones tributarias.

Por lo tanto, el dato determinante para solventar esta contienda radica en saber si el Sr. Justiniano, en su condición de liquidador de Inmobiliaria Pacion 1, S.L., tenía encomendadas la gestión y la administración de la entidad. Es decir si sus funciones encajaban dentro del concepto de "administrador de hecho" al que se refieren tanto el artículo 40.1 de la Ley 260/1963 como el 43.1 .a) de la vigente. Sin embargo, tal planeamiento no ha sido llevado a cabo por el recurrente, ya que ni en la instancia ni ante esta Sala ha cuestionado que dispusiera de esas específicas competencias y atribuciones por su condición de liquidador de la sociedad.

Si analizamos las competencias que legalmente le son reconocidas al liquidador en el artículo 116 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (vigente hasta el 1 de septiembre de 2010), se comprueba que le corresponde (a) velar por la integridad del patrimonio social y llevar la contabilidad de la sociedad; (b) concluir las operaciones pendientes y realizar las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad; (c) percibir los créditos y pagar las deudas sociales; (d) enajenar los bienes sociales; (e) comparecer en juicio y concertar transacciones y arbitrajes, cuando así convenga al interés social; (f) satisfacer a los socios la cuota resultante de la liquidación.

Todas son funciones características o propias de una administración con los más amplios poderes. Para despejar cualquier posible duda, si es que la hubiera, el artículo 114 del citado texto legal equipara la condición de liquidador a la de administrador cuando ordenaba aplicar al primero las normas establecidas para el segundo que no se opusieran a lo dispuesto en la Sección en la que dicho precepto se insertaba.

Por consiguiente, la Sala de instancia no ha incidido en la infracción del precepto que, por error, se cita en el primer motivo, sin que por consecuencia haya desconocido la prohibición de analogía a la que se refiere el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria de 1963 ."

Añade la STS (Sección 2ª), de fecha 9 de abril de 2015 (RCUD 1997/2013, FJº 4º), que:

"(...) CUARTO.- Entrando ya a resolver el recurso de casación planteado, debemos poner de relieve que en el presente caso nos encontramos con una cuestión que ha sido tratada en muy diversas ocasiones por la jurisprudencia de esta Sala. Nos referimos a la derivación de responsabilidad de las deudas y sanciones de una sociedad hacia quien fuera su administrador, en este caso único, debiéndose poner de relieve que durante la tramitación del expediente de derivación de responsabilidad de GESTION DE SERVICIOS INFORMATICOS, S.A., quien es hoy parte recurrida, no realizó alegación alguna en relación con las infracciones imputadas a aquella, esto es, no haber declarado determinados ingresos financieros y no realizar la preceptiva corrección negativa al resultado contable en concepto de reinversión de beneficios extraordinarios del ejercicio 1999, en aplicación del artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades .

Pues bien, la Sala anticipa que procede la estimación del recurso interpuesto, en la medida en que la sentencia impugnada resulta contradictoria con la doctrina jurisprudencial reiterada de esta Sala, relativa a la responsabilidad de los administradores y de las que son un ejemplo algunas de las sentencias ofrecidas para contraste por el Abogado del Estado.

Así, en la Sentencia de esta Sala de 30 de junio de 2011 (recurso de casación 2294/2009 ), se dio respuesta al tercer motivo de casación, en el que se alegaba infracción del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y de la jurisprudencia aplicable por entender que el acuerdo de derivación adolecía de falta de motivación al no reflejar la conducta ilícita en la que incurrió el administrador y ello a través del Fundamento de Derecho Cuarto, en el que se dijo:

"Con relación a los requisitos que exige el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT , para derivar la responsabilidad a los administradores esta Sala ha señalado en la Sentencia de fecha 25 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 1597/2005 ) que de la lectura del art. 40.1 de la LGT "se desprende que la derivación de responsabilidad se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias simples o graves. Dos, por la existencia de obligaciones tributarias "pendientes", en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

En el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave.

En el segundo supuesto, la norma se limita a derivar dicha responsabilidad cuando se da la circunstancia del "cese de la actividad" de la persona jurídica, lo que supone su desaparición del tráfico mercantil y la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria del sujeto pasivo, y se trate de "deudas pendientes".

El incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el

cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función" (FD Sexto). [En el mismo sentido, Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 5120/2004 ), FD Primero].

De igual forma, esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha entendido, y ya con respecto a la responsabilidad subsidiaria regulada en el citado art. 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 , que: "(1º) la responsabilidad alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y (3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron "dejaición de sus funciones" y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad" [ Sentencia de 18 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 1787/2005 ), FD Quinto; en idéntico sentido, Sentencias de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 6738/03), FD Octavo ; de 20 de mayo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10/05), FD Quinto; de 20 de enero de 2011 (rec. cas. núms. 2492/2008 y 4928/2008), FD Tercero].

También hicimos notar en la Sentencia de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2679/2005 ) que, como ya se dijo en "la sentencia de la Sala Tercera de 31 de mayo de 2007 (rec. casación unif. doctrina num. 37/2002), los administradores responsables serán quienes tuvieran esa condición al cometerse la infracción aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo" (FD Cuarto)."

Por otra parte, en la Sentencia de 31 de mayo de 2012 (recurso de casación 3145/20009 ), también ofrecida como contraste, se transcribió la anterior doctrina y tras constatar la existencia de una infracción tributaria por IVA, declara que " De esa conducta debe responder el recurrente con independencia del hecho de que existiera apoderados, pues como señala nuestra jurisprudencia "en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función".

Así pues, como se ha anticipado, procede estimar el recurso, casar la sentencia impugnada y desestimar el recurso contencioso-administrativo deducido contra resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana."

A la sazón, y a tenor de la STS (Sección 2ª), de fecha 2 de julio de 2015 (RCUD 1091/2014, FJº 3º):

"(...) TERCERO.- Sobre la cuestión objeto de debate este Tribunal Supremo se ha pronunciado en incontables ocasiones. Recordemos que sobre los requisitos exigibles en el artº 40.1, párrafo primero, de la LGT , para derivar la responsabilidad a los administradores, se ha dicho, valga por todas la Sentencia de fecha 25 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 1597/2005 ) que de la lectura del citado precepto "se desprende que la derivación de responsabilidad se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias simples o graves. Dos, por la existencia de obligaciones tributarias "pendientes", en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

En el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave.

En el segundo supuesto, la norma se limita a derivar dicha responsabilidad cuando se da la circunstancia del "cese de la actividad" de la persona jurídica, lo que supone su desaparición del tráfico mercantil y la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria del sujeto pasivo, y se trate de "deudas pendientes".

El incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función".

De igual forma, esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha entendido, y ya con respecto a la responsabilidad subsidiaria regulada en el citado art. 40.1, párrafo primero, de la LGT , que: " (1º) la responsabilidad alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y (3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron "dejaición de sus funciones" y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo

causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad ".

Cabe también citar la Sentencia de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 6738/2003 ), nos pronunciamos en los siguientes términos:

"La responsabilidad de los administradores, responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias de la sociedad, incluye las sanciones. Entre los principios que informan el Derecho sancionador está el de la responsabilidad personal, según el cual las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción no pueden ser exigidas más que a las personas que con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción.

Consecuentemente, la regla general debe ser que el responsable tributario no responda de las sanciones impuestas al sujeto pasivo o deudor principal. El indicado principio constitucionalizado de personalidad de la sanción ( art. 25.1 CE ) requiere que sólo puedan exigirse las sanciones a quienes resulten responsables de la infracción a título de dolo, culpa o mera negligencia. Y así lo reconoció el legislador en el artículo 37 LGT/1963 , reformado, cuyo apartado 3 establecía que la "responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones".

Ahora bien, en los casos en que el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria está constituido por actos u omisiones ilícitos del responsable no existe obstáculo para que responda de las sanciones aparejadas a las infracciones cometidas. Este criterio es el que reflejaba el artículo 14.3 del RGR , 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", y el que ha terminado prevaleciendo en la jurisprudencia de este Alto Tribunal que excluye las sanciones cuando el responsable no ha participado o colaborado en la comisión de la infracción e interpreta, por el contrario, que el artículo 40.1 LGT/1963 , al referirse a la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, hace recaer en los administradores de éstas, cuando son responsables subsidiarios, la integridad de los componentes a que se refería el artículo 58; esto es, no sólo la cuota, recargos e intereses sino también las sanciones pecuniarias.

La contradicción aparente entre los artículos 37.3 y 40.1 de la LGT/1963 debía resolverse armonizando ambas disposiciones, de manera que el primer precepto era la regla general con respecto a los responsables, a los que no alcanzaban las sanciones, y el segundo era la regla específica para los administradores de las sociedades, responsables subsidiarios, a los que se extendía la exigencia de las sanciones, cuando concurrían los requisitos establecidos en el propio artículo 40.1 LGT/1963 , como consecuencia de la comisión de las infracciones a que se refería el precepto.

En definitiva, el reiterado artículo 40.1, párrafo primero, LGT/1963 declaraba responsables subsidiarios de las infracciones tributarias simples y del total de la deuda tributaria, en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, a los administradores de las sociedades y entidades jurídicas que incurran en unas y otras, siempre que por omisión de sus deberes, por culpa in vigilando o por adoptar acuerdos que hicieran posibles tales infracciones, dieran lugar a ellas. Los administradores responsables serán quienes tuvieran esa condición al cometerse la infracción aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo.

La imputación de responsabilidad era 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 era 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. (...)".

Por lo tanto, la aplicación de la mencionada doctrina de la Sala a los hechos que se consideran probados en la Sentencia impugnada, conduce claramente a considerar correcta la derivación de la responsabilidad tributaria al actor, puesto que como se ha visto se sancionó a la empresa por infracción tributaria grave, y que a pesar del esfuerzo de la parte recurrente de hacer una relectura de los términos de la sentencia, interesada y alejada de la realidad, lo cierto es que no se exige una responsabilidad meramente objetiva, sino que, como ha quedado transcrito, consideró la Sala de instancia que "el recurrente voluntariamente se desentendió de todo lo que se refería de las obligaciones tributarias de la sociedad, lo que implica que, cuanto menos por negligencia , abdicó de sus competencias y obligaciones que como administrador le incumbía", insistiendo la Sala de que no cabe duda de la culpabilidad del recurrente, identificándose de forma clara y categórica de la valoración que se hace del material fáctico que concurría el elemento subjetivo necesario para derivar la responsabilidad por la sanción cometida, resulta, pues, claro el elemento de culpabilidad exigido por el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT .

No puede, pues, acogerse la relectura y valoración de la prueba que ofrece la parte recurrente, pues como es doctrina de este Tribunal, " en el recurso de casación para unificación de doctrina, se ha de partir de los hechos, fundamentos y pretensiones apreciados y valorados por la sentencia recurrida, sin que por tanto puedan tener transcendencia, ni se puedan valorar en este recurso extraordinario de casación, las omisiones o falta de valoración de la sentencia recurrida, que sí pueden hacerse por la vía de la incongruencia en el recurso de casación ordinaria".

En definitiva, la contradicción ha de resultar de las propias sentencias enfrentadas, tal y como aparecen redactadas, sin correcciones o modificaciones que pudieran derivar de una incorrecta concreción de hechos o de una desviada apreciación probatoria que las mismas pudieran contener.

Y como se ha visto, no responde a la realidad de lo resuelto en la sentencia de instancia las consideraciones que ofrece la parte recurrente, la sentencia no contiene el razonamiento que le imputa la parte recurrente; no es cierto, por tanto que se afirme que basta la mera responsabilidad objetiva, sino que claramente se alinea en la doctrina correcta, también recogida en la sentencia de contraste, de exigir la concurrencia de culpabilidad en la conducta del responsable subsidiario tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente, de forma categórica. En definitiva, la doctrina de la que parte tanto la sentencia de instancia como la de contraste es la misma, la diferencia radica en que mientras que las de contraste no dan por acreditado la concurrencia de culpa en la conducta del administrador, en la que nos ocupa si se considera que concurre.

Cosa distinta es que la parte recurrente se muestre disconforme con el resultado al que llegó la sentencia de instancia o que no haya valorado en el sentido preconizado por la parte recurrente el material probatorio aportado, pero con ello lo que se cuestiona por la parte es la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, que se pone en relación con otros supuestos en los que concurren distintos hechos y elementos de prueba valorados por los diferentes Tribunales, de manera que el distinto resultado del proceso y consiguientes pronunciamientos judiciales, son fruto de los diversos hechos fijados por el Tribunal de instancia en su función de valoración de la prueba (...)"

#### Cuarto.

Partamos en lo sucesivo, en lo que aquí interesa, de los literales términos en que se expresa el acuerdo de derivación de responsabilidad litigioso, a fin de examinar si, como denuncia la actora, en él no se contiene motivación bastante en orden a operar aquélla, por cuanto se extiende a sanción correspondiente a infracción tributaria que se reputa cometida en el ejercicio 2008:

"(...) La administración de la entidad se confirió inicialmente a: - Un Consejo Rector integrado por 15 miembros. La composición originaria del órgano de administración experimentó diferentes variaciones posteriores. En la actualidad, la representación de la entidad la ostenta D. Sergio, en calidad de Administrador Concursal, hallándose suspendidas las facultades del Consejo Rector. (...)

(...) En la fecha en que se cometieron dichas infracciones, en el Registro de Cooperativas figuraba inscrito como miembro del Consejo Rector de la entidad infractora D. Herminio. Asimismo, de la documentación obrante en el expediente se pone de manifiesto que D. Herminio no realizó los actos que eran de su incumbencia y que hubieran evitado la comisión de la infracción tributaria. En particular, acreditó improcedentemente cuotas a deducir en ejercicios futuros en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008. También consintió el incumplimiento de las obligaciones tributarias exigibles a la entidad infractora, no existiendo un error involuntario ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma que regula estas obligaciones.

La conducta realizada por Herminio, con NIF NUM003, ha de calificarse de al menos negligente, por no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de la sociedad CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL, de la cual era administrador. (...)

(...) Según los elementos de prueba puestos de manifiesto por la Inspección de los Tributos, queda acreditado que, en el ejercicio 2008 la entidad CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL:

- Acreditó indebidamente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o a deducir en la base o en la cuota de ejercicios futuros y declaró incorrectamente cantidades a deducir sin haberse producido falta de ingreso en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 por importe de 498.637,38 euros. (...)

(...) resulta incontrovertida la condición legal que ostenta D. Herminio por cuanto su nombramiento como representante de CELLERS DE L'ARBOÇ SCCL figuraba inscrito en el Registro de Cooperativas en el momento en que las infracciones fueron cometidas y sin que constase la revocación de sus poderes ni el nombramiento de otra persona para ejercer dicha función. Por consiguiente, queda perfectamente acreditada la concurrencia del segundo requisito legal para derivar la acción de cobro respecto a la persona física que, en la fecha en la que se cometieron las infracciones tributarias, ocupó el cargo de representante de la entidad jurídica infractora. (...)

(...) la correcta aplicación de este régimen de responsabilidad tributaria exige constatar cual ha sido la actividad desarrollada por el órgano de administración respecto a las obligaciones cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo de la infracción tributaria imputada a la entidad en la que ejerció su función.

De los datos que obran en el expediente se pone de manifiesto que D. Herminio no realizó los actos que eran de su incumbencia y que hubieran evitado la comisión de la infracción tributaria. En particular, participó en el Consejo Rector que adoptó acuerdos contrarios a los intereses de la Hacienda Pública sin salvar expresamente su voto.

Asimismo, en el expediente no consta ni el obligado tributario ha aportado prueba alguna en virtud de la cual pueda considerarse que concurre causa legal de exoneración de la responsabilidad pues la conducta realizada, a tenor del Acta de Inspección incoada, resulta una conducta del todo sancionable, como pone de manifiesto el informe realizado por los Órganos de Inspección que más adelante se reproduce, no pudiendo ampararse en una interpretación razonable de la norma. (...)

(...) El carácter obligatorio del cargo unido al hecho de que los miembros del Consejo Rector no contaran con un perfil profesional no son óbice para que, a sensu contrario, pudieran realizar los actos de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, para que no consintieran el incumplimiento por parte de quienes de ellos dependiesen o para que no hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. No hay constancia de, ni de las alegaciones efectuadas se desprende, que Herminio hubiese salvado su voto o no hubiese asistido a la reunión en 2009 en que se adoptó la decisión colectiva que autorizó la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2008. Tampoco puede eximirse de la responsabilidad por el resto de supuestos previstos por el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pues ni puede imputar la infracción a una deficiencia técnica de los programas informáticos de la AEAT, ni ha puesto la diligencia necesaria amparándose en una interpretación razonable de la norma, como luego veremos, ni carece de capacidad de obrar en el orden tributario, ni concurre fuerza mayor.

Las circunstancias de que la contabilidad se encuentre auditada y que las cuentas anuales cuenten con el visto bueno de los interventores de cuentas tampoco obran como eximente cuando una infracción tributaria ha sido cometida observando falta de diligencia manifiesta en los representantes de la entidad infractora. (...)

(...) El presente Acuerdo de declaración de responsabilidad se fundamenta en que Herminio, durante el año 2009, formando parte, como miembro de derecho, del Consejo Rector de la Cooperativa, no puso salvedades a la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del año 2008 en donde se acreditaban improcedentemente créditos tributarios aparentes. Esta conducta pasiva de una ausencia en la diligencia debida es motivación suficiente para poder exigir responsabilidades a quien legalmente ostenta la representación de una entidad, más si cabe cuando ésta adquiere una cierta dimensión. Así, la infracción tributaria, de la que trae causa la sanción que ahora se deriva, se entiende producida al día siguiente del último día del plazo de presentación de la autoliquidación, en este caso, el 26 de julio de 2009. En esta fecha, Herminio figuraba inscrito en el Registro de Cooperativas como parte integrante del Consejo Rector, sin que el hecho de que exista un órgano de representación colegiado permita que esta responsabilidad quede sin más diluida.

La conducta del obligado tributario es claramente antijurídica al transgredir las normas Previstas en los artículos 191 y 195.1 de la Ley 58/2003. La sociedad presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 a 2008, pero incumpliendo las normas del TRLIS y de la Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, al declarar como resultados cooperativos resultados extracooperativos, y al declarar y contabilizar provisiones y gastos extraordinarios que no han sido justificados ni acreditados. (...)

(...) La culpa se produce cuando las acciones se realizan sin la diligencia debida o el cuidado necesario y producen un resultado prohibido. La doctrina distingue entre culpa consciente e inconsciente, y según su gravedad entre culpa o negligencia grave, leve y levisima. El límite mínimo de culpabilidad exigido por la normativa administrativa tributaria para la existencia de una infracción es la simple negligencia. En concreto, el artículo 183.1 LGT establece que para la comisión de una infracción administrativas tributarias baste que la conducta sea culposa "con cualquier grado de negligencia". Ello supone que para la comisión de la infracción no se exige un claro ánimo de defraudar, sino que bastará simplemente con "un cierto desprecio o menoscabo de la norma". Es evidente, por todo lo anteriormente expuesto, que aquí concurren éstas circunstancias."

A fin de acabar de completar la reseña relevante de cuanto en el acuerdo de derivación de responsabilidad se razona para desatar ésta, hemos de estar a la explicación en el mismo a cuenta de los distintos extremos que motivaron la liquidación por el concepto IS, ejercicios 2005 a 2008 (ambos incluidos), las alegaciones al respecto aducidas, y la respuesta ofrecida en su día a éstas por la Inspección:

"A. Resultados procedentes de la venta de la antigua nave de la cooperativa.

(...) Informe de la inspección respecto de este apartado:

-En cuanto al cálculo del incremento y su contabilización:

Son objeto del extenso apartado cuarto.2 del acuerdo de liquidación, que se remite al acta de inspección.

El informe de auditoría aludido por los presentantes de alegaciones es el correspondiente a 2008:

3. Amb data 30 de novembre de 2006 la Societat va procedir a la formalització de l'escriptura de venda de la finca on es trobaven les seves instal·lacions antigues al municipi de l'Arboç. El lliurament de la propietat de l'immoble segons les condicions pactades amb els compradors es va produir amb data 28 de febrer de 2008. La Societat, a l'exercici 2006, va procedir al registre comptable de l'operació de venda i va donar de baixa determinats elements d'immobilitzat lligats amb els béns transferits, excepte una part dels mateixos que s'han donat de baixa a l'exercici 2007, al considerar que es mantenen en ús al 31 de desembre de 2006, donant a l'exercici 2006 un benefici procedent de la venda d'immobilitzat de 15.264 milers d'euros i a l'exercici 2007 una pèrdua per les baixes d'immobilitzat de 1.395 milers d'euros. Segons la legislació comptable vigent el meritament de l'operació correspon

a l'exercici 2008 que és quan s'ha produït la transferència efectiva del bé. Així mateix, pel principi de correlació d'ingressos i despeses, s'hauria de donar la despesa per la baixa comptable dels elements d'immobilitzat afectes, al mateix exercici que la venda. Per tant, considerem que les reserves a 31 de desembre de 2008 i el resultat de l'exercici 2008 de la Secció Agrícola estan sobrevalorades i infravalorats, en 13.869 milers d'euros, respectivament.

Los datos mencionados en este informe de auditoría no son correctos, incluso a la luz de los propios informes de auditoría de años anteriores. Curiosamente el beneficio está sobrevalorado: según la inspección es de El informe de 2008 dice que en 2006 se habían llevado a beneficios 15.264 miles de euros. Si acudimos al informe de auditoría de 2006 observamos que tal llevanza a beneficios en 2006 en gran parte no fue sino nominal, ya que se reclasificaron otras partidas anteriormente llevadas a beneficios en 2004, 2005 y 2006, minorando la imputación a resultados de 2006. (...)

(...) Recordemos que el acuerdo de inspección recoge que en 2006 se llevaron a ingreso 4.012.088,02 euros como consecuencia del juego contable de recoger unos ingresos por la venta prevista de 15.745.911,45 y minorar los ingresos en 11.733.823,38 euros (...)

(...) El problema es que no había llevado a beneficio en años anteriores esa cantidad de 11.733.823,38 euros sino otra menor (contabilizada como "ventas ordinarias"). Es decir, la reclasificación de ingresos de la que habla el informe de auditoría de 2006 no se corresponde con ingresos realmente contabilizados sino con una cifra ficticia, superior a las cantidades declaradas en 2004 y 2005 (que suman 9.014.167,63) en 2.719.655,75, que es justamente el aumento de los beneficios de 2008 que efectúa la inspección. Volvamos al texto del acuerdo, que explica la concreta contabilización de estas partidas en 2004 y 2005:

#### CONTABILIZACIÓN DE LA VENTA DE LA COOPERATIVA.

La operativa contable utilizada por el contribuyente para el registro de los beneficios obtenidos por la venta del inmueble, es la siguiente: Anota los ingresos en la cuenta 700 "ventas generales" del grupo 7 con cargo a cuentas del grupo 4309 "Facturas pendientes". Posteriormente, cuando se emite la factura se abona la cuenta "4309" con cargo a las cuentas de clientes del grupo 43 y se contabiliza el IVA repercutido. Asimismo, los cobros se contabilizan con abono a las cuentas de clientes del grupo 43.

#### Ejercicio 2004

El contribuyente en este ejercicio contabiliza ingresos por la venta de los terrenos de la cooperativa en fecha 15/11 en cuentas del grupo 7 con cargo a las cuentas 4309-3882 y 4329-3883 de "facturas pendientes" por importe total de 2.946.000 euros, como se recoge en punto 2 de diligencia num.3 y en la contabilidad de dicho ejercicio aportada. En el ejercicio 2004 el contribuyente contabiliza estos ingresos sin cobrar anticipo alguno ni haber suscrito el contrato de opción de compra.

#### Ejercicio 2005

El contribuyente anota ingresos en la cuenta 7000990000 de "ventas generales" por importe total de 10.078.800 euros (asientos 17713, 21381 y 21382), si bien finalmente y como consecuencia de diversos asientos realizados la mayoría a 31/12, dichas ventas generales se reducen al importe de 5.305.756, 40 euros, que es el saldo de trasladado a la cuenta de "Pérdidas y ganancias". A continuación se detallan los asientos completos realizados en el ejercicio en los que interviene la cuenta "vendes generals" núm. 7000990000, y el traslado a la cuenta de pérdidas y ganancias: (...)

(...) Por ello, efectivamente se trasladan a resultados del ejercicio el saldo de la cuenta 7000990000, y la distribución que se hace de dicha cuenta a otras del grupo 7, en concreto 475.215,23 euros que se trasladan a la cuenta 7000100001 "vendes de vi blanc" y 287.196 euros que se trasladan a la cuenta 7000600058 "Ingresos varios mercaderías". Así, el beneficio contable que finalmente se traslada a resultados del ejercicio con origen en la venta del inmueble de la cooperativa es el siguiente: (...)

(...) La cuenta 430900 con cargo a la cual se contabilizan los ingresos procedentes de la venta de la cooperativa aparece con un saldo deudor a 01/1/2005 de 2.946.000 euros procedente de 2004. Durante el ejercicio 2005, se carga según se abonan las ventas generales con el siguiente detalle: (...)

(...) La cuenta 4309 se abona en el ejercicio con cargo a las cuentas de clientes del grupo 43 con motivo de la emisión de la facturación emitidas, y en también se abona por importe de 1.290.976 euros con cargo a la cuenta 555 "partidas pendientes aplicación". Todo ello según el siguiente detalle: (...)

(...) Así, el saldo deudor de la cuenta 4309 a 31/12/2005 es de 5.156.024 euros (13.024.800 - 7.868.776). (...)

(...) Esto explica que aún quede beneficio por contabilizar en 2008, en contra de lo que se desprende del informe de auditoría de ese mismo ejercicio, que no lleva a seguir el rastro de la supuesta declaración en 2004 y 2005 de beneficios derivados de la venta de los inmuebles, lo que sí ha realizado la inspección, comprobando que la supuesta reclasificación de 2006 por 11.733.823,38 millones deja parte del beneficio sin declarar, con lo que se exige en 2008. (...)

(...) Descontando los ingresos y gastos contabilizados en el periodo 2004 a 2008 resulta entonces la cantidad no declarada. Recordemos los importes contabilizados: (...)

(...) El beneficio obtenido por la venta de la cooperativa es de 14.038.056,79 euros, siendo los beneficios contabilizados de 11.318.401,03 euros, por lo que resulta que se deben incrementar los resultados extracooperativos

por la diferencia de 2.719.655,76 euros. Dicha diferencia se imputa al ejercicio 2008, año en el que se devenga la operación mediante la transmisión de la propiedad en fecha 25/02/2008, que se hace efectiva mediante la entrega de la posesión. Si bien la operación se devenga y el beneficio se debía integrar por completo en el ejercicio 2008, el contribuyente ha anticipado contablemente los beneficios en los ejercicios anteriores desde el año 2004, y así los ha declarado, en aplicación del artículo 19.3 de Ley del Impuesto sobre Sociedades .

Desde luego que el ajuste no tiene el visto bueno de la auditoría de 2008: basta con leer el apartado 8 del informe, que hace una salvedad respecto del apartado 3 del mismo informe de auditoría:

7. Segons la nostra opinió, excepte pels efectes de les excepcions exposades als paràgrafs 3 i 4 i excepte pels efectes de qualsevol ajust que pogués ser necessari si coneguéssim el desenllaç final de les incerteses exposades als paràgrafs 5 i 6 anteriors, els comptes anuals de l'exercici 2008 adjunts expressen, en tots els aspectes significatius, la imatge fidel del patrimoni i de la situació financera de Cellers l'Arboç i Secció de Crèdi, S.C.C.L. al 31 de desembre de 2008 i dels resultats de les seves operacions, dels canvis en el patrimoni net i dels fluxos d'efectiu corresponents a l'exercici anual finalitzat en l'esmentada data i contenen la informació necessària i suficient per a la seva interpretació i comprensió adequada, de conformitat amb principis i normes comptables generalment acceptats que resulten d'aplicació (...)"

A su vez, de la resolución del TEAR han de tomarse en consideración los siguientes extremos relevantes, ya traídos a colación con anterioridad, y que se reiteran por su trascendencia en la decisión que aquí habremos de adoptar:

"(...) IV.- Respecto al ajuste en 2008 por el resultado obtenido en la venta de la sede de la cooperativa, en el acuerdo se expone con detalle el calendario de pagos y las factura emitidas por la entidad (páginas 4 y 5) de lo que resulta una contraprestación total de 15.433.411,40 euros que no es discutida por el interesado. El coste del inmovilizado resulta ser de 1.395.354,62 euros (dato tampoco discutido). En definitiva, el resultado de la operación es de 14.038.056,79 euros frente a los 11.318.401,03 euros declarados. El reclamante no discute ninguno de estos elementos, limitándose a señalar que la entidad había sido auditada en 2008 sin que los auditores expresaran ninguna salvedad al respecto. Pues bien, con independencia del mayor o menor acierto del informe de auditoría, lo esencial en el presente caso es que no han sido refutados los datos en que se basa el cálculo administrativo de dicha renta. A mayor abundamiento, cabe decir que la contabilización de la operación fue extremadamente alambicada y confusa tal como queda descrito en el acuerdo de liquidación, tal contabilización se extiende a lo largo de cinco años (de 2004 a 2008) en los que se van contabilizando los anticipos de la operación como resultados y se confunden y mezclan los diferentes resultados y operaciones, llegándose a contabilizar parte de la contraprestación por la venta de la sede social como ventas de vino blanco (dentro de los resultados cooperativos), según parece, con el fin de evitar aflorar pérdidas en la actividad ordinaria de la entidad. Todo lo cual, desde luego, pudo llevar a la confusión de un auditor que no consta que auditara otros ejercicios distintos al 2008. (...)

(...) Alega el interesado que no se dan los elementos configuradores de la responsabilidad y que no ha concurrido negligencia en su actuación. Por el contrario el órgano de aplicación de los tributos aprecia negligencia en la conducta del interesado, motivando de la siguiente manera:

"Considerando que las infracciones correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 consistentes en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria se deben a que el contribuyente calificó el beneficio obtenido por la venta de la sede de la cooperativa como resultado cooperativo, siendo en este aspecto claro el art. 22 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas , al calificar de resultados extracooperativos los derivados de la transmisión del inmovilizado material; y a que contabilizó y declaró provisiones y gastos extraordinarios que no se justificaron ni acreditaron; se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT .

Considerando que las infracciones correspondientes al ejercicio 2008 consistentes en acreditar improcedentemente cuotas tributarias negativas a compensar en la cuota de declaraciones futuras y en declarar incorrectamente renta neta, sin producirse falta de ingreso, por haberse compensado en el propio procedimiento de comprobación e investigación cantidades o cuotas pendientes de compensación procedentes del ejercicio 2007, se deben a que el obligado tributario no declaró en el momento del devengo (en el propio ejercicio 2008) la totalidad del beneficio obtenido por la venta de la sede de la cooperativa, y asimismo calificó dicho resultado como cooperativo, siendo claro en este aspecto el art. 22 de la Ley 20/1990 , en relación a su carácter de extracooperativo, se estima que la conducta del obligado, en función de las circunstancias concurrentes, fue voluntaria y negligente a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT ".

Como se indica en el acuerdo la fuente principal de deuda no ingresada en 2005 y 2006 es consecuencia de la deducción en 2005 y 2006 de partidas de gastos de las que no se ha aportado ningún justificante ni acreditación, habiendo resultado a la postre insostenibles, hasta tal punto que respecto de algunas de ellas ni tan solo se han presentado alegaciones. (...)"

**Quinto.**

Del acervo jurisprudencial traído a colación en fundamento precedente, y ciñéndonos a la materia en que se desenvuelve en el presente supuesto la derivación de responsabilidad, queda claro que en el supuesto de derivación de responsabilidad subsidiaria, al calor del art. 43.1.a) LGT, la actuación del administrador de persona jurídica que, habiendo cometido infracciones tributarias, no haya realizado los actos de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de aquélla, haya consentido el incumplimiento por quien de él dependa, o haya adoptado acuerdos que posibiliten la infracción, ha de ser decisiva en la comisión de la citadas infracciones, por acción u omisión; la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, bastando (y siendo precisa) la concurrencia de mera negligencia, no habiendo el responsable puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; el acuerdo de derivación de responsabilidad ha de justificar la intervención activa u omisiva del administrador en la comisión de las infracciones; y la participación del responsable en la comisión de la infracción ha de darse, ser cierta.

En suma, sólo la extensión de los efectos de la infracción (sanción) a aquellas personas distintas del sujeto infractor que hayan intervenido en su comisión respeta el principio de personalidad de la pena; el acuerdo de derivación de responsabilidad ha de reflejar la conducta ilícita en que incurre el administrador; queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a aquellos administradores que hayan obrado con pasividad o consentido el incumplimiento; ha de concurrir nexo causal entre el actuar del administrador y el incumplimiento de deberes fiscales del sujeto pasivo; resulta exigible cuando menos la concurrencia de culpabilidad en la conducta del responsable subsidiario; y en los supuestos en que el presupuesto de la responsabilidad tributaria viene dado por actos u omisiones ilícitos del responsable se excluye la sanción cuando el mismo no ha participado o colaborado en su comisión.

En el supuesto de autos apreciamos méritos para la estimación del recurso allí donde se deriva responsabilidad al administrador por razón de una indebida acreditación de cuotas a deducir en ejercicios futuros, correspondiente al ejercicio 2008 (sólo a partir del mismo ostentó el actor la condición de miembro del Consejo Rector), que hunde sus raíces en prácticas contables varios años anteriores en el tiempo, habiéndose, con carácter previo a la presentación de la correspondiente declaración del IS aquí relevante, emitido informe de auditoría que pudo inducir al recurrente a tener por buena la contabilidad de partida o que sirvió de precedente y base a aquella declaración.

En efecto, atribuida la participación en la infracción a título, cuando menos, de negligencia, tenemos aquí que la impropia acreditación de créditos tributarios se debió al descuento de "ingresos y gastos contabilizados en el periodo 2004 a 2008" imputándose la diferencia por resultados extracooperativos al ejercicio 2008, año en el que se devenga la operación mediante la transmisión de la propiedad". Nótese, ello no obstante, que el ajuste practicado en el ejercicio 2008 se debe a la contabilización de los anticipos de la operación de transmisión inmobiliaria como resultados con el fin de evitar aflorar pérdidas en la actividad ordinaria de la entidad, y tal contabilización se remonta a ejercicios anteriores, en que no se atribuye al recurrente la condición de administrador, ni participación alguna en las correspondientes infracciones.

Podría en tal caso entenderse que, por más que la alambicada contabilización de la operación a que se refiere el TEAR en su resolución se extendiera a lo largo de cinco años, cuatro de ellos precedentes al aquí discutido, en que el actor no ostentaba responsabilidad conocida, hubo éste de conocer el artificio, a poco que hubiere prestado atención a las cuentas, en su secuencia histórica, con carácter previo a autorizar o aprobar la declaración del IS, ejercicio 2008, viciada por aquél. Mas, en tal caso, tenemos aquí que la contabilidad se encontraba auditada, rechazando ello no obstante el acuerdo de derivación de responsabilidad cualquier relevancia a tal extremo, por entender "que la contabilidad se encuentre auditada y que las cuentas anuales cuenten con el visto bueno de los interventores de cuentas tampoco obran como eximente cuando una infracción tributaria ha sido cometida observando falta de diligencia manifiesta".

Por el contrario, al juicio de esta Sala, en el estricto plano de derivación de responsabilidad subsidiaria concerniente a sanciones en que nos movemos, la manifiesta falta de diligencia no puede estimarse obvia, o decantada, sin más, allí donde se refiere la indebida declaración de resultados extracooperativos como cooperativos de modo contumaz en ejercicios anteriores, y el informe de auditoría correspondiente al ejercicio 2008, aun con la salvedad del apartado tercero, afirma con rotundidad que las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2008 expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la cooperativa, y de los resultados de sus operaciones, de los cambios en el patrimonio neto, y de los flujos de efectivo correspondientes. La contundencia de tal conclusión, por más contextualizada que se quiera (con una referencia a salvedad, la de su apartado tercero, que el propio acuerdo de derivación de responsabilidad cuestiona, en cuanto a su corrección, comprometiéndolo, acto seguido de su literal cita), unida a la circunstancia de obedecer la incorrecta contabilización, en el tiempo, de la operación de venta de un determinado activo inmobiliario, a práctica contable que se prolongó durante varios años, anteriores al ejercicio a que se circunscribe la derivación de responsabilidad, en que al actor, insistimos, no se le conocen de lo actuado responsabilidades relevantes en el devenir de la cooperativa, hace dudar a esta Sala de la suficiente motivación y acreditación, por el acto recurrido, del

imprescindible nexo causal entre la actuación u omisión, negligente, del administrador, y el resultado infractor cuyas resultas tratan de endosársele aquí.

Siendo así, por lo demás, que no es tal parecer exclusivo de esta Sala, allí donde el propio TEAR, en su resolución, admite sin ambages respecto al ajuste en 2008, por el resultado obtenido en la venta de la sede cooperativa, que la contabilización de la operación fue extremadamente alambicada y confusa, extendiéndose a lo largo de más de cinco años, lo que "pudo llevar a la confusión de un auditor que no consta que auditara otros ejercicios distintos al 2008". Insistimos, desconocida cualquier otra implicación o intervención del aquí recurrente en la pretendida añagaza contable, anterior al ejercicio 2008, las mismas circunstancias que explican el error o confusión en el auditor, a juicio del TEAR, podrían explicarlo en el miembro del Consejo Rector aquí recurrente, que afirma, sin contradicción, haber sido nombrado tal en el ecuador del ejercicio a que se ciñe la derivación de responsabilidad enjuiciada.

Procede, por cuanto se ha expuesto, la estimación del recurso contencioso administrativo.

## **Sexto.**

Conforme a lo dispuesto en el art. 139 LJCA, no procede especial pronunciamiento en materia de costas, habida cuenta las manifiestas sospechas de irregularidad que suscita la práctica contable de la cooperativa, suficientemente explicitadas en la resolución del TEAR, y obedeciendo el fallo estimatorio que sucederá a una insuficiente motivación detallada de los hechos y razones de los que se infiere, a juicio de la recurrida, la intervención decisiva del actor en la comisión de la infracción cuyas resultas tratan de derivarse, todo lo cual explica por lo demás el tiempo tomado en la votación y fallo del presente recurso.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

## **FALLO**

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

### **Primero.**

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Herminio contra resolución del TEAR, de fecha 24 de mayo de 2018, anulando la misma, así como el acuerdo de derivación de responsabilidad de que trae causa.

### **Segundo.**

No hacer especial pronunciamiento en materia de costas.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente.

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.