

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079757

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 21 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 441/2018

SUMARIO:

El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada de otras ramas del Derecho. Otros. Responsabilidad solidaria de entidades participantes en una UTE. Cabe derivar la responsabilidad solidaria a las sociedades integrantes de una UTE por el incumplimiento de las obligaciones fiscales de la obligada principal. Aunque la Unión Temporal de Empresas de dos sociedades no da lugar al nacimiento de una tercera persona, la ley establece una ficción legal en la que se distingue el deudor principal y el obligado solidario como entes que conforman un todo. *Derivación de responsabilidad a entidad concursada.* La situación concursal de la responsable solidaria no impide que se declare la responsabilidad solidaria de una de las empresas integrantes de la Unión Temporal de Empresas por incumplimiento de las obligaciones tributarias de ésta, aunque tal declaración quede sujeta a las normas concursales en lo que a la ejecución respecta. La derivación al responsable solidario puede tener lugar incluso en el período voluntario de pago del deudor principal, con independencia de que las deudas sean o no anteriores al concurso. Carece de relevancia que la declaración de responsabilidad solidaria se produzca con posterioridad a la declaración de concurso.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 42 y 174.

Ley 18/1982 (Régimen Fiscal UTE), arts. 7, 8 y 9.

PONENTE:

Don Juan Carlos Fernández de Aguirre Fernández.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000441 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03803/2018

Demandante: IMASATEC S.A.

Procurador: LOURDES NURIA RODRIGUEZ FERNANDEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA
D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER
D^a. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a veintiuno de julio de dos mil veinte.

HECHOS

VISTOS por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional el recurso contencioso-administrativo 441/2018, promovido por la Procuradora de los Tribunales doña Lourdes Nuria Rodríguez Fernández, en nombre y representación de Imasatec, S.A., contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2018, sobre declaración de responsabilidad solidaria.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2018 se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de marzo de 2015 por el que se desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo del Inspector Coordinador del Grupo de Recaudación de María de Molina de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 14 de enero de 2014, que declara a Imasatec, S.A., responsable solidario de las obligaciones tributarias contraídas por Imasatec, S.A., Grupo Compas Gestión, S.L., UTE, por importe 158.033,48 euros.

Frente a dicho acuerdo la representación procesal de Imasatec, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo.

Reclamado el expediente a la Administración y siguiendo los trámites legales, se emplazó a la parte recurrente para la formalización de la demanda, lo que verificó mediante escrito que obra en autos, en el que termina solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que "acuerde la anulación de la citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central; con expresa imposición de las costas procesales a la parte demandada".

Segundo.

Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara a la demanda, así lo hizo en escrito en el que, tras expresar los hechos y fundamentos de derecho que estimó convenientes, terminó solicitando que se dictara una sentencia por la que "se desestime el recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

Tercero.

Habiéndose recibido el recurso a prueba se practicó documental interesada por la parte recurrente, en los extremos admitidos por la Sala, con el resultado que obra en las actuaciones.

Cuarto.

Practicadas las pruebas se dio traslado a las partes para la presentación de conclusiones sucintas acerca de los hechos alegados, las pruebas practicadas y los fundamentos jurídicos en que apoyaron sus pretensiones.

Quinto.

Concluidas las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, el cual tuvo lugar el día 14 de julio de 2020.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Juan Carlos Fernández de Aguirre, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo determinar si es o no conforme a Derecho el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2018 por el que desestima el recurso de alzada interpuesto contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de marzo de 2015 que desestima la reclamación económico- administrativa formulada contra el acuerdo del Inspector Coordinador del Grupo de Recaudación de María de Molina de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 14 de enero de 2014 por el que declara a Imasatec, S.A., responsable solidario de las obligaciones tributarias contraídas por Imasatec, S.A., Grupo Compas Gestión, S.L., UTE, por importe 158.033,48 euros.

Segundo.

Del Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central interesa destacar los siguientes extremos:

"El 20 de septiembre de 2010 Imasatec, S.A., Grupo Compas Gestión, S.L., Unión Temporal de Empresas, presentó ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria autoliquidaciones correspondientes a los conceptos IVA modelo 303 del mes de Julio de 2010 (145.637,88 euros). Asimismo, el 20 de octubre de 2010 la entidad presentó autoliquidaciones relativas al 3 Trimestre de 2010 por el concepto de Retenciones del Trabajo (2.275,81 euros) y por el IVA modelo 303 del mes de septiembre de 2010 (57.635,42 euros);

"Para el pago de la autoliquidación relativa al IVA del mes de Julio de 2010 por 145.637,88 euros, y a solicitud del interesado, se concedió por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT un aplazamiento para su ingreso en un único plazo con vencimiento el 20 de diciembre de 2010;

"Por lo que respecta a las deudas por retenciones de IRPF del 3 Trimestre de 2010, así como el IVA del mes de septiembre del mismo año, el citado órgano de la Administración concedió un aplazamiento para pagar en un único vencimiento en ambos casos el 21 de febrero de 2011;

"Como consecuencia del incumplimiento de los aplazamientos concedidos, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dictó providencias de apremio respecto a las deudas anteriores. Así mismo, el 20 de abril de 2011, el citado órgano de la Administración dictó acuerdo de compensación de oficio por el que se compensaron un total de 101.155,09 euros, resultantes de un crédito reconocido a favor de la deudora principal el 8 de abril de 2011 en relación a una autoliquidación de IVA. Por otra parte, el 23 de septiembre de 2011 se dictó un nuevo acuerdo de compensación de oficio respecto a un crédito reconocido el 15 de septiembre anterior, por importe de 33.53 euros;

"Tras la realización de las diversas actuaciones para localizar, y en su caso trabar los bienes y derechos de la deudora principal, no se hallaron bienes suficientes para el cobro de las deudas, por lo que el 30 de septiembre de 2013, se procedió a declararle deudor fallido;

"El 21 de octubre de 2013, se notificó a Imasatec, S.A., el inicio de un procedimiento administrativo de declaración de la responsabilidad tributaria solidaria respecto a las deudas de Imasatec, S.A., Grupo Compás Gestión, S.L., UTE, en virtud de lo establecido en el artículo 9 de la Ley 18/1982 de 26 de mayo, sobre Régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional;

"Tras el oportuno trámite de audiencia a la responsable, el 14 de enero de 2014 la Administración declaró a la ahora recurrente responsable solidaria de la deudora principal con un alcance de 158.033,48 euros.

Tercero.

Disconforme con la decisión del Tribunal Central la representación procesal de Imasatec, S.A, alega que la Administración ignora la situación concursal en que se vio incurso la actora - por auto del Juzgado de lo Mercantil 1 de Madrid de 18 de octubre de 2010 se declaró a Imasatec, S.A., en concurso voluntario, aprobándose el convenio por sentencia del mismo Juzgado de 17 de diciembre de 2012- y que las deudas exigidas fueron generadas con anterioridad a la declaración de concurso, de modo que éstas debieron ser insinuadas en la apertura de la fase concursal como crédito concursal y sometidas parcialmente al Convenio resultante, exigiendo la Administración a la actora el importe que le hubiera correspondido tras la quita aplicable.

Discute el criterio del Tribunal Central en cuanto a la fijación del momento en que acontece el presupuesto de hecho que determina la posibilidad de derivar la responsabilidad, posterior, según el Tribunal, al auto de

declaración del concurso de modo que no puede hablarse de deuda concursal, pues conforme señala la jurisprudencia rige el criterio del devengo y no el de exigibilidad.

Expone que ex artículo 7. Dos de la Ley 18/1982 no puede entenderse que en las agrupaciones sin personalidad jurídica -caso de las UTEs- el deudor principal y el solidario sean distintos, sino la misma persona, esto es, que la unión de dos sociedades no da lugar al nacimiento de una tercera persona, sino que las sociedades mantienen íntegramente su propia personalidad y que "es solo la ficción fiscal de que las entidades sin personalidad jurídica son sujetos pasivos (de acuerdo con el artículo 35.4 LGT) la que hace que el legislador hable de un acto de declaración de responsabilidad solidaria, probablemente innecesario en estos supuestos, pues en realidad es la misma responsabilidad, también en cuanto a su destinatario, la que se exige a los miembros de la UTE y la que se exige a la UTE misma, ya que la forma de ejecutar la responsabilidad contra la UTE no puede ser otra que dirigirse individualmente contra cada una de las sociedades que la componen", resultando improcedente la exigencia de la deuda por medio del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria como si de dos sujetos distintos se tratase.

Tras cita de los artículos 42.2.b) y 174.1 LGT, señala que "atendiendo a la naturaleza meramente declarativa del acto administrativo de declaración de responsabilidad solidaria, se deduce que tanto la deuda exigida por medio de la responsabilidad solidaria como los presupuestos de hecho de la propia responsabilidad se dieron con anterioridad a la declaración de concurso de Imasatec, S.A., y por tanto la deuda debió calificarse como concursal y ser sometida al Convenio resultante del procedimiento concursal". Siendo el nacimiento de la deuda anterior a la declaración de concurso, se entiende que serán en todo caso créditos concursales y no contra la masa.

Considera que aun en el caso de entender que la deuda no ha nacido con anterioridad a la declaración de concurso, la jurisprudencia enseña que las deudas derivadas de aquellos hechos o presupuestos de hecho generados con anterioridad a la declaración del concurso deben considerarse en todo caso deudas concursales, por lo que la Administración debió atenerse a la situación concursal del responsable solidario, dado que el devengo de la deuda tributaria y el nacimiento del presupuesto de hecho (ser copartícipe de la UTE) que permite considerar a la actora como responsable solidario desde el momento de la generación de la deuda fueron anteriores a la declaración de concurso.

Finalmente alega que si "la deuda es concursal hay que concluir que no es concurrente con el resto de acreedores por su falta de insinuación, siguiendo el criterio establecido por el Tribunal Supremo que califica de crédito concursal pero no concurrente con el resto de acreedores el crédito de un acreedor que no insinuó su crédito ni impugnó la lista de acreedores; el crédito no queda extinguido y puede reclamar su pago con posterioridad a la conclusión del concurso, tanto en caso de liquidación como en el caso de convenio tras su cumplimiento, con las quitas y esperas pactadas", y que en el presente caso "la Administración tributaria al no haberse insinuado en el concurso de Imasatec, S.A., debe esperar a la conclusión del concurso para poder reclamar su pago, es decir, cuando hayan sido satisfechos los créditos concursales reconocidos".

La Abogacía del Estado se opone al recurso alegando que tanto el Tribunal Regional como el Tribunal Central refieren el régimen de las UTEs, perfectamente delimitado por normas con rango de ley - artículos 9 Ley 18/1982 y 35.4 LGT-, sin que pueda encontrarse en el ordenamiento disposición alguna que permita considerar distinto régimen de responsabilidad tributaria de carácter solidario cuando de UTEs se trata, careciendo de base legal el planteamiento de la recurrente e inaplicable al caso la jurisprudencia que invoca.

Respecto a la problemática de si la deuda nació antes de la declaración de concurso, y si por tanto se trata de una deuda concursal que debió someterse a las reglas del Convenio resultante, o si su nacimiento es posterior, hace suyas las razones expuestas por el Tribunal Central y estima que "el presupuesto que determina la exigencia de la responsabilidad acontece en el momento en el que se produce el impago por parte de la deudora principal de los aplazamientos que le fueron concedidos, que son posteriores a la declaración del concurso de la responsable", y que "solo a partir de ese momento, con independencia de que el origen sea anterior, se puede hablar de deuda de la responsable frente a la Hacienda Pública, ya que en el supuesto de que la deudora principal hubiera cumplido con su obligación de ingreso en los plazos concedidos en los aplazamientos, no hubiera sido posible dictar la declaración de responsabilidad solidaria".

Cuarto.

La resolución de la presente controversia exige tener a la vista la siguiente normativa:

1. artículo 35.4 LGT: "Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición";

2. artículo 7.2 Ley 18/1982, de 26 de mayo, por la que se regula el Régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo regional: "La Unión Temporal de Empresas no tendrá personalidad jurídica propia";

3. artículo 8 Ley 18/1982: "Para la aplicación del régimen tributario establecido en esta Ley deberán cumplir los siguientes requisitos:

e) Las Uniones Temporales de Empresas se formalizarán en escritura pública, que expresará el nombre, apellidos, razón social de los otorgantes, su nacionalidad y su domicilio; la voluntad de los otorgantes de constituir la Unión y los estatutos o pactos que han de regir el funcionamiento de la Unión, en los que se hará constar: 8. La responsabilidad frente a terceros por los actos y operaciones en beneficio del común, que será en todo caso solidaria e ilimitada para sus miembros".

4. artículo 9 Ley 18/1982: "Las empresas miembros de la Unión Temporal quedarán solidariamente obligadas frente a la Administración Tributaria por las retenciones en la fuente a cuenta de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, que la Unión venga obligada a realizar, así como por los tributos indirectos que corresponda satisfacer a dicha Unión como consecuencia del ejercicio de la actividad que realice. Idéntica responsabilidad existirá respecto a la cuota de licencia del Impuesto Industrial prevista en el artículo 11 y en general de los tributos que afectan a la Unión como sujeto pasivo".

Quinto.

Consta en las actuaciones escritura pública -15 de enero de 2017- mediante la que las compañías mercantiles Imasatec, S.A., y Grupo Compas Gestion, S.L., constituyen una Unión Temporal de Empresas denominada Unión Temporal de Empresas Imasatec, S.A., y Grupo Compas Gestion, S.L., Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982, en anagrama "UTE Guadalix".

En el artículo 10 de los Estatutos de la Unión Temporal de Empresas consta que "Las empresas miembros de la Unión responderán solidaria e ilimitadamente frente a terceros por los actos y operaciones en beneficio común, sin perjuicio del derecho de repetición que en sus relaciones internas les corresponde".

El que la Unión Temporal de Empresas carezca de personalidad jurídica no le exime de ser considerada, en su caso, obligado tributario, y así lo declara el Tribunal Supremo en sentencia de 30 de enero de 2020, dictada en el recurso 3578/2017,

"... la Ley 19/1982, de 26 de mayo, es una ley de naturaleza tributaria, pues regula 'el régimen fiscal' de las entidades que nos ocupan siendo así que el artículo 7 de la Ley General Tributaria dispone expresamente -en lo que hace al caso- que los tributos se regirán por esa misma ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y 'por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria';

"... y presupuesto que la ley de 1982 es una disposición 'en materia tributaria', procede estar a sus determinaciones, entre otras a la que, en relación con el sujeto pasivo en los tributos indirectos, establece (artículo 9) que a las UTEs les corresponderá satisfacer los tributos de esa clase que correspondan 'como consecuencia del ejercicio de la actividad que realicen', expresión que permite colegir -sin esfuerzo hermenéutico alguno- que los impuestos indirectos por las actividades que realicen las UTEs deben satisfacerse por la entidad y no por las empresas que la integran.

La Sala estima que no existe margen ni duda alguna de interpretación - artículo 3 CC- que permita considerar cosa distinta de lo que la normativa reguladora dispone, sin que las sentencias que la parte señala permitan llegar a diferente conclusión pues se dictan en ámbitos distintos, como pueda ser el contractual, mientras que aquí, ya se ha dicho, nos situamos en el ámbito tributario, siendo la Ley 18/1982 una norma de esta naturaleza.

La responsabilidad de Imasatec, S.A., frente a la Administración Tributaria por las deudas contraídas por el deudor principal, Imasatec, S.A., Grupo Compas Gestión, S.L., UTE, que es una entidad sin personalidad jurídica propia, se concreta con claridad y precisión en los términos indicados en el artículo 9 de la Ley 18/1982. Imasatec, S.A., forma parte de una Unión Temporal de Empresas y viene obligada a responder solidariamente frente a la Administración Tributaria por las retenciones en la fuente a cuenta de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que la Unión venga obligada a realizar.

La Sala, por lo tanto, estima que no es cuestión de forzar una interpretación de la norma -se trata de una ficción legal; deudor principal y solidario conforman un todo; la unión de dos sociedades no da lugar al nacimiento de una tercera persona- cuando ésta es clara y determinante. Lo que la norma señala, y lo hace con meridiana claridad, repetimos, es que las empresas que conforman una Unión Temporal de Empresas quedan obligadas solidariamente frente a la Administración Tributaria por las obligaciones tributarias de la Unión en los términos señalados por la misma.

Sexto.

Re respecto a la problemática de si la deuda nació antes de la declaración de concurso y por tanto se trata de una deuda concursal que debió someterse a las reglas del Convenio resultante, o si su nacimiento es posterior,

la parte actora, como ya se ha señalado, finaliza en este extremo su discurso poniendo de manifiesto que "la Administración Tributaria, al no haberse insinuado en el concurso de Imasatec, S.A., debe esperar a la conclusión del concurso para poder reclamar su pago, es decir, cuando hayan sido satisfecho los créditos concursales reconocidos".

No comparte la Sala este criterio, pues con concurso o sin él nada impide a la Administración Tributaria acordar en los términos previstos en la normativa reguladora la responsabilidad de que se trate, en este caso la responsabilidad solidaria de una de las empresas integrantes de la Unión Temporal de Empresas por incumplimiento de las obligaciones tributarias de ésta y tras declaración de falencia, responsabilidad, eso sí, sujeta a las determinaciones legales que procedan en lo que a la ejecución respecta.

La Sala estima que sean las deudas anteriores o no al concurso -la derivación al responsable solidario puede tener lugar incluso en el período voluntario de pago del deudor principal (STS de 15 de junio de 2016, dictada en el recurso 1916/2915)-, que no olvidemos que en este caso es voluntario, nada impide a la Administración ejercer sus facultades en el ámbito de la recaudación de los tributos, sin perjuicio de los límites que puedan derivarse del procedimiento universal. En otras palabras, nada obsta, para la incoación y tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, la declaración de concurso por parte de una de las empresas que forman dicho grupo, aquí una UTE, siendo cuestiones distintas la situación concursal promovida por la entidad deudora con la declaración de responsabilidad acordada por la Administración Tributaria.

La jurisprudencia señala que el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria se debe considerar autónomo, ni siquiera supeditado a la previa declaración de falencia del deudor principal; y "aun declarado el concurso la Hacienda Pública sigue siendo competente para dictar actos de liquidación y recaudación", ello sin perjuicio de los límites derivados del procedimiento universal.

De cuanto antecede resulta que lo que aquí se discute, porque este es el acto que se impugna, es la declaración de responsable solidario de Imasatec, S.A., en cuanto figura autónoma, de las deudas contraídas por el deudor principal, Imasatec, S.A., y Grupo Compas Gestión, S.L., UTE, responsabilidad que se declara conforme a las leyes tributarias, y la Ley 18/1982 lo es, no siendo determinante a efectos de la declaración de responsabilidad el que los hechos que determinan la derivación sean anteriores o posteriores a la declaración de concurso, como tampoco lo es que Imasatec, S.A., fuera declarada en concurso voluntario con anterioridad a su declaración como responsable solidario.

Procede desestimar el recurso.

Séptimo.

Las costas se imponen a la parte recurrente -ex artículo 139 LRJCA.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Primero.

Desestimar el recurso contencioso administrativo promovido por la representación procesal de Imasatec, S.A., contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2018, por ser ajustado a Derecho.

Segundo.

Las costas se imponen a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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.