

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087786

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de septiembre de 2022

Sala 3.^a

R.G. 4903/2019

SUMARIO:

El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Realización de infracciones tributarias. En relación a la responsabilidad establecida en el art. 42.1.a) de la Ley 58/2003 (LGT), ésta debe ser entendida como aquella que es imputable a las personas o entidades, ya sean o no administradores del deudor principal, cuya conducta sea activa -como causantes o colaboradores- en la realización de la infracción. Así que es precisamente la existencia o no de conducta activa en la comisión de la infracción donde ha de centrarse el análisis para determinar la existencia o no de responsabilidad. Para ello resulta imprescindible -puesto que la responsabilidad exige la existencia de infracción tributaria- referirse al art. 183.1 de la Ley 58/2003 (LGT), que dispone lo siguiente: «Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley». De esta manera y con carácter general, podrá reputarse responsabilidad solidaria cuando exista dolo.

Al mismo tiempo, cabe señalar, que es necesario que exista una conducta dolosa en quien participa o coopera en la realización de la infracción tributaria, para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad de referencia no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el 183 de la Ley 58/2003 (LGT), que giran en torno al principio de culpabilidad.

En el presente caso, deben de rechazarse las alegaciones de la interesada, alegando ignorancia y desconocimiento, pues en el expediente resulta acreditado que la interesada como administradora única de la sociedad, socia del 12% y autorizada en las cuentas bancarias, hizo posible la existencia de una doble contabilidad, y la ocultación de ingresos, beneficiándose directamente de los pagos en «b» que recibía ella personalmente de la sociedad, lo que supone inequívocos actos de voluntad con la finalidad de defraudar a la Hacienda Pública, defraudación que no se habría producido sin su intervención.

Así mismo se rechaza la alegación de la interesada donde señala que se han derivado deudas por infracciones cometidas cuando ella no era administradora, pues tal y como se detalla en el expediente, solo se le han derivados las deudas y sanciones relativas a infracciones cometidas durante el tiempo en que fue administradora social. Todo lo anterior, nos lleva a confirmar el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria en todos sus extremos, modificado por en cuanto a su alcance por el acuerdo de rectificación de errores aritméticos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 42, 174, 175, 183, 184, 191 y 236.

RD 939/2005 (RGR), art. 124.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra el acuerdo dictado el 30 de abril de 2019 por el Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Cataluña, en resolución acumulada de las reclamaciones económico administrativas 08-09261-2015; 08-09563-2015 y 08-09567-2015, en asunto relativo a declaración de responsabilidad solidaria, acuerdo de adopción de medidas cautelares y embargo preventivo.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante "la Dependencia de Inspección") se dicta el 03 de septiembre de 2015, acuerdo por el que se declara a la ahora recurrente Doña **Axy**, con NIF:..., responsable solidaria de diversas deudas y sanciones de la mercantil **XZ, S.A.**, con NIF: ..., de conformidad con lo previsto en el artículo 42, apartado 1, letra a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT de 2003) con un alcance de 498.225,59 euros, cuyo concreto detalle obra en el citado acuerdo. Por otra parte, como consecuencia de la existencia de un error

aritmético en el acuerdo anterior, por la Dependencia de Inspección se dictó el 25 de septiembre de 2015, acuerdo de rectificación de errores, donde se corregía el alcance de la derivación, estableciéndose en 497.225,59 euros.

El expediente se inició mediante comunicación de inicio notificada con fecha 04/08/2015, formulando la interesada alegaciones mediante escrito presentado el 19/08/2015.

Del acuerdo de derivación de responsabilidad merecen ser destacados los siguientes extremos:

I.- Origen de las deudas y/o sanciones:

Las deudas y sanciones que se exigen a D. **Axy** tienen su origen en las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por los órganos de Inspección relativas a la sociedad **XZ SA** (...), respecto de los siguientes conceptos tributarios:

Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2009 a 2012

Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos comprendidos entre el 2T 2010 y el 1T 2014

Retención/Ingreso a cuenta Rendimientos del Trabajo/Profesional, periodos comprendidos entre el 2T 2010 y el 1T 2014

Retenciones/Ingresos a cuenta del capital mobiliario, periodos comprendidos entre el 2T 2010 y el 1T 2014

Retención a cuenta de la Imposición sobre No Residentes, periodos comprendidos entre el 2T 2010 y el 1T 2014.

Estas actuaciones, se iniciaron mediante comunicación de fecha 28/05/2014 que fue notificada mediante personación en el domicilio fiscal del obligado tributario el 29/05/2014.

Como resultado de dichas actuaciones, se procedió en fecha 22/06/2015 a la incoación de Actas de Conformidad así como de los Acuerdos de inicio y propuesta de imposición de las sanciones relativos a los mismos conceptos.

(...)

1.- (...)En el disco duro del ordenador localizado en la dependencia "Despacho compartido" figuraban varios archivos con la extensión "DBF" que recogían las anotaciones del Libro Diario de los ejercicios 2003 en adelante (en estos casos cada archivo se denomina CNASS más un código que identifica el año al que se refiere) y el Balance de Sumas y Saldos de la entidad (en cuyo caso el archivo se denomina CNASBC más un código que identifica el año al que se refiere). A partir de ahora nos referiremos a los datos de estos archivos, que se ajustaban a la contabilidad aportada por el obligado tributario en las oficinas de la Inspección, como "Contabilidad A".

En el disco duro externo localizado en el "Despacho pequeño" se encontraron archivos con la misma denominación y formato de los anteriores que también recogían las anotaciones del Libro Diario y el Balance de Sumas y Saldos; en adelante, nos referiremos a los datos de estos archivos como "Contabilidad B".

Se han descubiertos ingresos que no han sido declarados por el obligado tributario en las respectivas declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, así como en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y prueba de ello resulta del hecho que tanto en las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades (Modelo 200), en las declaraciones por el IVA, así como en la contabilidad aportada a la Inspección en diligencia 6, (a la que hemos denominado durante el curso de las actuaciones "contabilidad A") y en los Libros Registros de Facturas Emitidas aportados, figuren los mismos importes, siendo sustancialmente diferentes de los que figuran en los archivos informáticos descubiertos el día de la personación en las dependencias del obligado tributario ("Contabilidad B").

2-El sujeto pasivo no había presentado declaraciones-liquidaciones, por los periodos comprobados, en relación a las Retenciones del Capital Mobiliario. No obstante, tras el análisis de la documentación incautada en las dependencias del obligado tributario, se advirtió la existencia beneficios distribuidos a los socios no declarados, y por consiguiente, que no habían sido objeto de retención por la sociedad **XZ SA**.

Estos beneficios repartidos a los socios, tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, según lo dispuesto en el art. 25.1 de la Ley 35/2006 del IRPF:"a) *Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad. (...)*"

3-El sujeto pasivo presentó declaraciones-liquidaciones relativas a las retenciones del trabajo o de profesionales. Tal como se detallado, en el curso de las actuaciones inspectoras se han descubierto la contabilidad B en la que se observan:

-Pagos en "B" a los trabajadores por cuenta ajena de la sociedad **XZ SA**, que no habían sido declarados, y en consecuencia por los que no se ha aplicado retención.

-Gastos relativos a las orquestas que actúan en el local del obligado tributario así como gastos relativos a profesores de baile. Tratándose de pagos en "B" por los que el obligado tributario no ha practicado retención por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estando obligado a ello según lo dispuesto en el art 75.1.c RIRPF.

- Pagos en "B" a los administradores de la sociedad **XZ SA** que no figuran en la Contabilidad oficial, ni se practicó retención por los mismos, estando obligado a ello según lo dispuesto en el art 80 del RIRPF

4-En consecuencia, en fecha 22/06/2015 se formalizaron diversas Actas de Conformidad, en la que se propone la regularización de las situación de la deudora principal.

II. Con fecha 22/06/2015 se dictó, conforme a los artículos 209 de la Ley 58/2003 y 25.1 del RGRST, los acuerdos de inicio de los expedientes sancionadores por infracción tributaria y propuesta de resolución en relación con los hechos puestos de manifiesto en las actuaciones de comprobación e investigación seguidas cerca del obligado tributario en relación con los conceptos comprobados. Estos Acuerdos de Inicio se notificaron en las oficinas públicas de la Inspección en fecha 22/06/2015, mediante su subscripción por parte de la representación autorizada del obligado tributario, que dieron lugar a acuerdos de imposición de sanción dictados el 02/09/2015.

(...)

SEGUNDO: PRESUPUESTOS OBJETIVOS DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: CAUSANTE / COLABORADOR ACTIVO EN LA COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

1. DE LA COMISIÓN DE INFRACCIONES POR LA SOCIEDAD: Con fecha 22/06/2015 se dictó, conforme a los artículos 22 y 25 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, acuerdo de inicio del expediente sancionador y propuesta de resolución en relación a los conceptos y periodos siguientes:

-Impuesto sobre Sociedades de 2009 a 2012, ambos inclusive -Impuesto sobre el Valor Añadido de 2T 2010 a 1T 2014, ambos inclusive -Retenciones Capital Mobiliario de 2T 2010 a 1T 2014, ambos inclusive -Retenciones del trabajo/Profesional de 2T 2010 a 1T 2014, ambos inclusive Los acuerdos de inicio y las propuestas de sanción se notificaron el mismo día, 22/06/2015, mediante comparecencia en las oficinas de la Inspección del representante del obligado tributario.

La comisión de la infracción de la sociedad se entiende producida con la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, o en su caso con cuando se debieron de presentar, como es el caso de las autoliquidaciones por las retenciones del capital mobiliario, que no han sido objeto de presentación durante todo el periodo objeto de comprobación.

2. DE LA CONDICIÓN DE CAUSANTE/COLABORADOR EN LA REALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES En la fecha en que se cometieron dichas infracciones, en el Registro Mercantil figuraba inscrito como administrador de la entidad infractora Dña. **Axy** (...) desde el día 02/10/2012. Así se desprende de las siguientes escrituras públicas aportadas a la Inspección:

En escritura pública otorgada el 02/10/2012 ante el Notario ... con número ... de protocolo se acepta la dimisión del cargo de administrador por parte de ... y se nombra como administradora única a **Axy** por igual plazo de 5 años. Desde entonces no consta en el Registro Mercantil ninguna modificación del régimen de administración de la sociedad.

Asimismo, de la documentación obrante en el expediente inspector se pone de manifiesto que Dña. **Axy** (...):

-No realizó los actos que eran de su incumbencia y que hubieran evitado la comisión de la infracción tributaria. En particular la Sra. **Axy** como Administradora Única del sujeto infractor, en parte de los periodos en los que se cometen los hechos determinantes de las infracciones, ha percibido cantidades en concepto de pagos en B a los administradores que no habían sido objeto de declaración, figuraba como apoderada en las cuentas bancarias de la entidad, e intervino directamente en la gestión y dirección de la sociedad **XZ SA**, al tratarse del administradora única. En concreto, para la gestión de cualquier tipo de actividad de la sociedad era necesaria su firma.

-Tal y como consta en el expediente inspector, la Sra. **Axy**, aunque no ha sido socia fundadora de la sociedad, durante los años objeto de comprobación es socia en un porcentaje 12%.

-Dña. **Axy** ha colaborado en la realización de las infracciones tributarias, dado que todas ellas se derivan de la doble contabilidad empleada por la sociedad **XZ SA** para la misma actividad y periodo, con el objeto de ocultar la verdadera situación económica de la sociedad, y para lo que fue necesario su consentimiento como administradora, hecho que además se puede constatar en los repartos de beneficios en "B" en calidad de socio o las retribuciones en "B" a los administradores, que figura entre la documentación incautada, cuando según los datos declarados por la sociedad no generaba beneficios suficientes para repartir a los socios ni declaraba pagos a los administradores por las cantidades descubiertas. Sin obviar el hecho de que para la llevanza de esta contabilidad paralela ha sido necesaria la autorización por la persona que se encargaba de gestionar la sociedad y que para la sociedad **XZ** era **Axy** a partir de la fecha 02/10/2012. En este sentido, las entidades jurídicas actúan mediante las

personas físicas que ostentan la condición de órganos sociales con funciones de representación y gestión, de modo que la acción material que constituye el presupuesto fáctico de una infracción tributaria necesariamente tiene su origen en la actuación de dichas personas. Así, siendo **Axy** quien firma las cuentas anuales de la entidad de los ejercicios en que ostenta el cargo de administradora, resulta evidente que es plenamente consciente de que en tales cuentas no se incluyen los datos ocultos consignados en la contabilidad "B".

En virtud de lo expuesto, la responsabilidad de **Axy** en lo que a las infracciones tributarias se refiere se extiende a todas aquellas cometidas en el momento en que figura como administradora de la sociedad, esto es, a todos aquellos conceptos y periodos cuyo plazo de autoliquidación tiene lugar ostentando ella dicho cargo: -Impuesto sobre Sociedades 2012 -IVA 3T/2012 a 1T/2014, Retenciones capital mobiliario 3T/2012 a 1T/2014 y Retenciones del trabajo/profesional 3T/2012 a 1T/2014 (en este punto se rectifica la propuesta de derivación, la cual extendía la responsabilidad a los periodos 1T/2012 y 2T/2012, cuyo plazo de autoliquidación vence los días 20/04/2012 y 20/07/2012, respectivamente, fechas en las que **Axy** aún no ostentaba el cargo de administradora).

En cuanto al alcance cuantitativo, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 42.1.a) y 182.1 de la Ley 58/2003, la responsabilidad se extiende al importe de las sanciones impuestas al deudor principal por las infracciones en cuya comisión haya quedado acreditada su participación activa así como, en su caso, al importe de la deuda tributaria liquidada de la que aquellas deriven.

Segundo.

No siendo de su conformidad el acuerdo de derivación, interpone el 30/9/2015 reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, seguida con el número 08/09261/2015, y donde tras la notificación de puesta de manifiesto del expediente efectuada el 13/9/2016, existe diligencia extendida el 20/9/2016 por el TEAR de Cataluña donde se hace constar que la interesada toma vista del expediente. No obstante, no consta que formulase alegaciones.

Tercero.

Por otra parte, mediante acuerdo notificado el 16/9/2015, la Administración Tributaria acordó adoptar medidas cautelares contra la interesada en el procedimiento de declaración de responsabilidad antes citado, para garantizar el cobro de 278.009,18 euros (cuota e intereses + recargo de apremio).

Estas medidas cautelares se concretaron en el embargo preventivo del Pleno dominio de la Finca número ... inscrita en el Registro de la Propiedad de ... nº ..., en el Tomo ..., Libro ..., Folio ..., que fue notificado, asimismo, el 16/9/2015.

Contra estos actos, el 30/9/2015, se interpusieron ante el TEAR de Cataluña las reclamaciones económico-administrativas 08/09563/2015 y 08/09567/2015, y donde tras la notificación de puesta de manifiesto del expediente efectuada el 13/9/2016, existe diligencia extendida el 20/9/2016 por el TEAR de Cataluña donde se hace constar que la interesada toma vista del expediente. No obstante, no consta que formulase alegaciones.

Cuarto.

El 30 de abril de 2019 el TEAR de Cataluña acordó DESESTIMAR acumuladamente las reclamaciones 08-09261-2015; 08-09563-2015 y 08-09567-2015, y contra la desestimación, que le fue notificada el 1/7/2019, formula el 31/7/2019 el presente recurso de alzada, aduciendo, en síntesis:

-Error de interpretación del artículo 42.1.a) de la LGT: se observa de forma clara la interpretación extensiva del concepto de "administrador solidario" por el mero hecho de ser administrador sin aportar más pruebas adicionales que corroboren el supuesto de hecho. La Sra. **Axy** era una simple trabajadora de la sociedad "**XZ, SL**", cuando a propuesta de uno de los socios, y para asegurarse su puesto de trabajo, pues aceptó el cargo, sin que tuviera estudios específicos, ni experiencia, ni conocimientos suficientes para poder entender, gestionar, representar a la mencionada sociedad, y lo único que hacía por "ignorancia" es firmar, actuar o decir lo que se le decía. En estrictos términos de defensa a indicios suficientes para poder pensar, de forma objetiva, que los socios que manejaban activamente y fraudulentamente eran otras personas diferentes a Doña **Axy**, y que a éste se le tiene que eximir de toda responsabilidad.

-Tampoco se le puede hacer responsable a Doña **Axy** de las infracciones anteriores a la fecha 25/09/2012, puesto que era totalmente desconocedora de las mismas, y no tenía, ni tiene conocimientos para poder arreglar.

-De forma subsidiaria, y sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, si no se observa la "exención completa" de responsabilidad de Doña **Axy**, en todo caso, se debería aplicar el artículo 43.1.a) LGT, y determinar que como máximo la responsabilidad sea "subsidiaria" y no solidaria.

-En el presente procedimiento no se ha tenido en cuenta las alegaciones de la recurrente, puesto que no se le ha dado plazo para ello, ni tampoco se le han dado traslado de todas las pruebas, informes u otros documentos que se han utilizado para proceder a resolver sobre el procedimiento sufriendo una grave indefensión en el procedimiento.

-Hasta ahora no hemos tenido acceso a la documentación completa de los diferentes expedientes, por tanto no podíamos conocer, realmente, verazmente, fehacientemente el motivo expuesto por el Tribunal Económico Administrativo para considerar que la desestimación de las reclamaciones. Por todo ello, es clara la impugnación vertida y por ello es ajustado a Derecho anular la resolución impugnada por falta de una clara y creíble motivación administrativa, dictando otra resolución desestimando la resolución impugnada de fecha 30/04/2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

el ajuste a derecho de la resolución del TEAR de Cataluña impugnada, así como del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, y del de adopción de medidas cautelares y embargo preventivo resultante del mismo.

Tercero.

En primer lugar deben de analizarse las alegaciones de la interesada referidas a aspectos formales del procedimiento, pues señala que no se han tenido en cuenta sus alegaciones y que no ha tenido acceso al expediente. Dado lo genérico de tales alegaciones, este Tribunal Central desconoce si la falta de acceso al expediente alegada se refiere a la tramitación de los procedimientos ante las Oficinas Gestoras, o ante el TEAR de Cataluña.

Este Tribunal Central aprecia que:

-En lo relativo al procedimiento de derivación de responsabilidad, el artículo 174.3 de la LGT de 2003, establece:

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

Por otra parte, el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, dispone:

1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

En dicho trámite, en su caso, se deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.

En el expediente consta que a la interesada le fue puesto de manifiesto el expediente con ocasión de la notificación el 4/8/2015 de la comunicación de inicio del procedimiento y trámite de audiencia, donde además la interesada formuló alegaciones en dicho trámite mediante escrito presentado el 19/8/2015.

-En lo referente al procedimiento de adopción de medidas cautelares y embargo preventivo resultante de las mismas, no se exige la existencia de un previo trámite de audiencia, ya que la finalidad de las medidas cautelares

es el aseguramiento inmediato del pago de la deuda, situación que se vería frustrada, si se eliminara el efecto anticipatorio.

-Y por último en lo relativo al trámite de puesta de manifiesto de los expedientes de las reclamaciones económico administrativas:

El artículo 236.1 de la LGT de 2003, establece que:

"1. El Tribunal, una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubieran presentado alegaciones en la interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas. La puesta de manifiesto del expediente electrónico podrá tener lugar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pudiendo presentarse por estos medios las alegaciones y pruebas. Los obligados a interponer la reclamación de forma electrónica, habrán de presentar las alegaciones, pruebas, y cualquier otro escrito, por esta misma vía. En caso de deficiencia técnica imputable a la Administración Tributaria que imposibilite la realización del trámite por esta vía, el Tribunal adoptará las medidas oportunas para evitar perjuicios al interesado, pudiendo, entre otras, conceder un nuevo plazo, prorrogar el anteriormente concedido o autorizar que se realice por otros medios."

En los expedientes de las reclamaciones, consta en Diligencia que la interesada tomó vista de los mismos en fecha 20/9/2016, a pesar de lo cual no consta que la interesada formulase alegaciones.

En consecuencia, deben de rechazarse sus alegaciones, ya que la interesada ha tenido ocasión de oponerse a la actuación administrativa, y aportar aquellos documentos y pruebas que hubiese creído por conveniente en cada uno de los momentos procesales oportunos, haciendo uso de tal derecho en algún caso, como así consta en el trámite de audiencia del acuerdo de derivación, pero no constando que lo haya ejercido en el caso de las reclamaciones económico administrativas, donde la interesada no señala que haya formulado alegaciones.

Cuarto.

El artículo 41 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT de 2003) establece:

"1.La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

2.Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria

3.Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

(...)

4.La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezca.

(...)

5.Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

(...)"

Así mismo, el artículo 42.1 de la misma ley, establece:

"Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

(...)"

Por otra parte, el artículo 174 de la LGT de 2003 señala:

"1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

(...)

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

(...)"

Y el artículo 175 de la misma Ley:

"El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período

b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable."

Quinto.

En relación a la responsabilidad establecida en el artículo 42.1.a) de la LGT de 2003, ésta debe ser entendida como aquella que es imputable a las personas o entidades, ya sean o no administradores del deudor principal, cuya conducta sea activa -como causantes o colaboradores- en la realización de la infracción. Así que es precisamente la existencia o no de conducta activa en la comisión de la infracción donde ha de centrarse el análisis para determinar la existencia o no de responsabilidad. Para ello resulta imprescindible -puesto que la responsabilidad exige la existencia de infracción tributaria- referirse al artículo 183.1 de la LGT de 2003, que dispone lo siguiente: "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley". De esta manera y con carácter general, podrá reputarse responsabilidad solidaria cuando exista dolo.

Por otra parte, como causantes o colaboradores en realización de una infracción tributaria, según nuestro Derecho Penal, pueden entenderse:

1º Todas las personas que toman parte directa en la realización de la infracción.

2º Quien utilice fuerza sobre la persona que realice materialmente la infracción.

3º Los sujetos que hayan inducido o instigado la realización de los hechos constitutivos del ilícito tributario.

4º Quien tenga la consideración de colaborador necesario y la de cómplice.

Al mismo tiempo, cabe señalar, que es necesario que exista una conducta dolosa en quien participa o coopera en la realización de la infracción tributaria, para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad de referencia no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el 183 de la LGT de 2003, que giran en torno al principio de culpabilidad.

Sexto.

Alega la interesada que la Administración no ha acreditado el elemento subjetivo necesario para declararla responsable solidaria, haciendo, a su juicio, una clara la interpretación extensiva del concepto de "administrador solidario" por el mero hecho de ser administrador sin aportar más pruebas adicionales que corroboren el supuesto de hecho.

En el presente caso, la Administración ha acreditado en el expediente que la interesada era la Administradora única en el momento de cometerse las infracciones, señalando en relación al elemento subjetivo que *"Dña. Axy ha colaborado en la realización de las infracciones tributarias, dado que todas ellas se derivan de la doble contabilidad empleada por la sociedad XZ SA para la misma actividad y periodo, con el objeto de ocultar la verdadera situación económica de la sociedad, y para lo que fue necesario su consentimiento como administradora, hecho que además se puede constatar en los repartos de beneficios en "B" en calidad de socio o las retribuciones en "B" a los administradores, que figura entre la documentación incautada, cuando según los datos declarados por la sociedad no generaba beneficios suficientes para repartir a los socios ni declaraba pagos a los administradores por las cantidades descubiertas. Sin obviar el hecho de que para la llevanza de esta contabilidad paralela ha sido necesaria la autorización por la persona que se encargaba de gestionar la sociedad y que para la sociedad XZ era Axy a partir de la fecha 02/10/2012. En este sentido, las entidades jurídicas actúan mediante las personas físicas que ostentan la condición de órganos sociales con funciones de representación y gestión, de modo que la acción material que constituye el presupuesto fáctico de una infracción tributaria necesariamente tiene su origen en la actuación de dichas personas. Así, siendo Axy quien firma las cuentas anuales de la entidad de los ejercicios en que ostenta el cargo de administradora, resulta evidente que es plenamente consciente de que en tales cuentas no se incluyen los datos ocultos consignados en la contabilidad "B"."*

Este Tribunal Central ha venido manteniendo como Doctrina Administrativa que la responsabilidad solidaria sería aquella exigible a los administradores que desempeñen una conducta activa en la comisión de la infracción, concurriendo además dolo; mientras que la subsidiaria será exigible cuando no haya una conducta activa en la comisión de la infracción, sino simplemente culpa, pues los otros dos requisitos- comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada y condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción - son comunes a ambos tipos de responsabilidad. Así lo hemos señalado, entre otras en nuestras resoluciones de 24/09/2019 (R.G.: 00/00871/2017 y R.G.:00/04828/2016), de 28 de abril de 2015 (R.G.:00/02318/2012) y de 31 de enero de 2011 (R.G.:00/04180/2009).

En la primera de dichas resoluciones, señalábamos en nuestro Fundamento de Derecho QUINTO:

"QUINTO.-

(...)

Sin perjuicio de que la diferencia entre culpa y dolo, o el límite que los separa, será en ocasiones de difícil valoración (la doctrina se refiere por ejemplo a las figuras intermedias de culpa consciente y dolo eventual), será por ello necesario el examen cuidadoso de cada caso, sin perjuicio tampoco de lo que el legislador y la jurisprudencia establezcan en el futuro, este Tribunal Central considera que los criterios contenidos en la Ley General Tributaria para establecer la graduación de las sanciones como leves o simples, graves y muy graves permite considerar que cuando se dan las circunstancias que justifican la imposición de éstas últimas por utilización de los medios fraudulentos recogidos en dicha Ley (anomalías sustanciales en la contabilidad, facturas falsas, personas interpuestas), estaremos ante un claro supuesto de responsabilidad solidaria de los administradores, porque tales conductas suponen inequívocos actos de voluntad que producen el resultado antijurídico de evitar o minorar la deuda tributaria de manera fraudulenta, lo que significa la existencia de una conducta activa de los administradores en la comisión de la infracción tributaria que supone.

(...)"

En el presente caso, tal como se señala en el acuerdo de derivación, en los expedientes sancionadores relativos a la deudora principal, ésta ha empleado una contabilidad paralela a la oficial, con lo que pretendía ocultar o simular la verdadera situación de la empresa al objeto de defraudar a la Hacienda Pública, lo que podemos calificar

como una conducta dolosa por parte de la sociedad. Por ello la sociedad ha sido sancionada en los expedientes por la comisión de infracciones muy graves del artículo 191 de la LGT de 2003, (dejar de ingresar), por concurrir medios fraudulentos, todo ello de conformidad a lo dispuesto en la LGT de 2003.

En efecto, el artículo 191 de la LGT de 2003, dispone en lo que aquí importa:

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

(...)

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

A efectos de determinar la existencia de medios fraudulentos, el artículo 184.3 de la LGT de 2003, establece:

3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona."

En el presente caso, deben de rechazarse las alegaciones de la interesada, alegando ignorancia y desconocimiento, pues en el expediente resulta acreditado que la interesada como administradora única de la sociedad, socia del 12% y autorizada en las cuentas bancarias, hizo posible la existencia de esa doble contabilidad, y la ocultación de ingresos, beneficiándose directamente de los pagos en "b" que recibía ella personalmente de la

sociedad, lo que supone inequívocos actos de voluntad con la finalidad de defraudar a la Hacienda Pública, defraudación que no se habría producido sin su intervención.

Así mismo se rechaza la alegación de la interesada donde señala que se han derivado deudas por infracciones cometidas cuando ella no era administradora, pues tal y como se detalla en el expediente, solo se le han derivados las deudas y sanciones relativas a infracciones cometidas durante el tiempo en que fue administradora social.

Todo lo anterior, nos lleva a confirmar el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria en todos sus extremos, modificado por en cuanto a su alcance por el acuerdo de rectificación de errores aritméticos.

Séptimo.

Y en lo referente al acuerdo de adopción de medidas cautelares y embargo preventivo, nada ha alegado la interesada (excepto la genérica alegación de falta de acceso al expediente y que ya hemos respondido), lo que nos lleva a confirmar ambos actos en todos sus extremos.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.