

Roj: **STS 2760/2013 - ECLI:ES:TS:2013:2760**Id Cendoj: **28079130022013100578**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **09/05/2013**Nº de Recurso: **6329/2010**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **SAN 4409/2010,**
STS 2760/2013

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Mayo de dos mil trece.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en Sección por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación que con el núm. **6329/2010** ante la misma pende de resolución, promovido por D. Luis Pablo , representado por Procuradora y dirigido por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 4 de octubre de 2010, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 471/2009 en materia de responsabilidad subsidiaria de las deudas tributarias pendientes de la entidad LOEN S.A. por los conceptos de IVA e IRPF, *ejercicio 1995*, en base a lo dispuesto en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria 230/1963.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Jefe de la Unidad de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid dicta acuerdo de fecha 4 de agosto de 2005 por el cual se declara al recurrente, como administrador único de la entidad LOEN S.A., responsable subsidiario de las deudas tributarias pendientes de la citada entidad, por el importe de 733.673,96 €, importe de deudas tributarias por los conceptos de IVA e IRPF, *ejercicio 1995*, en base a lo dispuesto en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley 230/1963 .

La extensión de la citada responsabilidad alcanzó a las siguientes deudas:

IVA 04-95-320 NUM000 , por importe pendiente de 627.915,15 €.

IVA 05-95-320 NUM001 , por importe pendiente de 14.029,54 €.

IVA 09-95-320 NUM002 , por importe pendiente de 16.142,88 €.

IVA 11-95-320 NUM003 , por importe pendiente de 46.938,46 €.

IRPF Retención 12-95-111 NUM004 por importe pendiente de 28.647,93 €.

Dicha sociedad había sido declarada fallida por acuerdo de fecha 28 de diciembre de 2004. El origen de las deudas se encuentra en autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo y no ingresadas por éste en período voluntario de pago correspondientes a IVA y retenciones de IRPF, *ejercicio 1995*, así como de los recargos, sanciones e intereses de demora.



Se dictaron en su momento oportuno las providencias de apremio los días 26 de octubre de 1995 y se intentaron notificar, (en la persona de D. Benito con D.N.I. NUM005) como representante de la empresa y en el domicilio de ésta sito en la CALLE000 nº NUM006 -28002- de Madrid), 6 de marzo y 5 de julio de 1996, (en la persona de D. Epifanio D.N.I. NUM007 , en su calidad de conserje y en el mismo domicilio).

Al no pagarse en el período concedido, se procedió al embargo de bienes de la deudora.

La entidad sujeto pasivo, deudora principal, había cesado en su actividad, de hecho, desde el año 1996, sin proceder a su extinción jurídica previa liquidación de su haber social, por lo que quedó pendiente de pago a la Hacienda Pública la cantidad de 1.008.699,92 €, siendo declarada fallida, sin que se apreciara la existencia de posibles responsables solidarios.

El 21 de febrero de 2005 se notificó al hoy recurrente el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, quien en escrito presentado en fecha 20 de mayo de 2005 evacuó el trámite de alegaciones concedido. Dichas alegaciones fueron desestimadas en el *acuerdo de 4 de agosto de 2005* por el que se determinó la responsabilidad del recurrente, como administrador único de la entidad deudora, respecto a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, al haberse adjudicado todos los bienes y los ingresos obtenidos aplicados a la minoración de las deudas de la entidad LOEN S.A. no haber prescrito las deudas reclamadas, ni la acción de la Administración para exigir la responsabilidad en la fecha de inicio del procedimiento para exigir dicha responsabilidad, el 21 de febrero de 2005, extendiéndose la misma a la cifra de 733.673,96 €, correspondientes al IVA y retenciones a cuenta del trabajo personal del IRPF.

SEGUNDO.- Contra el citado acuerdo el interesado interpuso *reclamación* nº NUM008 el 18 de octubre de 2005 en escrito presentado en Correos, y puesto de manifiesto el expediente para *alegaciones*, éstas fueron formuladas el 11 de abril de 2007 en el sentido de haber prescrito la acción de la Administración para exigir la responsabilidad tributaria al recurrente por haber transcurrido el plazo de 4 años previsto en la Ley, e indefensión al no estar el expediente completo. Reclamación que fue desestimada por *resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 22 de julio de 2008* al no haber transcurrido el citado plazo desde que la Administración pudo ejercitar su derecho, es decir, la declaración de fallido del deudor principal, así como haberse cumplido los trámites legales y reglamentarios para la declaración de dicha responsabilidad.

TERCERO.- Disconforme con dicha resolución, notificada el 11 de septiembre de 2008, el obligado tributario interpuso el presente *recurso de alzada* el 10 de octubre de 2008 donde reproduce los argumentos previamente planteados ante el Tribunal de instancia y que ahora se enuncian:

- 1.- Improcedencia de la derivación de responsabilidad por inexistencia de cese en la actividad.
- 2.- Prescripción de la deuda cuya responsabilidad se pretende derivar.
- 3.- Indefensión ocasionada al recurrente al no motivarse la deuda que se le imputa y estar incompleto el expediente al no constar los datos económicos de las subastas.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 9 de junio de 2009 (R.G. NUM009), acordó desestimar el recurso y confirmar la resolución impugnada.

CUARTO.- Contra la resolución del TEAC de 9 de junio de 2009 D. Luis Pablo interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Séptima y resuelto por sentencia de 4 de octubre de 2010 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Desestimando el recurso contencioso administrativo número 471/2009, interpuesto ante la Sección Séptima de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la Procuradora D^a María del Valle Gili Ruiz, en nombre y representación de D. Luis Pablo , contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de junio de 2.009, recurso de alzada nº R.G. NUM009 , por ser la misma conforme a Derecho, así como las resoluciones de las que trae causa, las cuales se confirman en todas sus partes. Todo ello, sin efectuar pronunciamiento expreso sobre costas".

QUINTO.- 1. Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de D. Luis Pablo presentó escrito ante la Sala de la Jurisdicción, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional preparando recurso de casación contra la misma. Por diligencia de ordenación de 27 de octubre de 2010 el Secretario Judicial tuvo por preparado recurso de casación, disponiendo la elevación de las actuaciones a esta Sala y emplazando a las partes para que comparezcan a hacer uso de su derecho.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la parte recurrente se personó ante esta Sala formulando escrito de interposición del recurso de casación, con expresión de los motivos en que se ampara.



2. Por auto de la Sección Primera de esta Sala de fecha 28 de abril de 2011 se acordó "declarar la admisión del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Luis Pablo , contra la sentencia de 4 de octubre de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 471/2009 , en relación con la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al cuarto trimestre de 1995 y la inadmisión del recurso en relación con el resto de las liquidaciones tributarias.

En sus Razonamientos Jurídicos decía la resolución judicial citada que "en el presente caso se está en presencia de un asunto cuya cuantía en determinadas liquidaciones, no alcanza el límite mínimo establecido para acceder al recurso de casación.

En efecto, aunque la Sala de instancia fijó la cuantía en la cantidad de 733.673,96 euros, dicha cantidad – tal como consta en el expediente administrativo–, es el importe total que se le reclama a D. Luis Pablo en concepto de responsable subsidiario del pago de las deudas tributarias pendientes de la entidad LOEN S.A., de entre las cuales, únicamente la derivada de la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al cuarto trimestre de 1995, excede del límite legal de 150.000 euros establecido para acceder al recurso de casación (asciende la cuota liquidada por dicho concepto a la cantidad de 718.058,61 euros).

Por lo tanto, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 93.2.a) de la LRJCA , debe declararse la admisión del presente recurso en relación con la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al cuarto trimestre de 1995 y la inadmisión del recurso en relación con el resto de las liquidaciones tributarias".

3. Remitidas las alegaciones a la Sección Segunda de esta Sala, fue formalizado por la representación procesal de la Administración recurrida su oportuno escrito de oposición al recurso.

Conclusas las actuaciones, se señaló la audiencia del día 8 de mayo para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este recurso de casación interpuesto por D. Luis Pablo , la sentencia de 4 de octubre de 2010 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que desestimó el recurso núm. 471/2009 instado por el Sr. Luis Pablo .

El citado recurso había sido promovido por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 9 de junio de 2009 por la cual se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Madrid de fecha 22 de julio de 2008, dictada en la reclamación núm. NUM008 , por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo del Jefe de la Unidad de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, de fecha 4 de agosto de 2005, por la cual se declaraba al recurrente, como administrador único de la entidad LOEN S.A., responsable subsidiario de las deudas tributarias pendientes de la citada entidad, por el importe de 733.673,96 euros, importe de deudas tributarias por los conceptos IVA e IRPF, ejercicio 1995, en base a lo dispuesto en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria 230/1963.

SEGUNDO.- Los **motivos de casación** en que se apoya el recurso son los siguientes:

Primero.- Motivo que se aduce al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , por infracción del artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley 263/1963 , General Tributaria, en relación con el artículo 40.1, párrafo primero, de la misma Ley General Tributaria y en relación con el artículo 43.1, b) de la Ley 58/2003 , General Tributaria, y la doctrina jurisprudencial dictada al efecto por el Tribunal Supremo en las sentencias que se detallan en el presente motivo.

Segundo.- Motivo que se aduce al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , por infracción de las normas reguladoras de la apreciación de la prueba; artículo 106.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria; artículo 1.218 del Código Civil ; y artículos 317 y 319 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil.

Tercero.- Motivo que se aduce al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa por infracción de los artículos 9.3 de la Constitución Española y artículo 66 , 67.2 , 69.2 , 174 y 176 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, y la doctrina jurisprudencial dictada por el Tribunal Supremo en las sentencias que se detallan en el presente motivo.

Cuarto.- Motivo que se aduce al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa por infracción de los artículos 41.5 63.1 , 174 y 176 de la Ley 58/2003



General Tributaria y el artículo 63.2 de la Ley 30/1992 , de Régimen Jurídico de las Administraciones y Procedimiento Administrativo Común.

Quinto.- Motivo que se aduce al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , por infracción de los artículos 67.1 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , y 24.1 de la Constitución Española , al haber incurrido la sentencia de instancia en incongruencia omisiva sobre cuestión con incidencia esencial sobre la resolución decisoria.

TERCERO.- Como quiera que el recurrente formula un **motivo de casación** -el que articula en **quinto** y último lugar- por la **incongruencia omisiva** en la que ha incurrido la sentencia al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción , resulta obligado, por ser cuestión de orden público procesal que de prosperar haría inviable el enjuiciamiento del fondo del asunto, otorgar tratamiento prioritario al análisis y resolución del presente motivo antes de entrar en el análisis de las cuestiones sustantivas planteadas.

El recurrente entiende que la sentencia de instancia incurre en incongruencia omisiva al no haber otorgado respuesta a la alegación por la parte recurrente de si, de acuerdo con la normativa vigente, resulta posible sostener una derivación de responsabilidad subsidiaria amparada en el presupuesto de hecho específico consistente en cese efectivo, completo e irreversible de actividad (ex art. 40.1, párrafo segundo de la LGT/1963) y una posterior derivación de responsabilidad subsidiaria al mismo administrador, por deudas tributarias de la misma entidad, en la que se abandona la consideración de la situación de desaparición fáctica de la entidad en el tráfico comercial para pasar a derivar la responsabilidad ex artículo 40.1, párrafo primero, de la misma LGT/1963 .

La supuesta incongruencia omisiva de la sentencia de instancia a que se refiere el recurrente se basa en la falta de respuesta a la aparente contradicción de la Administración tributaria consistente en que habiendo apreciado la existencia de un cese de facto de la actividad mercantil propia de la entidad LOEN S.A., durante el ejercicio 1996, la Administración tributaria regulariza las operaciones de enajenación de los activos remanentes del haber social de esta entidad efectuada varios años después de 1996.

En realidad, como apunta el Abogado del Estado, no existe en este punto verdadera incongruencia por parte de la sentencia de instancia, pues de sus consideraciones se desprende que el órgano judicial no aprecia que exista contradicción alguna entre la derivación de responsabilidad tributaria que nos ocupa, por cese de facto de la actividad mercantil durante el ejercicio 1996, y la regularización de las infracciones tributarias cometidas varios años después por razón de las operaciones de enajenación de los activos remanentes del haber social; no puede decirse por tanto que la cuestión no haya sido objeto de tratamiento por parte de la sentencia de instancia, aunque la conclusión que alcance esta última no satisfaga los intereses del recurrente.

CUARTO.- 1. En el **primer motivo de casación**, el recurrente sostiene que la sentencia impugnada ha incurrido en infracción del artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT/1963 , así como en la doctrina jurisprudencial dictada por el Tribunal Supremo al efecto, dado que ha considerado procedente la derivación de responsabilidad subsidiaria de deudas tributarias a un administrador en un supuesto en el que no concurrían los elementos integrantes de este presupuesto de hecho. Ello deriva de la consideración, de que concurre cese efectivo de actividades en un supuesto en el que la posterior actuación de la Administración en el ámbito de recaudación frente a la entidad deudor principal -LOEN S.A.- ha determinado la adopción de resoluciones y acuerdos calificativos de la persistencia de la actividad.

A juicio del recurrente, la sentencia recurrida ha calificado como cese completo, definitivo e irreversible lo que no era sino una situación de paralización transitoria de actividades en cuya apreciación la sentencia ha prescindido por completo de los elementos caracterizadores del tipo de actividad que constituía el objeto social de la entidad LOEN S.A., así como del contexto de crisis económica, particularmente incidente sobre el sector de la promoción y venta de inmuebles en aquellos años, concurriendo además -y como elemento incidental pero con funcionalidad esclarecedora- en la actualidad un contexto semejante que permite apreciar las peculiaridades de la actividad en este sector a los efectos de la imposibilidad de calificar las situaciones de crisis transitorias como cese completo, definitivo e irreversible.

El recurrente saca la conclusión de que la sentencia recurrida ha entendido que la posterior actividad de la entidad desarrollada en los años 2000 y 2001 -y que determinó el devengo y liquidación de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido cuya falta de pago por LOEN S.A. motivó una nueva derivación de responsabilidad en fecha 14 de enero de 2008 - debe quedar encuadrada en un tipo de conductas fraudulentas desarrollados por los obligados tributarios "a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias" que no obstan la calificación del supuesto como cese de actividades integrante del presupuesto de hecho de responsabilidad que nos ocupa porque "se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial".



2. Dice el artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT 230/1963 que los administradores serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividad.

La imputación de responsabilidad a los administradores sociales por el cese de actividad por la sociedad requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) La cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica, teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes; y
- b) La condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, exceptuadas las sanciones.

Ante la ausencia de definición normativa del concepto "cese de actividades", se han generalizado las posiciones doctrinales y jurisprudenciales según las cuales el cese de actividad que integra el presupuesto de responsabilidad del artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT/1963 constituye un concepto fáctico, no jurídico ni formalista, consistente en una situación de hecho caracterizada por la paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico o mercado, sin que se produzca, conforme a Derecho, la extinción y desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica. El cese de actividades ha de ser completo, definitivo e irreversible, no bastando una cesación meramente parcial o la suspensión temporal de las actividades.

La exigencia de paralización de la actividad mercantil ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición integra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial".

En cualquier caso, para exigir la responsabilidad del administrador en estos casos se precisa de una concreta conducta obstativa para el pago de las deudas tributarias. De mantenerse que el artículo 40.1, párrafo 2, consagraba una responsabilidad objetiva o sin culpa ello supondría la quiebra de un principio básico en las sociedades mercantiles, que es el de la separación de responsabilidad patrimonial entre las sociedades mercantiles y sus socios o administradores, pudiendo ser muchos los supuestos en que la sociedad cesa en el ejercicio de sus actividades y el administrador no puede hacer nada por mantener el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquélla.

El artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT 230/1963 no puede ser interpretado en el sentido de que establece una responsabilidad sin atender al elemento subjetivo.

La conclusión final, y general, que de todo lo anterior se extrae es la de que no cabe en modo alguno considerar responsables subsidiarios a los administradores de las personas jurídicas en las que no se haya producido un cese real y efectivo de su actividad económica, sin que sea a ello equiparable la simple paralización parcial de tal actividad como consecuencia de un período de crisis transitoria, siempre que se puebe que tras dicho período de parálisis se continúa ejerciendo el objeto social de la entidad.

Además de todo lo anterior, la apreciación de la concurrencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad de los administradores configurado en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT/1963 no ha de responder a una supuesta naturaleza absolutamente objetiva del mismo. No basta la concurrencia de tres elementos --cese de actividad, condición de administrador en el momento del cese, y declaración de fallido del deudor principal-- para que resulte procedente la derivación de responsabilidad, pues no se puede prescindir completamente de cualquier valoración relativa a la conducta del administrador, el elemento subjetivo apreciable en la misma, o la conexión causal entre el daño causado a la Hacienda Pública y la gestión social desarrollada por el administrador con ocasión del supuesto cese de actividad.

3. La sentencia recurrida, al examinar si en el presente supuesto concurren los presupuestos precisos para declarar la responsabilidad subsidiaria, dice: En el presente caso la entidad actora no es localizada en el domicilio social que coincidía con el domicilio fiscal; por otro lado su relación con clientes va disminuyendo de forma radical desde el ejercicio 1996 a los ejercicios 1998 y 1999 en que el resultado de las relaciones con clientes es de 0,00 €, volviendo a remontar en el ejercicio 2000 y manteniéndose a penas en el ejercicio 2001, (entiende la Administración que las operaciones de estos dos años fueron para vender los pocos activos que quedaban a la entidad deudora principal), para desaparecer de nuevo de manera total en los ejercicio 2002 y 2003; además no tiene infraestructura ni personal ni patrimonial para el desarrollo de la actividad económica en que consiste su objeto principal al menos desde mediados de 1996.



La doctrina jurisprudencial recogida anteriormente, exige que tal cese que tiene un contenido fáctico, no jurídico, careciendo por tanto de contenido formalista, siendo necesario únicamente que la cesación en la actividad sea completa y presumiblemente irreversible, lo que debe quedar probado en el expediente por los órganos administrativos.

De lo dicho anteriormente, ha quedado probado que el cese de actividad fue completa a partir de mediados del año 1996; y se considera que dicho cese fuese presumiblemente irreversible.

La doctrina exige una prueba material, cuya carga corresponde a la Administración, del cese de la actividad y considera suficiente que el cese sea presumiblemente irreversible.

El medio de prueba de presunción es admitido por nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 386 de la LEC, en la que partiendo de un hecho demostrado a través de las pruebas practicadas en autos y desde él siguiendo las reglas del criterio humano, se establece un enlace preciso y directo que permita concluir en el hecho que se ha de tener como definitivo y decisorio en la cuestión planteada, siendo, por tanto, la consecuencia extraída el resultado de un proceso deductivo (sentencias del Tribunal Supremo de 14 de abril de 1958, 28 de junio de 1961, 9 de enero de 1985, 30 de junio de 1988 y 30 de marzo de 2001).

A la vista de la curva descendente de la actividad mercantil de la empresa LOEN S.A., desde el ejercicio 1996 a 2000, se llega fácilmente a la conclusión que el cese de la actividad iba a ser irreversible, pues el repunte que tiene en los años 2000 y 2001, es consecuencia únicamente de la venta de los pocos activos que le quedaba a la sociedad, para llegar a desaparecer de hecho, sin cumplir con las obligaciones legales de proceder a la disolución y liquidación de la sociedad.

4. De la consideración de hechos probados que hace la sentencia de instancia se desprende que el recurrente era efectivamente el administrador social de LOEN S.A. cuando se produce el cese de facto de la actividad de la sociedad cuyas deudas se le derivan.

Nos encontramos así ante un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria al administrador social, por la vía del artículo 40.1º, párrafo 2º, de la Ley General Tributaria de 1963, esto es, por haberse producido un cese de facto, desordenado, de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, sin que el administrador –en este caso administrador único– de la sociedad deudora hubiera siquiera intentado esa ordenada liquidación de la sociedad, acudiendo incluso, si ello hubiera sido preciso, al correspondiente expediente concursal.

Nuestra legislación mercantil obliga al administrador social a procurar por todos los medios a su alcance la disolución y liquidación ordenada de la sociedad cuando concurra causa de disolución, así como a procurar la declaración de la sociedad en concurso (anteriormente en suspensión de pagos o quiebra según procediera) si el déficit patrimonial obligara a dicha medida complementaria, debiendo a estos efectos el administrador social convocar la correspondiente Junta de Accionistas o Socios.

La culpa del administrador social que legitima la exigencia de responsabilidad al mismo para el pago de todos los conceptos adeudados por la sociedad frente a la Hacienda Pública, no es, como en el supuesto del párrafo 1º del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, la concurrencia de culpa en la comisión de la infracción (sin perjuicio de que esta culpa pueda concurrir en la misma persona, máxime en un caso como el que nos ocupa en el que era administrador único de la entidad), sino la culpa implícita en haber permitido un cese de facto desordenado de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones y responsabilidades que tanto la ley mercantil como la ley fiscal establecen para estos supuestos respecto de los administradores.

Las conclusiones fácticas a que se llega por parte de la sentencia de instancia acerca del cese de facto de la actividad mercantil propia de la entidad considerada en el expediente de autos, basada en las pruebas recopiladas por la Administración a lo largo de dicho expediente, no se desvirtúan por la circunstancia de que algunos años después de dicho cese de facto se produjeran determinados actos tendentes a la liquidación del haber social de la entidad inactiva, que dieran a su vez lugar a una regularización tributaria, que también determinara responsabilidad del administrador social, en cuanto causante o colaborador de la infracción tributaria correspondiente a dichas enajenaciones de activos, pues la mera realización de activos remanentes de una entidad inactiva desde hacia años no constituye una prueba acerca de la reanudación de su actividad, sino más bien de confirmación de la paralización que ya se había apreciado desde el ejercicio 1996; actos de realización de activos remanentes que, por otra parte, pueden dar lugar a la regularización tributaria que resulte procedente respecto de los mismos, que no puede entremezclarse con el tratamiento de la responsabilidad del administrador social negligente a la hora de disolver y liquidar ordenadamente la sociedad con deudas tributarias pendientes, en lugar de permitir el cese de facto de su actividad.



QUINTO.- 1. En el **segundo motivo de casación**, y en íntima conexión con lo desarrollado en el primero y en el quinto motivos de casación, sostiene el recurrente que la sentencia de instancia ha incurrido en infracción de la normativa y jurisprudencia aplicables al caso en relación con las reglas establecidas en nuestro ordenamiento para la apreciación de la prueba, y que tal infracción ha tenido incidencia sustancial y directa sobre la resolución objeto del presente recurso, lo cual determina su relevancia a efectos del presente recurso extraordinario.

Entiende el recurrente que la sentencia ha incurrido en valoración arbitraria e irrazonable en lo que respecta a la apreciación como hechos no impositivos de la calificación como cese efectivo de la actividad de LOEN S.A. de las operaciones realizadas en los ejercicios posteriores, siendo que tales operaciones se correspondieron con la reanudación de las operaciones de venta de las existencias - sin que la sentencia de instancia haya explicado en absoluto en virtud de qué argumento las califica simplemente como operaciones de venta de "activo"- y en una cuantía tal que convierte en inverosímil su calificación como operaciones bien simulatorias de actividad, bien puramente liquidatorias de la entidad.

Pero es que, además, sostiene el recurrente que la sentencia de instancia ha incurrido en directa infracción de la normativa reguladora de la apreciación de una prueba tan esencial, al objeto de la controversia, como es el segundo acuerdo de derivación de responsabilidad de fecha 14 de enero de 2008. La sentencia ha venido a emplear este segundo acuerdo como elemento para fundamentar la existencia del cese cuando del contenido de dicho acuerdo se desprende que se fundamenta en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT 230/1963.

2. En este segundo motivo de casación se pretende de nuevo argumentar por la recurrente, ahora a través de una supuesta vulneración de las normas reguladoras de la apreciación de la prueba, que la regularización llevada a cabo por la Administración tributaria respecto de los actos de liquidación del remanente del haber social que se producen algunos años después del cese de facto de la actividad social, constituye una actuación incongruente con la derivación de responsabilidad tributaria que nos ocupa, o una supuesta contradicción con la apreciación del cese de facto de la actividad social desde 1996.

Con independencia de que este motivo de casación reproduce las consideraciones efectuadas en el primer motivo del recurso, debemos subrayar que nos encontraríamos en todo caso ante un debate de naturaleza estrictamente jurídica y en modo alguno ante una supuesta vulneración de las normas reguladoras de la apreciación de la prueba.

SEXTO.- 1. En el **tercer motivo de casación** el recurrente denuncia que la sentencia recurrida debió haber entrado a fallar sobre todos los aspectos relacionados con la posible prescripción de las acciones de la Administración, máxime tratándose de un supuesto en el que el Acuerdo de derivación de responsabilidad queda datado en fecha 4 de agosto de 2005, por deudas tributarias correspondientes a IVA e IRPF 1995, y habiendo datado la misma Administración el supuesto cese de actividad de LOEN, S.A. en 1996. Sin embargo, la sentencia se limita en sus Fundamentos Quinto, Sexto y Séptimo a entender interrumpida la prescripción – sin identificar con excesivo detalle ni exactitud a qué plazo de prescripción se refiere– a pesar de la prolongada inactividad de la Administración durante los períodos señalados por la parte recurrente.

Según el recurrente la sentencia de instancia está atendiendo en realidad a la eficacia interruptiva de los actos del procedimiento de recaudación frente al deudor principal respecto a los plazos de prescripción de que dispone la Administración para actuar frente a los responsables, sin que ello agote el asunto de la consumación de los plazos de prescripción de las acciones de la Administración para derivar y exigir el pago a los responsables tributarios.

El recurrente sostiene la improcedencia de la derivación de responsabilidad al responsable subsidiario puesto que desde la realización de su presupuesto de hecho –el supuesto cese completo, efectivo e irreversible– en 1996 la Administración no procedió a declarar la responsabilidad ni a interrumpir el plazo de prescripción que enmarcaba sus límites temporales, sin que a ello pueda objetarse que debía aguardar a la declaración de fallido del deudor principal puesto que este segundo es presupuesto necesario para la exigencia de pago al responsable pero no para su declaración.

Pudiendo la Administración adoptar medidas de injerencia en el patrimonio del responsable tan notables como las medidas cautelares desde la realización del presupuesto de hecho, la primera consecuencia resultante de una correcta aplicación de la "actio nata" se corresponde, justamente, con la determinación del "dies a quo" del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad en el momento de realización del presupuesto de hecho, en nuestro caso el supuesto cese de actividad en 1996.

Por ello lo exigible a la Administración debe ser: (i) que dentro del plazo de prescripción de cuatro años contados desde la realización del presupuesto de hecho específico de la responsabilidad subsidiaria (en nuestro caso el supuesto cese de actividad en 1996) la Administración proceda a declarar la responsabilidad, momento a partir del cual se concreta la condición como obligado tributario del responsable; y (ii) que,



a partir de ese momento, la Administración proceda a comunicar formalmente al responsable los actos con eficacia interruptiva desarrollados frente al deudor principal para impedir que un posterior período de inactividad administrativa superior a cuatro años pudiera determinar la inexigibilidad de la responsabilidad por prescripción.

Consecuentemente, entiende la recurrente que la sentencia de instancia ha vulnerado el régimen de la prescripción de las acciones ejercitables por la Administración frente a los responsables; ello es así porque la Administración, y la sentencia de instancia, han dado por acreditado el cese completo, efectivo e irreversible de actividad en 1996 y, sin embargo, no se produce notificación al recurrente del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad hasta el 21 de febrero de 2005, habiendo sido resuelto dicho procedimiento por el Acuerdo de derivación de responsabilidad de 4 de agosto de 2005.

2. La cuestión que plantea la parte recurrente en este motivo es la **determinación del momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción respecto del responsable tributario.**

Este problema ya ha sido objeto de análisis por esta Sala.

En efecto, al inicio del cómputo del plazo de prescripción con relación a los responsables tributarios nos hemos referido en nuestra sentencia de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 6738/2003), en donde dijimos lo siguiente:

"La prescripción ha sido y es una forma de extinción de las obligaciones de los responsables tributarios, pero ha suscitado problemas la determinación de la fecha del inicio del cómputo del correspondiente plazo.

Algún pronunciamiento de Tribunal Superior de Justicia (STJ de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2000) ha considerado que el cómputo del plazo de prescripción para el responsable se produce desde la misma fecha que respecto al deudor principal y no desde el acto de derivación de la responsabilidad. Pero esta tesis no puede ser acogida, pues si la acción para dirigirse frente al responsable es una acción recaudatoria, no existe razón alguna para considerar que la prescripción no se interrumpa por las actuaciones integrantes de la vía de apremio seguidas frente al deudor principal.

Así, la tesis mayoritaria en los pronunciamientos jurisdiccionales es la que fija el comienzo del plazo de prescripción para el responsable en el acto de derivación de responsabilidad.

Como ha señalado la Sala, STS de 17 de octubre de 2007 (rec. cas. 4803/2002), el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezar a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la *actio nata* y no desde la fecha en la que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo. La prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza a correr desde el día en que finaliza el plazo reglamentario establecido para el pago voluntario, tal como establecen los artículos 64 b) y 65 de la LGT/1963, pero ha de entenderse referida al obligado principal, porque es el sujeto pasivo el primer obligado al pago; y si no estuviera prescrita la acción para él, debido a los actos interruptivos a los que se refiere el artículo 66 de la citada LGT/1963, resultaría absurdo entender que el plazo de prescripción seguía corriendo, al margen de dichas circunstancias, para los obligados secundarios.

Existen pues, dos periodos diferentes: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptivos, dentro de los indicados periodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 66 de la LGT/1963.

Y en la actual LGT/2003 es el artículo 67.2, último párrafo, el que se refiere al cómputo del plazo de prescripción para los responsables subsidiarios, que empieza a contarse, precisamente, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de los deudores solidarios. Criterio que no supone diferencia sustancial con respecto al mantenido de acuerdo con las previsiones del régimen de la anterior LGT/1963, que consideraba días a quo la actuación por la que producía la declaración de fallidos de deudores principales y, en su caso, solidarios conforme al artículo 164 RGR/1990". (F. de D. Sexto). [En igual sentido, sentencias de 17 de octubre de 2007 (cas. 4803/2002), F. de D. Segundo; de 17 de marzo de 2008 (cas. 6738/2003), F. de D. Sexto; de 25 de abril de 2008 (cas. núms. 8361/2002), F. de D. Cuarto; de 1 de marzo de 2010 (cas. 7493/2004), F. de D. Segundo; y de 7 de julio de 2010 (cas. 3520/2005) F. de D. Cuarto)].

En la sentencia de 18 de octubre de 2010 (cas. 2351/2005) pusimos de manifiesto que los actos capaces de detener la prescripción respecto del obligado principal la paralizan también para el responsable subsidiario.

No puede entenderse que esta doctrina vulnere el principio de seguridad jurídica. Así lo hemos manifestado en la sentencia de 5 de febrero de 2008 (rec. cas. unific. doct núm. 165/2003), donde dijimos que "no



hay violación de los preceptos constitucionales que consagran la seguridad jurídica, ni de los reguladores de la prescripción tributaria, siempre respecto del responsable subsidiario, si se tiene presente que la responsabilidad de éste no existe hasta que se declara fallido el deudor principal, circunstancia que, en ningún caso puede hacerse coincidir con el vencimiento del periodo voluntario de pago del obligado principal".

3. En el caso de autos resulta claro y no se discute que desde que la Administración pudo dirigirse contra el responsable subsidiario, hasta que lo hizo, no transcurrió ningún plazo de prescripción.

Como acertadamente pone de relieve el Abogado del Estado, lo que el recurrente nos plantea a lo largo del motivo no es tanto una vulneración de los preceptos legales aplicables, sino una serie de consideraciones de lege ferenda, de las que, en definitiva, lo único que se desprendería es la conveniencia de reformar nuestras leyes tributarias para articular un plazo de caducidad, más que de prescripción, para que la Administración tributaria pueda dirigirse frente al responsable, a contar desde el momento en que se produjo el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad, (en este caso el cese meramente de facto y desordenado de la actividad empresarial, existiendo deudas pendientes). Pero esas consideraciones, de lege ferenda, no pueden en modo alguno fundamentar, la anulación de la sentencia de instancia a través de un recurso extraordinario de casación.

SÉPTIMO.- 1. En el **cuarto motivo de casación**, dice el recurrente que en un supuesto en el que el alcance de la responsabilidad derivada viene determinado por la previa satisfacción parcial de las deudas a través de las actuaciones recaudatorias practicadas frente al deudor principal, el cumplimiento de los requisitos de validez del acuerdo de derivación exige la identificación autónoma de las deudas. Las irregularidades que el recurrente aprecia en el acuerdo de derivación de responsabilidad de 4 de agosto de 2005 son que no consta el importe de las deudas, los importes obtenidos en las subastas de bienes ni el criterio con el que se ha hecho la imputación. A juicio del recurrente, de estas supuestas imprecisiones del expediente administrativo se derivarían dificultades a la hora de determinar el remanente de deudas tributarias pendientes de la entidad LOEN S.A. a las que tendría que hacer frente el responsable tributario.

2. La sentencia recurrida es clara y metódica al enjuiciar la falta de validez del acto de declaración de responsabilidad:

"...no existe defecto determinante de la nulidad radical del acuerdo ni del expediente de derivación de responsabilidad, puesto que no existe ausencia absoluta del procedimiento a seguir, artículo 62.1e) de la Ley 30/1992, pues se ha seguido el procedimiento con sus trámites esenciales, inicio, notificación, puesta de manifiesto del expediente, trámite de alegaciones, acuerdo de derivación y notificación del mismo, pudiendo interponer los recursos que ha estimado pertinentes.

Pero además tampoco concurre defecto alguno de procedimiento que haya dado lugar a indefensión, supuesto de anulabilidad del acto impugnado en base a lo dispuesto en el artículo 63.2 de la citada Ley, pues no se le ha causado indefensión desde el momento en que tenía conocimiento exacto de la situación tributaria de la empresa por él administrada, y los actos de los que no ha tenido conocimiento ha sido precisamente por la falta de facilitar a la Administración su comunicación, incumplimiento las obligaciones que le incumbían renotificación de cambio de domicilio".

Pues bien, ha de considerarse, como pone de relieve la resolución del TEAC (F. de D. Tercero), que el expediente de derivación de responsabilidad se encuentra completo, ya que en el mismo consta el texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, a que hace referencia el artículo 174.4 de la nueva Ley General Tributaria, junto con las notificaciones oportunas y la declaración de fallido del deudor principal, sin que sea necesario que consten los resultados económicos de las subastas, por lo que no puede considerarse que se haya ocasionado indefensión al responsable.

En todo caso, tal y como razona la sentencia de instancia, las comprobaciones y correcciones planteadas podrían ser objeto del correspondiente expediente de liquidación, cuando se lleve a cabo el cobro efectivo del importe de estas deudas tributarias, pues la extinción total o parcial por pago de las deudas tributarias es una cuestión susceptible de introducirse en vía de recaudación, y en su caso, de ulterior revisión jurisdiccional (art. 167.3 y 165.2 de la vigente LGT).

OCTAVO.- Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por D. Luis Pablo y ello debe hacerse con imposición de las **costas** al recurrente (art. 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.



Por lo expuesto,

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

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Luis Pablo contra la sentencia dictada, con fecha 4 de octubre de 2010, en el recurso contencioso-administrativo núm. 471/2009, por la Sección Séptima de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguallo Aviles.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Ramon Trillo Torres.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CEJ 2010