



Roj: **STS 1192/2014 - ECLI:ES:TS:2014:1192**

Id Cendoj: **28079130022014100151**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/03/2014**

Nº de Recurso: **4183/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2873/2011,**
STS 1192/2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a trece de Marzo de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. al margen anotados, el presente recurso de casación, número 4183/2011, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, D^a. M^a Victoria Pérez- Mulet y Díez-Picazo, en representación de la mercantil **AGRICULTORES DE PUZOL REUNIDOS, S.A.**, contra la Sentencia de la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 6 de junio de 2011, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional número 726/2009, deducido frente a la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central, de 7 de octubre de 2009, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra las de fecha 30 de julio de 2008, dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, también desestimatorias de las reclamaciones económico-administrativas promovidas contra las providencias de apremio emitidas el día 28 de abril de 2005 por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000 y 2001, y por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2000 y 2001.

Ha sido parte recurrida, y se ha opuesto al recurso, la Abogada del Estado, en la representación que legalmente le corresponde de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el Fundamento de Derecho Primero de la sentencia se da cuenta del objeto de la controversia que ha de resolverse, así como del camino seguido hasta llegar a la Sala de instancia, en los siguientes términos:

"Se dirige el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC, de fecha 7 de octubre de 2009, que desestimó el recurso de alzada (R.G. 1707/09) interpuesto contra las resoluciones del TEAR de Valencia de 30 de julio de 2008 que desestimaron a su vez las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001, interpuestas contra providencias de apremio de 28 de abril de 2005, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, actas de inspección, ejercicio 2001 por importe total de 509.480,39 euros (principal de 424.566,99 euros y recargo de apremio de 84.913,40 euros), la primera e IVA, actas de inspección 2000-2001 por importe total de 277.418,56 euros (principal de 231.182,13 euros y recargo de apremio de 46.236,43 euros), la segunda.

Constan los siguientes antecedentes :

1.- En fecha 28 de abril de 2005, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria dicto providencia de apremio a la entidad **AGRICULTORES PUZOL REUNIDOS**



(AGRIPUR), S.A., con clave de liquidación NUM002 correspondiente a liquidación derivada de Acta de Inspección por el concepto Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2001, siendo el importe total de dicha providencia de apremio de 509.480,39 euros.

En la misma fecha e idénticas circunstancias se dictó providencia de apremio correspondiente a liquidación NUM003 por el concepto de IVA, actas de inspección 2000-2001, por importe total de 277.418,56 euros.

2.- Frente a las citadas providencias de apremio promovió la entidad actora el 15 de marzo de 2005 sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Valencia, el cual con fecha 30 de julio de 2008 acordó desestimarlas, confirmando las providencias de apremio impugnadas.

La reclamación NUM000 corresponde a la providencia de apremio en concepto de Impuesto sobre Sociedades, actas de inspección ejercicio 2001, por importe total de 509.480,39 euros.

La reclamación NUM001 corresponde a la providencia de apremio en concepto de IVA, actas de inspección 2000-2001, por importe total de 277.418,56 euros.

3.- Notificadas las resoluciones anteriores el 18 septiembre de 2008 y disconforme con las mismas, la entidad interesada formuló el 18 de octubre siguiente recurso de alzada ante el TEAC, expresamente dirigido contra ambas resoluciones del TEAR de Valencia, en el que solicita su anulación así como la de las providencias de apremio, alegando para ello, en síntesis, la falta de notificación de las liquidaciones origen de las mismas.

4. - El TEAC, en la resolución de 7 de octubre de 2009 (R.G. 1707/09) ahora impugnada en sede jurisdiccional, desestima el recurso de alzada, con apoyo en el artículo 167.3 LGT, al considerar correcta la notificación de las liquidaciones tributarias origen de las providencias de apremio.

Debe señalarse que el texto de la citada resolución del TEAC (R.G. 1707/09) se refiere, formalmente, sólo a la reclamación NUM000, que corresponde a la providencia de apremio en concepto de Impuesto sobre Sociedades, actas de inspección ejercicio 2001, por importe total de 509.480,39 euros. Aunque hay que decir que la argumentación es válida para ambas reclamaciones -siendo idénticas las notificaciones y los motivos de impugnación-, que habrían sido acumuladas en el TEAC y sin que nada advierta sobre estas circunstancias la recurrente en sede judicial -tampoco el Abogado del Estado- que razona sobre ambas reclamaciones del TEAR de Valencia, sobre la improcedencia de las dos providencias de apremio y consiguientemente de ambas resoluciones del TEAR de Valencia. Pues bien, la Sala entiende que, por razones de economía procesal, procede pronunciarse sobre lo resuelto por el TEAR de Valencia en ambas reclamaciones NUM000 y NUM001 y sobre las dos providencias de apremio, careciendo de sentido retrotraer ahora las actuaciones para que la resolución del TEAC se pronuncie expresamente sobre ambas resoluciones del TEAR de Valencia. En conclusión, es evidente que la demanda va dirigida contra lo resuelto en las dos reclamaciones del TEAR de Valencia y frente a ambas providencias de apremio, y ninguna indefensión se ocasiona a la recurrente -tampoco a la Abogacía del Estado- si la presente sentencia alcanza a ambas providencias y a ambas resoluciones, salvando la omisión detectada en la resolución del TEAC."

SEGUNDO.- La representación procesal de AGRIPUR, S.A interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC reseñada por la sentencia de instancia en el anterior antecedente, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Séptima de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 726/2009, dictó sentencia desestimatoria, de fecha 6 de junio de 2011, Contra la citada Resolución del TEAC de 7 de octubre de 2009.

TERCERO.- Por escrito presentado el 29 de junio de 2011, la representación procesal de AGRIPUR, S.A. preparó recurso de casación contra la sentencia y una vez que se tuvo por preparado, lo interpuso por medio de escrito registrado en este Tribunal con fecha 19 de septiembre de 2011, en el que solicita su anulación.

CUARTO.- Por providencia de la Sección Primera de esta Sala, de 20 de Diciembre de 2011, se acordó dar traslado a las partes de la posible concurrencia de la causa de inadmisión del recurso de casación siguiente:

"Estar exceptuada del recurso de casación la sentencia impugnada, por haber recaído en un asunto cuya cuantía no excede de 150.000 euros, pues, aunque la misma quedó fijada en la instancia en 786.898,95 euros, habiéndose producido en vía administrativa una acumulación de pretensiones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2000 y 2001, e Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, únicamente las cuotas tributarias correspondientes a este último y las liquidaciones del tercer y cuarto trimestre por IVA del ejercicio 2001, atendiendo al período de liquidación de los Impuestos, exceden del límite legal establecido para el acceso al recurso de casación, (Artículo 86.2.b), artículo 41.3 LRJCA, así como doctrina reiterada de este Tribunal, por todos, Auto de 25 de marzo de 2010, recursos número 3.082/2009 y 5.864/2009, de 11 de marzo de 2010, recurso número 5.647/2009, y de 4 de marzo de 2010, recurso número 3.275/2009, entre otros."



Cumplido el trámite por ambas partes, recurrente y recurrida, el Auto de 1 de marzo de 2012 acordó: *"Declarar la inadmisión del recurso de casación contra los acuerdos de liquidación, intereses de demora y providencia de apremio en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2000 a 2001, interpuesto por Agricultores Puzol Reunidos S.A., contra la Sentencia de 6 de junio de 2011, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 726/2009, que se declara firme y la admisión de las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, e, IVA tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2001 y para su sustanciación, remítanse las actuaciones a la Sección SEGUNDA de esta Sala de conformidad con las normas sobre reparto de asuntos."*

La fundamentación del Auto es la siguiente:

"SEGUNDO.- El artículo 86.2.b) de la Ley de esta Jurisdicción exceptúa del recurso de casación las sentencias recaídas, cualquiera que fuere la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 150.000 euros (a salvo el procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, que no hace al caso), habiendo dicho esta Sala reiteradamente que es irrelevante, a los efectos de la inadmisión del expresado recurso, que se haya tenido por preparado por la Sala de instancia o que se hubiera ofrecido al tiempo de notificarse la resolución recurrida, siempre que la cuantía litigiosa no supere el límite legalmente establecido (art. 93.2.a) LRJCA).

Por su parte, el artículo 41.3 de la Ley de esta Jurisdicción precisa que en los casos de acumulación o de ampliación de pretensiones, tenga lugar en vía administrativa o jurisdiccional, aunque la cuantía del recurso venga determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de aquélla, no comunica a las de cuantía inferior la posibilidad de casación, a lo que debe añadirse que, con arreglo al artículo 42.1.a) de la nueva Ley, para fijar el valor de la pretensión se tendrá en cuenta el débito principal (cuota), pero no los recargos, las costas ni cualquier otra clase de responsabilidad, salvo que cualquiera de éstos fuera de importe superior a aquél.

TERCERO.- Esta Sala ya ha declarado (por todos mediante ATS 30 de noviembre 2001, rec. 7433/1999) que a efectos de determinar la cuantía litigiosa para el acceso al recurso de casación, tratándose de actos de naturaleza tributaria, hay que atender exclusivamente al débito principal (cuota) para cada ejercicio económico y no a cualquier otro tipo de responsabilidad como recargos, intereses de demora o sanciones conforme dispone el artículo 42.1.a) de la LRJCA , salvo que cualquiera de éstos conceptos, eventualmente, superase a aquélla.

Asimismo, esta Sala ha declarado reiteradamente, conforme a lo establecido en el artículo 71.3 del Reglamento del Impuesto (aprobado por Real Decreto 1624/92, de 29 de diciembre), que el período de liquidación del IVA coincide con el trimestre o con el mes natural (artículos 172.3 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 2028/85, de 30 de Octubre, en la redacción dada por Real Decreto 991/87, de 31 de julio y 71.3 del Reglamento del mismo Impuesto aprobado por Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre), debiendo presentarse declaración por cada período de liquidación. Y que, por tanto, la cuantía litigiosa se determina, en los casos como el ahora examinado, atendiendo a los períodos de la declaración-liquidación del impuesto, pues el saldo final no es más que la suma de las cantidades correspondientes a cada uno de los trimestres o meses liquidados, único período que debe ser tenido en cuenta a la hora de fijar la cuantía del recurso por imperativo legal, todo ello habida cuenta que el fraccionamiento trimestral o mensual a que nos estamos refiriendo (Auto de 25 de octubre de 2002), acorde con el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, determina que estemos en presencia de un caso de acumulación de pretensiones, (por todos, Autos de 11 de septiembre, 3 de diciembre de 2003 y 12 de abril de 2007 (rec. 2872/2006).

Este mismo criterio ha de ser aplicado para el cálculo de la cuantía a los efectos del acceso al recurso de casación para el caso de la sanción tributaria impuesta, debiendo tenerse en cuenta la misma en su cuantía no solamente referida a cada ejercicio sino también referida a cada período liquidatorio. (Auto del Tribunal de 9 de octubre de 2008, rec. 310/2008).

CUARTO.- En el presente caso, de las liquidaciones contenidas en el Acta de Disconformidad A02 número NUM004 y número NUM005 , obtenemos la siguiente información, conforme al siguiente desglose:

1. Cantidades no ingresadas:

Liquidación anual IS, año 2001: 374.578,69 euros

Liquidación 3T IVA, año 2000: 52.465,95 euros

Liquidación 1T IVA, año 2001: 26.382,94 euros

Liquidación 3T IVA, año 2001: 306.845,43 euros

2. Cantidades ingresadas en exceso:

Liquidación 2T IVA, año 2001: 6.153,76 euros



Liquidación 4T IVA, año 2001: 210.192,29 euros

Por consiguiente, resulta que, únicamente la cuota tributaria de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 y las liquidaciones del tercer y cuarto trimestre por IVA del ejercicio 2001, superan el límite legalmente establecido para el acceso al recurso de casación, por lo que el recurso resulta inadmisibile por razón de la cuantía para las demás liquidaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 86.2.b) y 41.3 de la Ley de esta Jurisdicción, salvo respecto a las tres citadas.

QUINTO.- No obstan a la anterior conclusión, las alegaciones efectuadas por la recurrente en el trámite de audiencia, en las que expone que tratándose de un procedimiento recaudatorio, ya que la recurrente sólo impugna las providencias de apremio, considera que no puede distribuirse la cuantía del recurso en función de los ejercicios o trimestres liquidados en su día, sino teniendo en cuenta el importe de las concretas providencias de apremio dictadas posteriormente, por lo que existe un único acto administrativo recurrido. Insiste en señalar que la exigencia de liquidaciones trimestrales o mensuales en IVA, sólo se refiere a actos de liquidación y no a los actos recaudatorios.

Sin embargo dichas alegaciones, en modo alguno combaten la conclusión de inadmisión a la que ha llegado la Sala, y ello no sólo por el sentido del fallo desestimatorio de la Sentencia recurrida, sino también por la Resolución desestimatoria del TEAC, a consecuencia de la cual los propios recurrentes determinaron el contenido de la pretensión económica del presente recurso al establecerlo así en la interposición del recurso contencioso-administrativo, teniendo en cuenta los parámetros que expresó el TEAC en su Resolución.

Por lo demás, es jurisprudencia reiterada (Auto de 18 de noviembre de 2.002, por todos) que la exigencia de que la cuantía del recurso supere el límite legal para que la sentencia sea susceptible de recurso de casación es materia de orden público procesal que no puede quedar a la libre disponibilidad de las partes, por lo que su fijación en la instancia no impide la ulterior inadmisión del recurso cuando no alcanza el "quantum" mínimo establecido para que sea recurrible en casación, que es lo que aquí ocurre en relación con las liquidaciones tributarias impugnadas por la recurrente."

QUINTO. - El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación, por medio de escrito presentado el 5 de junio de 2012, en el que solicita su desestimación con costas.

SEXTO. - Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo la audiencia del doce de marzo, en dicha fecha tuvo lugar el referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timon, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ante todo, y como se reseña en el Antecedente Cuarto, el ámbito de admisibilidad del presente recurso de casación quedó delimitado por el Auto de la Sección Primera de esta Sala, de 1 de marzo de 2012, que acordó declarar su inadmisión respecto de los acuerdos de liquidación, intereses de demora y providencia de apremio en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2000 a 2001 y la admisión, en cambio, respecto de las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, e IVA, tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2001.

Sentada la premisa indicada, hemos de poner de manifiesto que la sentencia de instancia, antes de dar su respuesta a los motivos de impugnación, centrados en la falta de notificación de las liquidaciones y en la nulidad de estas últimas, por haber sido dictadas por órgano incompetente, informa de la normativa y doctrina aplicable para resolver la controversia, en los siguientes términos contenidos en el Fundamento de Derecho Tercero:

"Es preciso recordar, con carácter general, que el artículo 138 de la Ley General Tributaria, Ley 230/1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, establece que contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: a) Pago o extinción de la deuda. b) Prescripción. c) Aplazamiento. d) Falta de notificación de la liquidación o anulación o suspensión de la misma. Asimismo, el artículo 99 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, señala como motivos de impugnación del procedimiento de apremio, los siguientes: a) Prescripción. b) Anulación, suspensión o falta de notificación reglamentaria de la liquidación. c) Pago o aplazamiento en periodo voluntario. d) Defecto formal en el título expedido para la ejecución.

Y se ha de puntualizar que el actual artículo 167.3 de la Ley General Tributaria, 58/2003, de 17 de diciembre, procedente del antiguo artículo 138 de la derogada Ley General Tributaria, 230/1963, en la redacción dada por Ley 25/1995, recoge una serie de motivos tasados de oposición contra la providencia de apremio que son:



- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada."

Finalmente, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, aprueba el vigente Reglamento General de Recaudación y deroga el citado Reglamento aprobado por Real Decreto 1684/1990 (artículos 70 y 71 sobre la providencia de apremio).

De los anteriores preceptos resulta una enumeración tasada de las causas de oposición a la providencia y al procedimiento de apremio, con la finalidad de evitar que en esta vía ejecutiva se rehabiliten pretensiones impugnatorias contra una liquidación, cuando éstas pudieran ser aducidas oportunamente.

Con respecto a la anterior normativa, el Tribunal Constitucional tenía declarado que el " régimen de impugnación de este tipo de providencias se contiene en el artículo 137 de la Ley General Tributaria y artículo 95.4 del Reglamento General de Recaudación , y viene a suponer una lista tasada de motivos de impugnación " (S.T.C. 168/1987); añadiendo que " la providencia de apremio puede hallarse incluso desconectada de la firmeza de la liquidación siendo una pura consecuencia del impago de la misma y de la ejecutividad inmediata del acto administrativo " (S.T.C. 73/1996), pues esta fase procedimental de la gestión tributaria, la recaudación, se dirige, exclusivamente, al cobro de los tributos; recaudación que, en el presente caso, se realiza por la vía de apremio.

Reiteradamente viene la Sala recordando (entre otras Sentencias de 12 de mayo y 13 de octubre de 2008) que el Tribunal Supremo en numerosas sentencias ha venido ratificando esta posición y declarando que: "Un elemental principio de seguridad jurídica impide la posibilidad de debatir indefinidamente las discrepancias que puedan suscitar entre los sujetos de la relación jurídica tributaria y, en particular, determina como lógica consecuencia que iniciada la actividad de ejecución en virtud de título adecuado, no puedan trasladarse a dicha fase las cuestiones que se debieron solventar en la fase declarativa, por lo que el administrado no puede oponer frente a las correspondientes providencias de apremio motivos de nulidad afectantes a la propia liquidación practicada sino sólo los referentes al cumplimiento de las garantías inherentes al propio proceso de ejecución, que se traducen en los motivos tasados de oposición determinados en los artículos 137 -luego 138- de la Ley General Tributaria y 95.4 del Reglamento General de Recaudación ".

Pues bien, tras ello, la Sala de instancia, adelanta su conclusión de que "ninguno de los motivos tasados de oposición frente a la providencia de apremio, previstos en el artículo 167.3 de la LGT , concurre en el presente supuesto -la recurrente invoca el motivo c), esto es, la falta de notificación de las liquidaciones- como ha razonado la resolución impugnada".

Para ello, concreta que la primera de las alegaciones está basada en que la notificación de las liquidaciones no se llevó a cabo en el domicilio de la sociedad recurrente, sito en Avda. Barón de Cárcer nº 27 (Valencia), sino en la persona del antiguo administrador, D. Ángel Jesús , el cual había cesado en dicha condición por Acuerdo de la Junta General de 22 de septiembre de 2004, que nombró para sustituirle a D. Alfredo mediante acuerdo inscrito en el Registro Mercantil el 29 de julio de 2005. Añade la sentencia que la recurrente imputa mala fe a la Administración, pues el Sr. Ángel Jesús hizo constar en las notificaciones su condición de ex-administrador.

Pues bien, la sentencia rechaza esta alegación argumentando: " Examinadas las notificaciones obrantes a los folios 24, 55 y 85, las mismas reúnen los requisitos legal y reglamentariamente establecidos. Es cierto que se recogen las notificaciones en calidad de ex-administrador. Pero debe señalarse que ya en el acuerdo de liquidación de 18 de febrero de 2005 (folios 25 a 34) y antes en el informe al acta de disconformidad de 5 de enero de 2005 (folios 39 a 43), entre otros documentos del expediente, se dice que:

"El procedimiento inspector se inicia mediante comunicación notificada el 21-10-2002 en el domicilio del Administrador de la sociedad D. Ángel Jesús , PLAZA000 , nº NUM006 de Xirivella, tras varios intentos fallidos de notificación en el domicilio fiscal de la sociedad, Avda. Barón de Cárcer nº 27 de Valencia. (...) Estas nuevas actuaciones se notifican al Administrador de la sociedad anteriormente citado el 4-2-2003 y en el mismo domicilio que la anterior."



"Las actuaciones inspectoras llevadas a cabo hasta la fecha se han formalizado primero mediante diligencias y requerimientos efectuados a la sociedad en su domicilio fiscal y posteriormente ante la imposibilidad de efectuarlas en este domicilio, en el domicilio de su Administrador D. Ángel Jesús ."

"Como queda dicho en el título de actuaciones inspectoras, la colaboración de los representantes de la sociedad y en concreto de su Administrador D. Ángel Jesús , ha sido nula, pues salvo una primera comparecencia, no han atendido los requerimientos de la Inspección, no pudiendo comprobar la contabilidad de la sociedad ni ninguna otra documentación" .

Y sigue argumentándose por la sentencia que « *la notificación de dicho acuerdo de liquidación se recibe por el reseñado Sr. Ángel Jesús en su calidad, dice, de exadministrador (el 28 de febrero de 2005 -folio 34-) pero otras veces (así el 14 de enero de 2005, por ejemplo, a título de administrador -folio 44-); o, por ejemplo, en las declaraciones tributarias de la empresa recurrente del Impuesto sobre Sociedades, 2001, presentada en julio de 2002 aparece el reseñado Sr. Ángel Jesús como en su calidad de Secretario del Consejo de Administración o que cumple dichas funciones (folios 45 y ss.)* »

Por lo tanto, argumenta la Sala, es " *evidente que el indicado Sr. Ángel Jesús ha actuado de hecho como administrador de la empresa a lo largo de todo el expediente* " y habida cuenta de que, como antes se ha indicado, el cambio de administrador no se inscribió en el Registro Mercantil hasta el 29 de julio de 2005, hasta entonces, y "como resulta de la documentación transcrita y del resto del expediente" el Sr. Ángel Jesús era quien actuaba como representante de la empresa.

Pero además, la Sala sentenciadora reprocha a la mercantil demandante que no haya " *facilitado ningún otro domicilio a la Administración tributaria* » y no aprecia « *vulneración alguna de lo previsto en materia de notificaciones tributarias en los artículos 109 a 111 LGT 58/2003, cuestiones que, por otra parte, tampoco invoca la recurrente, que se limita a achacar mala fe a la Administración tributaria en cuanto que, a su juicio, como concedora de la condición de exadministrador del Sr. Ángel Jesús , aunque no hubiera sido todavía inscrito, no cabe presumir su buena fe, invocando los artículos 9.4 del Reglamento del Registro Mercantil y 21.4 del Código de Comercio con una singular interpretación de los mismos para atribuir mala fe a la Administración* ". Según la Sala, " *corresponde al sujeto pasivo facilitar un domicilio a efectos de notificaciones cuando no ha sido posible llevarla a cabo en el domicilio fiscal del obligado y cuando se ha sustituido a su representante, sin inscribir dicho cambio de administrador. La mala fe, en este caso, solo sería atribuible a la sociedad recurrente o, en todo caso, a su primero administrador y luego exadministrador, sin que puedan perjudicar a las funciones y responsabilidades de la Administración tributaria las divergencias o conflictos que pudieran existir, en su caso, entre la sociedad y el exadministrador* ». Y -reitera-, « *sin que quepa desconocer que en otras ocasiones se ha identificado al suscribir las diligencias de notificación expresamente como administrador. Son, pues, la propia empresa y su administrador los únicos responsables de no haber impugnado en su momento, y en su caso, los acuerdos de liquidación o de no haber ingresado en periodo voluntario la deuda tributaria, dando así lugar a la vía ejecutiva* " .

En definitiva -concluye la sentencia la argumentación que soporta la desestimación de la primera de las alegaciones-, " *las providencias de apremio contienen todos los elementos al identificar la deuda, el deudor, liquidar el recargo y requerir para el pago, con los demás requisitos legales. La notificación se efectúa de manera conforme a Derecho, por lo que no procede anular las providencias de apremio* " .

El hecho de rechazar la primera de las alegaciones, nos dice la sentencia, exige a la Sala de " *examinar el segundo motivo de impugnación, esto es, la pretendida nulidad de los acuerdos de liquidación dictados por una Inspectora Coordinadora, D^a María , que a juicio de la entidad recurrente -con invocación del artículo 60.1 del Reglamento General de Inspección aprobado por RD 939/1986- carece de competencia, pudiendo dictar dicho acuerdo el Inspector Jefe y sus Adjuntos y no un Inspector Coordinador que, sostiene la recurrente, no es ni lo uno ni lo otro y sin que exista en este caso delegación alguna del Inspector Jefe a la Inspectora Coordinadora, según alega la recurrente* " .

SEGUNDO.- La representación procesal de AGRIPUR, S.A. articula su recurso de casación con dos motivos, ambos formulados por el cauce del 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

En el primero de ellos, la mercantil recurrente entiende infringidos los arts. 167.3.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 9.4 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio , por el que se aprueba el Reglamento de Registro Mercantil, "pues las notificaciones realizadas el 28-2-2005 no fueron válidas, ya que la persona a la que se entregaron, D. Ángel Jesús , ya no era el administrador de la sociedad desde el 22-9-2004", sin que la circunstancia "de que dicho cese no se inscribiera en el Registro Mercantil hasta el 29-7-2005" pueda resultar, a su entender, relevante. Además, considera que tampoco "puede atribuírsele a la Inspección la condición de tercero de buena fe, desde el momento en que conoció la condición de ex



administrador de D. Ángel Jesús al hacerle entrega de las notificaciones". A pesar de todo -continúa- "las entendió válidamente notificadas, no reiterando intentos o acudiendo a la publicación en boletines".

"Infringe por tanto (continúa diciendo la recurrente) el artículo 9.4 del Reglamento Registro Mercantil, la sentencia impugnada desde el momento en que no tiene en cuenta que la Inspección sí conoció extrarregistralmente la realidad del cese, a través de las diligencias de notificación suscritas el 28-2-2005 por D. Ángel Jesús, y en las que claramente hacía constar su condición de ex administrador de la sociedad".

En cuanto "a que D. Ángel Jesús había intervenido y recibido notificaciones en el expediente, considerándolo por tanto administrador de hecho, a pesar de estar cesado en su cargo", considera la recurrente que "no es procedente, ya que se refiere a intervenciones anteriores al momento en que comunicó su condición de ex administrador a la Inspección". Para él, dicha argumentación "tendría sentido si después de recibir como ex administrador las notificaciones realizadas el 28-2-2005, hubiera vuelto a recibir notificaciones (esta vez como administrador) en fechas posteriores. Pero nada de esto ocurrió, ya que, las providencias de apremio objeto de esta litis fueron ya notificadas al nuevo administrador, D. Alfredo, y así sucesivamente, no volviendo a intervenir nunca más D. Ángel Jesús en asuntos de la sociedad, ni ante ningún organismo público".

Concluye la recurrente afirmando que "lo que se considera por la sentencia como administración de hecho fue, simplemente, la recepción de notificaciones (la comparecencia fue anterior al cese de 22-9-2004)".

En el segundo motivo se denuncia la vulneración del art. 60 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, así como los apartados Cinco y Doce de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en la medida en que la Sentencia impugnada no ha tenido en cuenta "la incompetencia de la inspectora coordinadora invocada ante la Audiencia Nacional, causa de nulidad de las liquidaciones dictadas".

TERCERO.- La Abogada del Estado, en su escrito de oposición al recurso, manifiesta que "los hechos declarados probados en la Sentencia de instancia, son que la entidad recurrente no recibe las notificaciones de los actos liquidatorios. Y al no recibirlos, la Hacienda pública ha de acudir al procedimiento de efectuar tales notificaciones a la persona de quien aparece como su administrador. El cual va recibiendo las notificaciones como representante de la empresa. Incluso hay un momento en que ese mismo administrador recibe las notificaciones, aún cuando en el pie de firma hace constar su condición de "exadministrador". Pero cuando eso ocurre hay que tomar en consideración dos circunstancias: Una primera, que ese "exadministrador", no se niega a recibir la notificación, de tal manera que asume la recepción naturalmente para entregarla a la entidad. Pero segundo, que en ese momento, la sociedad no ha inscrito en el Registro Mercantil el cambio de administrador, ni ha comunicado a la Hacienda Pública, que hubiera cambiado a la persona del administrador, ni tampoco ha notificado la existencia de un domicilio en que pueda recibir las notificaciones de las liquidaciones tributarias. Es decir, nos encontramos con una actitud manifiestamente obstruccionista, y sin que se pueda decir que la Hacienda Pública conoce la realidad de lo que pudiera estar ocurriendo en la empresa.

Es posteriormente cuando la sociedad inscribe en el Registro Mercantil el nombramiento de otro administrador, pero sin haber adoptado en medio ninguna medida para solucionar y regularizar su situación ante hacienda habilitando la recepción de las notificaciones. Y con ello, se consuma una actuación irregular, cuando ante las providencias de apremio, entonces se acuerda de sus derechos e impugna las providencias por defecto en la notificación, considerando inválido lo actuado, cuando lo actuado ha sido inducido por la propia empresa."

Y siendo ello así -concluye la Abogada del Estado-, "si debemos considerar correctamente efectuadas las notificaciones, en esta vía de recurso contra las providencias de apremio, tampoco podemos entrar a considerar el tema suscitado sobre la competencia o incompetencia del funcionario inspector que ha dictado los actos liquidatorios, ya que ese eventual defecto habría de ser tramitado en un recurso contra dichos actos liquidatorios, pero no planteado en la vía de apremio, cuando ya es extemporáneo".

CUARTO.- La valoración y apreciación de los datos y circunstancias concurrentes en el expediente, permite a la Sala de instancia llegar a la conclusión de que el Sr. Ángel Jesús, actuó como "administrador de hecho", y que en tal situación, las notificaciones de las liquidaciones se produjeron con anterioridad a la fecha de hacerse figurar en el Registro Mercantil.

Por otra parte, la imputación de mala fe que la recurrente realiza a la Administración por parte de la demandante, se descarta por la Sala de instancia, que, por el contrario, pone de manifiesto que "la mala fe, en este caso, sólo sería atribuible a la sociedad recurrente o, en todo caso a su primer(o) administrador luego exadministrador, sin que puedan perjudicar a las funciones y responsabilidades de la Administración Tributaria, las divergencias o conflictos que pudieran existir, en su caso, entre la sociedad y el exadministrador".



Frente a ello, el motivo se soporta fundamentalmente en la circunstancia de que en la firma de las notificaciones se hizo constar por el Sr. Ángel Jesús su condición de ex-administrador, circunstancia notoriamente insuficiente, pues la sentencia valora igualmente otras circunstancias para desestimar la pretensión de la hoy también recurrente.

En efecto, entre las circunstancias que la sentencia valora figuran las siguientes: **a)** que en sus relaciones con la Administración, en la declaración del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2001, presentada en 2002, el Sr. Ángel Jesús actuó como secretario del Consejo de Administración; **b)** que tras varios intentos de notificación en el domicilio de la recurrente, la iniciación del procedimiento inspector se notificó en el del Sr. Ángel Jesús, en su calidad de administrador, el 21 de octubre 2002, siendo también fallidos otros intentos de notificación de diligencias posteriores en el domicilio social, por lo que hubieron de llevarse a cabo en el domicilio del administrador; **c)** que el indicado Sr. Ángel Jesús, había hecho constar, ciertamente, su condición de ex-administrador en la notificación efectuada el 28 de febrero de 2005, pero también su condición de administrador en la llevada a cabo el 14 de enero de 2005, pese a que había sido sustituido en el cargo, por Acuerdo de la Junta General de 22 de septiembre de 2004; **d)** que la sociedad recurrente no notificó ningún otro domicilio fiscal; y que **e)** que pese a haberse acordado la sustitución de administrador en 22 de septiembre de 2004, no se inscribió en el Registro Mercantil hasta el 29 de julio de 2005.

La apreciación de todo este conjunto de circunstancias que conducen a la Sala a calificar al Sr. Ángel Jesús de "administrador de hecho" y a imputar la mala fe a la sociedad o, en todo caso, a aquél, pero no a la Administración, debe conducir a la desestimación del motivo.

En fin, ratificando lo argumentado en la sentencia recurrida, debe ponerse de relieve que examinado el expediente administrativo, no existe constancia de que la Administración tributaria tuviera conocimiento del cese de D. Ángel Jesús como administrador único de Agripur, S.A., hasta que tuvo entrada el día 19 de mayo de 2005, en las oficinas de la Inspección Regional de la Delegación de Valencia el escrito firmado por D. Alfredo, en su condición de «Administrador único de Agripur, S.A., C.I.F. nº A46609244», solicitando la «exhibición y copia» de las Actas que habían sido incoadas a la mercantil. En dicho escrito se hizo por primera vez referencia expresa a la «escritura de nombramiento de cargos otorgada ante el Notario de Valencia D. Francisco Badía Gascó el día 22 de septiembre de 2004» (pág. 96), la cual tuvo que ser necesariamente aportada, junto al DNI de D. Alfredo para su incorporación al expediente administrativo (págs. 100 a 126).

La fecha anteriormente indicada, de 19 de mayo de 2005, es anterior, ciertamente, a la inscripción del nombramiento de nuevo administrador en el Registro Mercantil, pero posterior en más de dos meses a la notificación de las liquidaciones.

Dicho todo lo anterior, debe ponerse de relieve también que, conforme a reiterada jurisprudencia, no es posible que el interesado alegue que la notificación se produjo en un lugar o con personas improcedentes cuando se recibió sin problemas y sin reparo algunas otras recogidas en el mismo sitio o por la misma persona [STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; AATC 89/2004, de 22 de marzo, FJ 3 y 387/2005, de 13 de noviembre, FJ 3; en el mismo sentido, STS de 22 de marzo de 1997 (rec. apel. núm. 12960/1991), FD Segundo; de 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Cuarto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; de 12 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 4163/2009), FD Octavo; y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 301/2008), FD Quinto].

Por tanto, el motivo no prospera.

QUINTO.- No mejor suerte puede correr el segundo motivo formulado por AGRIPUR, S.A., según el cual - recordemos- los Acuerdos de liquidación fueron firmados por quien carecía de competencia para ello.

En efecto, ante todo, tal como manifiesta la sentencia impugnada, declarada la validez de la notificación de las providencias de apremio, no puede plantearse ni resolverse motivo de nulidad de la liquidación.

En cualquier caso, la mercantil olvida también que, conforme al apartado Cinco.1.b) de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, «*[t]ienen la consideración de Inspector Jefe:*

[...]

b) El Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, los Inspectores Regionales Adjuntos, los Inspectores Coordinadores y el Jefe de la Oficina Técnica, en cuanto a dicha Dependencia ».

Y que entre sus competencias figura, conforme al apartado Cinco.2.c) de dicha Resolución, la de «*[d]ictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección y al procedimiento de comprobación limitada ».*



Por tanto, nada había de anómalo en la circunstancia de que la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección, sede Valencia, firmara los Acuerdos de liquidación notificados a AGRIPUR, S.A. el día 28 de febrero de 2005.

SEXTO.- Al no acogerse ninguno de los motivos formulados, el recurso de casación deber ser desestimado y ello debe hacerse, preceptivamente, con imposición de las costas a la recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción , limita los derechos de la Administración recurrida, por este concepto, a la cantidad máxima de 8.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación, número 4183/2011, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, D^a. M^a Victoria Pérez-Mulet y Díez-Picazo, en representación de la mercantil **AGRICULTORES DE PUZOL REUNIDOS, S.A.** , contra la Sentencia de la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 6 de junio de 2012 , recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional número 726/2009, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.