

Roj: **STS 889/2016 - ECLI:ES:TS:2016:889**Id Cendoj: **28079130022016100090**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **07/03/2016**Nº de Recurso: **1300/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **TEAC, 26-05-2011,**
SAN 4837/2013,
STS 889/2016

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a siete de Marzo de dos mil dieciséis.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha visto el **recurso** de casación **1300/2014**, interpuesto por DON Avelino , representado por la procuradora doña Marta Uriarte Muerza, contra la sentencia dictada el 11 de noviembre de 2013 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el **recurso** 396/2011 , relativo a la derivación de responsabilidad subsidiaria al administrador de una sociedad por deudas tributarias de la misma. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada desestimó el **recurso** contencioso-administrativo promovido por don Avelino contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 26 de mayo de 2011, confirmando en alzada la pronunciada por el Tribunal Regional de Canarias el 29 de mayo de 2009. Esta resolución administrativa de revisión había declarado no haber lugar a las reclamaciones NUM000 , NUM001 y NUM002 a NUM003 , instadas frente a un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, una providencia de apremio y cuatro diligencias de embargo aprobadas, por importe de 11.045.629,99 euros, para ejecutar deudas tributarias (impuesto sobre sociedades de 1998) derivadas al reclamante en concepto de administrador de la sociedad Playa de las Teresitas, S.A.

La Sala de instancia, tras reproducir el contenido de la dictada por la propia Sala el 12 de noviembre de 2012 en el **recurso** contencioso-administrativo 612/2010 (ES:AN :2012:4515), interpuesto por don Everardo (fundamento jurídico tercero), da respuesta en el quinto a las cuestiones suscitadas en su demanda por don Avelino , relativas a la corrección de **(a)** la liquidación, **(b)** la derivación de responsabilidad y **(c)** la sanción.

(a) Respecto de la liquidación practicada a la entidad Playa de las Teresitas, S.A., aborda la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, la duración del procedimiento inspector y su regularidad sustantiva.

(b) Tratándose de la derivación de responsabilidad, analiza la condición de administrador del demandante, la existencia de otros administradores, la declaración de fallido, el procedimiento de derivación y el plazo para derivar la responsabilidad.

(c) En cuanto a la sanción, estudia la posibilidad de derivar la responsabilidad para su pago a los administradores sociales.



SEGUNDO .- Don Avelino preparó el presente **recurso** y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 19 de mayo de 2014, en el que invocó veintisiete motivos de casación, doce al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y el resto con arreglo a la letra d) del mismo precepto.

A) Motivos al amparo del artículo 88.1.c) . Todos denuncian incongruencias omisivas.

1º) En el motivo inicial, el recurrente denuncia error e incongruencia omisiva de la sentencia. Expone que, al contestar la demanda, el abogado del Estado le confundió con don Justo, error reproducido en la sentencia, pese a que el error fue puesto de manifiesto en conclusiones.

La equivocación es, en su opinión, relevante porque la sentencia considera que su comparecencia en el procedimiento inspector representando a la entidad Playas de las Teresitas, S.A., evidencia que asumió la posición de administrador, cuando lo cierto es que quien se presentó con tal condición fue el Sr. Justo, sin que él tuviera la más mínima intervención en el procedimiento.

2º) Falta de respuesta a la argumentación sobre la prescripción del derecho a liquidar por la existencia de desviación de poder en la actuación de la Inspección de los Tributos, en relación con la duración total de las actuaciones, que se extendieron durante más de doce meses, existiendo espacios temporales sin actividad significativa superiores a seis meses.

3º) Incongruencia omisiva al no contestarse la cuestión relativa a la necesidad de publicar la resolución-liquidación del inspector jefe respecto de las actuaciones inspectoras seguidas en relación con Playa de las Teresitas, S.A.

4º) Incongruencia omisiva por no dar la sentencia respuesta a la nulidad, o en todo caso anulabilidad, de las actuaciones inspectoras por falta de motivación, al obviar y en modo alguno referirse a la existencia de un reparto del patrimonio social de Playa de las Teresitas, S.A., entre los socios, que implicó una efectiva liquidación de la misma, frente a la que no caben oponer motivos formales.

5º) Falta de respuesta a la cuestión consistente a que la liquidación social de Playa de las Teresitas, S.A., tuvo lugar en el año 1995, tal y como consta acreditado, con independencia de los defectos formales que pudieran imputarse a la misma.

6º) Incongruencia omisiva por no haberse contestado a la cuestión relativa a la nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad por virtud de lo dispuesto en el artículo 124.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre), ya que al describirse en la resolución administrativa un supuesto de responsabilidad solidaria, y no subsidiaria, el inicio del expediente debió realizarse con anterioridad al vencimiento del plazo voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación.

7º) Falta de respuesta al argumento sobre la nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria por aplicarse de un modo aleatorio tanto la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), como la homónima Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), con infracción de lo dispuesto en la disposición transitoria tercera de esta última.

8º) Incongruencia omisiva en relación a la solicitud de nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad por obviar de un modo inmotivado los responsables solidarios, incumpliendo así el contenido del artículo 37.5 de la Ley General Tributaria de 1963, donde se exige que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios vaya precedida de la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios.

9º) Incongruencia omisiva en relación a la nulidad del expediente de derivación de responsabilidad por obviar de un modo flagrante el reparto patrimonial realizado en favor de los socios de la entidad Playa de las Teresitas, S.A., con quiebra de lo dispuesto en los artículos 40 de la Ley General Tributaria de 2003 y 89.4 de la de 1963.

10º) Incongruencia omisiva en relación con la manifiesta arbitrariedad de la Administración concretada en la existencia de un sustancial e inmotivado cambio de criterio posterior a la presente derivación de responsabilidad, sin que concurren elementos de hecho ni de derecho diferenciadores que justifiquen el cambio de criterio.

11º) Incongruencia omisiva sobre la manifiesta transgresión de las disposiciones y de la jurisprudencia que delimitan el concepto de paralización de los órganos sociales como soporte y fundamento de la derivación de responsabilidad.

12º) Incongruencia omisiva sobre la cuestión relativa a que la sanción imputada a Playa de las Teresitas, S.A., extensiva al recurrente como consecuencia del expediente de derivación de responsabilidad, se fundamenta

en un derecho sancionador abierto e indefinido en el tiempo, con quiebra de los principios constitucionales de seguridad jurídica, tipicidad y legalidad, puesto que se interpretan extensivamente una serie de normas con la única y exclusiva finalidad de llevar a cabo la derivación de la responsabilidad tributaria.

B) Motivos al amparo del artículo 88.1.d)

13º) Prescripción del derecho a liquidar por la existencia de desviación de poder en la actuación de la Inspección en relación con la duración total de las actuaciones, por haberse excedido de doce meses y por existir espacios temporales sin actividad significativa superiores a seis meses.

14º) Necesidad de publicar la resolución-liquidación del inspector jefe respecto de las actuaciones inspectoras seguidas en relación con Playa de las Teresitas, S.A., como consecuencia de las propias actuaciones inspectoras y de los principios contenidos en las disposiciones legales.

15º) Nulidad, o en todo caso anulabilidad, de las actuaciones inspectoras por falta de motivación, al obviar por completo y en modo alguno referirse a la existencia de un reparto entre los socios del patrimonio social, en los términos reconocidos expresamente por la Administración tributaria autora de la resolución de derivación de la responsabilidad.

16º) Nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad por virtud de lo dispuesto en el artículo 124.3 del Reglamento General de Recaudación de 2005, por cuanto que, al describirse en la resolución un supuesto de responsabilidad solidaria y no subsidiaria, el inicio del expediente debió realizarse con anterioridad al vencimiento del plazo voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación.

17º) Nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria por aplicarse de un modo aleatorio tanto la Ley General Tributaria de 1963 como la actual de 2003, con infracción de lo dispuesto en la disposición transitoria tercera de esta segunda.

18º) Nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad por obviar de un modo inmotivado a los responsables solidarios, incumpliendo así el contenido del artículo 37.5 de la Ley General Tributaria de 1963, que es la aplicada por la Administración, donde se exige que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios vaya precedida de la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios.

19º) Nulidad del expediente de derivación de responsabilidad por obviar de un modo flagrante el reparto patrimonial realizado en favor de los socios de la entidad Playa de las Teresitas, S.A., con quiebra de lo dispuesto en los artículos 40 de la Ley General Tributaria de 2003 y 89.4 de la de 1963.

20º) Arbitrariedad de la Administración concretada en la existencia de un substancial e inmotivado cambio de criterio posterior a la presente derivación de responsabilidad frente a las declaradas respecto al recurrente, sin que concurren elementos de hecho ni de derecho diferenciadores que justifiquen el cambio de criterio.

21º) Manifiesta transgresión de las disposiciones y de la jurisprudencia que delimita el concepto de paralización de los órganos sociales como soporte y fundamento de la derivación de responsabilidad.

22º) Infracción del artículo 119 de la Ley General Tributaria de 1963 (artículo 108.3 de la vigente) que establece una presunción *iuris tantum* de que la persona inscrita en el Registro Mercantil como administrador de una sociedad efectivamente ocupa dicho cargo, por llegarse a la conclusión de la continuidad en el cargo del recurrente a pesar de constar expresamente caducado éste mediante certificación registral.

23º) Inaplicación de todas y cada una de las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado citadas por la Administración, y confirmadas por la sentencia recurrida, concretamente las de 24 de junio de 1968, 30 de mayo de 1974 y 18 de junio de 1979, que constituyen fundamentación suficiente para dejar sin efecto el expediente incoado y no, como se ha pretendido, para fundamentarlo, y ello porque las consideraciones expuestas por la Administración contradicen frontalmente lo indicado en esas resoluciones, además de haberse extraído aspectos parciales de las mismas y de contradecirse su propia significación.

24º) Infracción de la naturaleza de la derivación de la responsabilidad subsidiaria contenida en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963.

25º) Contradicción entre el contenido del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y el supuesto descrito en el presente caso por la propia Administración, por lo que ha tenido lugar la aplicación analógica prohibida por el Derecho tributario.

26º) La sanción imputada a Playa de las Teresitas, S.A., extendida al recurrente, como consecuencia del expediente de derivación de responsabilidad, se fundamenta en un derecho sancionador abierto e indefinido en el tiempo con quiebra de los principios constitucionales de seguridad jurídica, tipicidad y legalidad, puesto



que se interpretan extensivamente una serie de normas con la única y exclusiva finalidad de llevar a cabo la derivación de la responsabilidad tributaria.

27º) Transgresión de la uniforme y constante doctrina de la Audiencia Nacional, conforme a la que la improcedencia de la sanción conlleva ineludiblemente la anulación de la derivación de la responsabilidad.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, estime la demanda.

TERCERO .- En auto de 16 de julio de 2015, la Sección Primera de esta Sala admitió el **recurso** a trámite en su totalidad, tras reconsiderar las causas de inadmisión puestas de manifiesto a las partes en providencias de 24 de junio de 2014 y 21 de mayo de 2015.

CUARTO .- La Administración General del Estado se opuso al **recurso** en escrito registrado el 28 de octubre de 2015, en el que interesó su desestimación.

En relación con el primer motivo, sostiene su inadmisión, pues discute los hechos. Respecto de los once siguientes, en los que se denuncian diversos silencios de la sentencia constitutivos de incongruencia omisiva, el abogado del Estado argumenta que la sentencia impugnada resuelve las pretensiones del recurrente, por lo que no adolece del defecto denunciado.

En cuanto a los quince motivos de fondo, la Administración argumenta:

1º) En relación con el motivo 13º, que el expediente administrativo evidencia que la acción de liquidación de la deuda tributaria del ejercicio 1998 fue objeto de interrupción antes de que transcurriera el plazo de prescripción, mediante actos que, pese a lo argumentado de contrario, eran virtuales para producir el efecto interruptivo. Respecto de la duración del procedimiento, considera obvia la dilación imputable a la sociedad inspeccionada y afirma que la liquidación fue debidamente notificada a entidad deudora principal.

2º) Tratándose del motivo 14º, indica que el refuerzo o reiteración de una notificación o una publicación redundante en modo alguno puede considerarse una actuación en contra de los propios actos; a lo sumo, es un acto reiterativo y en nada contradictorio, por lo que ninguna irregularidad invalidante habría en el motivo y ningún efecto podría extraerse en relación con la prescripción.

3º) Frente al motivo 15º, arguye que plantea una cuestión de hecho, debiendo recordarse que el origen de las actuaciones está en la falta de presentación de la autoliquidación y de ingreso de la deuda correspondiente, y además en que la titularidad de los terrenos correspondía a Playa de las Teresitas, S.A., y no a sus socios. Precisa que el hecho imponible consiste en la obtención de ingresos, y no en el cobro de dinero, y es sujeto pasivo el que realiza el hecho imponible, no quien cobra un dinero en su lugar. Por ello, reputa irrelevante la circunstancia de que el cobro lo realizase la sociedad o los socios. No puede hablarse, en su opinión, de reparto social por disolución/liquidación porque se trata de una figura formal y constitutiva que requiere un necesario procedimiento. Recuerda que la responsabilidad subsidiaria no surge de la disolución/liquidación, sino del "cese de hecho" de la actividad social, sin perjuicio de que la derivación no tiene por causa tal circunstancia, sino la de haber participado el administrador en la realización de los actos infractores. Trae a colación la sentencia de esta Sala de 18 de noviembre de 2013 (casación 4486/2012; ES:TS :2013:5621), sobre la eventual existencia en el caso de un negocio fiduciario.

4º) Considera que el motivo 16º parte de puras suposiciones, de hipótesis procedentes de la torticera ideación del recurrente. Se juzga un supuesto de derivación de la responsabilidad subsidiaria por deudas tributarias a administrador de sociedad, como dice desde su encabezamiento la sentencia recurrida, por lo que carece de sentido atender a un motivo en el que se parte de que la responsabilidad era o debió ser solidaria.

5º) Tratándose del motivo 17º, sostiene el abogado del Estado que plantea una confusa cuestión de derecho transitorio que no acaba de concretarse, debiendo justificarse para apoyar una pretensión de nulidad del procedimiento en la omisión de algún trámite sustancial que no se señala en ningún momento.

6º) Algo semejante ocurre para el abogado del Estado con el motivo 18º, que no merece más que reiterar lo ya señalado por la sentencia de instancia. No cabe hablar de la omisión de toda referencia a deudores solidarios, porque las personas que se citan eran responsables subsidiarios, como el recurrente. Recuerda que la Administración tributaria no ha practicado a Playa de las Teresitas, S.A., la liquidación del impuesto sobre sociedades de 1998 e infligido la sanción correspondiente porque el producto de la venta de los terrenos que le fueron adjudicados en ejecución del proyecto de compensación haya sido indebidamente entregado a los socios y sustraído a las arcas de la sociedad, sino por no haber liquidado las plusvalías obtenidas mediante la enajenación a un tercero (Inversiones las Teresitas, S.L.) de dichos terrenos. Por consiguiente, el desenlace de la causa penal sobre la supuesta apropiación indebida, en la que podrían haber incurrido los Srs. Justo y Augusto por decidir la entrega directa de aquel producto a los socios, resulta irrelevante en el procedimiento de derivación de responsabilidad, ya que la comisión de la irregularidad tributaria (que no alcanza trascendencia



penal, por así haberlo acordado un órgano de esa jurisdicción) consiste en no presentar la declaración del impuesto sobre sociedades de 1998. Ante esta conducta, todos los administradores se encontraban en la misma situación, que no era otra que la contemplada en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 .

7º) Sostiene la Administración que en el motivo 19º el recurrente vuelve a retorcer las afirmaciones y argumentaciones del procedimiento administrativo y de la instancia, realizadas siempre con una finalidad diferente. Recuerda que la responsabilidad subsidiaria no surge de la disolución/liquidación de la sociedad, que no se ha producido en el caso de autos, sino del "cese de hecho" de la actividad social.

8º) Opina que el motivo 20º carece de toda sustantividad, pues las argumentaciones realizadas en relación con otras personas que fueron consideradas administradores en nada interfieren con las que permiten atribuir tal condición al recurrente.

9º) Sostiene que el motivo 21º parte de un supuesto inexistente. La derivación de responsabilidad depende de una declaración de fallido y no tiene como presupuesto en absoluto la disolución de la sociedad, que resulta ajena a la responsabilidad exigida.

10º) En relación con el motivo 22º se remite a la ya citada sentencia de esta Sala de 18 de noviembre de 2013 (casación 4486/2012), cuya desestimación pide, junto con la del motivo 23º, que se basa, en su opinión, en hipótesis inexistentes. Afirma que el recurrente fue considerado administrador y las razones sustanciales que lo justifican han sido confirmadas, no sólo por la Sala de instancia, sino por el propio Tribunal Supremo en la referida sentencia.

11º) Expone que el motivo 24º insiste en negar la responsabilidad del recurrente partiendo de la infundada suposición de que se le atribuye una responsabilidad objetiva, lo que no responde a la realidad, pues la sentencia de instancia destaca su responsabilidad como administrador.

12º) Frente a las tres últimas quejas aduce que parten de supuestos inexistentes (motivo 25º), son inconcretos (motivo 26º) o presuponen la estimación de motivos anteriores (motivo 27º).

QUINTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 29 de octubre de 2015, fijándose al efecto el día 23 de febrero de 2016, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Este **recurso** de casación se dirige contra la sentencia dictada el 11 de noviembre de 2013 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el **recurso** 396/2011 , que ratificó la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 26 de mayo de 2011, confirmatoria en alzada de la pronunciada por el Tribunal Regional de Canarias el 29 de mayo de 2009.

Esta última resolución administrativa de revisión declaró que no lugar a las reclamaciones NUM000 , NUM001 y NUM002 a NUM003 , instadas por don Avelino frente al acuerdo adoptado el 20 de junio de 2007 por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Canarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que, en aplicación del artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963 , se le declaró responsable subsidiario en el pago de las deudas tributarias contraídas por Playa de las Teresitas, S.A., por los conceptos de impuesto sobre sociedades de 1998 y la correspondiente sanción, con un importe total de 11.045.629,99 euros, así como frente a la providencia de apremio y las cuatro diligencias de embargo acordadas para ejecutar dicha deuda tributaria.

El Sr. Avelino articula su **recurso** en torno a veintisiete motivos, doce al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley reguladora de esta jurisdicción , y quince con arreglo a la letra d) del mismo precepto.

SEGUNDO .- Con los doce primeros motivos denuncia otras tantas incongruencias *ex silentio* de la sentencia impugnada. De este planteamiento sorprende no sólo su número (parece difícil encontrar un pronunciamiento judicial con tanto vacío en el razonamiento), sino, sobre todo, que después cada motivo formal tenga su pareja entre los de fondo, de modo que todos y cada uno de los argumentos o pretensiones que en la primera parte del **recurso** se estiman no contestados, en la segunda sirven para justificar la denuncia de infracciones sustantivas por considerar que la respuesta suministrada en la sentencia infringe los principios, los preceptos o la jurisprudencia que los sustenta. O lo uno o lo otro. Si no ha mediado respuesta, mal puede haberse cometido una infracción de esa naturaleza, y si se ha suministrado, no cabe hablar de incongruencia por omisión.



Sirvan estas reflexiones para evidenciar la falta de rigor en el planteamiento global del **recurso**, que, en realidad, desconoce en su primera parte el alcance de la exigencia constitucional de que los pronunciamientos judiciales sean congruentes.

La congruencia de las resoluciones de los jueces y tribunales constituye un imperativo del ejercicio de la potestad jurisdiccional que reclama de las sentencias que sean externamente coherentes, desconociéndose cuando se produce una inadecuación entre la parte dispositiva y el *petitum* o los términos en que las partes plantearon sus pretensiones (sentencias del Tribunal Constitucional 13/1987, FJ 3 °, y 48/1989 , FJ 7°). Tal desajuste puede serlo por exceso, ya por conceder más -incongruencia *ultra petitum* - o algo distinto de lo pedido -incongruencia *extra petitum* -, o por defecto, dando menos de lo interesado -incongruencia por omisión o *ex silentio* -. De uno u otro modo se modifica de forma sustancial el objeto del proceso, con la consiguiente sustracción a las partes del verdadero debate contradictorio, produciéndose un fallo extraño a las respectivas pretensiones (sentencia del Tribunal Constitucional 9/1998 , FJ 2°). La desviación en que la incongruencia consiste se mide, en consecuencia, comparando el fallo y los términos en que las partes formularon sus peticiones, no concediendo otra cosa o más de lo pedido por el demandante, ni menos de lo admitido por el demandado (sentencias del Tribunal Constitucional 1/1987 , FJ 2°; 168/1987 , FJ 3°; 211/1988 , FJ 4°; 183/1991 , FJ 2°; 88/1992, FJ 2 °; y 305/1994 , FJ 2°).

Dentro de la incongruencia, la calificada como omisiva o *ex silentio* «se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales» (sentencia del Tribunal Constitucional 44/2008 , FJ 2°). De este modo, «es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del art. 24.1 CE o, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva» (sentencias del Tribunal Constitucional 176/2007, FJ 2 °; y 29/2008 , FJ 2°). En suma, «la falta de respuesta no debe hacerse equivaler a la falta de respuesta expresa, pues los requisitos constitucionales mínimos de la tutela judicial pueden satisfacerse con una respuesta tácita, que se produce cuando del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida sino, además, los motivos fundadores de la respuesta tácita» (sentencia del Tribunal Constitucional 180/2007 , FJ 2°; en el mismo sentido, sentencia 138/2007 , FJ 2°). En esta línea se ha pronunciado, asimismo, este Tribunal Supremo en numerosos pronunciamientos [pueden consultarse las sentencias de 12 de abril de 2012 (casación 5216/2006 , FJ 3°; ES:TS:2012:2303), 16 de abril de 2012 (casación 846/2010, FJ 2°; ES:TS:2012:2257) y 1 de julio de 2013 (casación 713/2012, FJ 3°; ES:TS :2013:3808].

Conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional antes citada, no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y a cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de sus pretensiones, pudiendo bastar para satisfacer el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva que, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, se ofrezca una respuesta global o genérica.

Ello nos exige comparar la pretensión impugnatoria y los argumentos invocados con la respuesta judicial recibida. Pues bien, la Sala de instancia da puntual respuesta a la pretensión impugnatoria y desgana todos las alegaciones del recurrente en el extenso fundamento jurídico quinto.

Ese fundamento, que sigue a otros dos, el tercero, en el que se reproduce en su integridad el precedente constituido por la sentencia dictada por la propia Sala de instancia en el **recurso** 612/2010, y el cuarto, en el que identifica las cuestiones suscitadas en la demanda, se estructura en tres apartados: **(1)** "sobre la corrección de la liquidación", **(2)** "sobre la corrección de la declaración de responsabilidad" y **(3)** "sobre la sanción".

(1) El primer apartado resuelve cuestiones formales y sustantivas relativas a la liquidación. Entre las primeras, aborda las siguientes: **(a)** la comparecencia en el procedimiento inspector del Sr. Justo , que actuó como representante de Playa de las Teresitas, S.A., y la notificación del inicio del procedimiento inspector; **(b)** la inexistencia de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades de 1998, pues se produjeron actos de interrupción del correspondiente plazo, desgranándose hasta siete razones para explicar que la previa existencia de un procedimiento penal no hacía innecesario el acopio de material fáctico en el procedimiento inspector; **(c)** la duración de las actuaciones inspectoras, en la que se aprecian dilaciones imputables a la sociedad investigada, sin que existieran paralizaciones superiores a seis meses, hecha abstracción de la que supuso la remisión de las actuaciones a la jurisdicción penal. En relación con la



corrección sustantiva, la Sala de instancia toca los siguientes extremos: **(d)** el hecho de que se liquida por la falta de presentación de la autoliquidación y de ingreso de la correspondiente deuda tributaria por la compañía titular de los terrenos (Playa de las Teresitas, S.A.), como consecuencia de su enajenación, y no a los socios; **(e)** la irrelevancia de que el cobro del precio de la venta se hiciese directamente por los socios o por la sociedad; **(f)** la circunstancia de que la derivación de la responsabilidad subsidiaria no surge de la disolución/liquidación de la compañía, que no se ha producido, sino del "cese de hecho" de su actividad; **(g)** sin olvidar que la derivación de la responsabilidad discutida no se ha hecho por tal causa, sino por la participación del administrador en la realización de los actos infractores, la no presentación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 1998 y su falta de ingreso; y, **(f)** con remisión y reproducción de pasajes de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el plazo de prescripción para la derivación de la responsabilidad, que lo es para el cobro, comienza a contarse desde la última actuación recaudatoria con el deudor principal.

Con este análisis se comprueba que la sentencia impugnada ha dado respuesta expresa a las cuestiones que se dicen silenciadas por la sentencia en los motivos 2º (prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda del principal), 3º (notificación y publicación del acuerdo de iniciación de las actuaciones inspectoras), 4º (cobro directamente del precio de la enajenación por los socios y sus consecuencias), 5º (la eventual liquidación de la compañía en 1995 por conversión de las acciones en participaciones, habida cuenta de que la actuación de la Inspección no se produjo por la disolución/liquidación de la compañía, sino por el "cese de hecho" de su actividad), 6º (la eventual existencia de responsables solidarios -en este punto se ha de tener en cuenta la reproducción que hace la sentencia impugnada de la fundamentación de la precedente del **recurso** 621/2010 - y el inicio del expediente de derivación de responsabilidad), 9º (nulidad del procedimiento de derivación de la responsabilidad por obviar el reparto patrimonial realizado en favor de los socios de Playa de las Teresitas, S.A.) y 11º (el concepto de paralización de los órganos sociales como soporte y fundamento de la derivación de responsabilidad).

(2) El segundo apartado del fundamento jurídico quinto de la sentencia recurrida analiza la corrección de la derivación de responsabilidad, tratando los siguientes extremos: **(a)** la Ley General Tributaria de 1963 se aplica en el caso debatido para la determinación de las causas de responsabilidad y de las personas responsables, rigiéndose el procedimiento por la Ley homónima de 2003; **(b)** la inscripción del demandante en el Registro Mercantil como administrador en la fecha del hecho generador de la responsabilidad y los efectos de la caducidad del cargo; **(c)** la existencia de otros administradores y la ausencia en la conducta del demandante de actos que puedan eximirle de responsabilidad; **(d)** la declaración de fallido del deudor principal como presupuesto para la derivación de la responsabilidad subsidiaria, no siendo necesaria su notificación a los responsables subsidiarios; **(e)** la inexistencia de una obligación de la Administración de "reinvestigar" en busca de responsables solidarios; **(f)** el cumplimiento del procedimiento de derivación de responsabilidad -por remisión a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central-; **(g)** de nuevo, el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad; y **(h)** la diferencia de trato con otros administradores.

Con ello la sentencia recurrida contesta a los planteamientos que el recurrente dice no analizados en los motivos 7º (texto de la Ley General Tributaria aplicable a los hechos del litigio, tanto en su dimensión sustantiva como en la procesal), 8º (la eventual existencia de responsables solidarios y su declaración de fallido como presupuesto para la derivación de responsabilidad a los subsidiarios) y 10º (cambio de criterio posterior a la presente derivación de responsabilidad).

(3) El tercer apartado se destina a la sanción, analizando la jurisprudencia sobre la posibilidad de derivar la responsabilidad en el pago de las sanciones, dando respuesta así a la cuestión que se dice no contestada en el motivo 12º.

Como puede apreciarse, todos los temas suscitados han recibido respuesta explícita en la sentencia, con mayor o menor acierto (ese es el objeto de los quince motivos que integran la segunda parte del **recurso** de casación) y con mayor o menor extensión. Por ello, conviene subrayar que la congruencia, además de no exigir, como hemos apuntado, una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes contendientes, no está reñida con la concisión. Una respuesta judicial por escueta no deja de ser motivada, porque esta exigencia constitucional no está necesariamente reñida con la brevedad y la concisión (sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991, FJ 2º; 154/1995, FJ 3º; y 26/1997, FJ 2º), siendo admisibles las motivaciones *aliunde* o por remisión siempre que, como es el caso, el reenvío se produzca de forma expresa e inequívoca y la cuestión sustancial de que se trate hubiera sido decidida en la resolución a que se remite (por todas, sentencias del Tribunal Constitucional 27/1992, FJ 4º; 115/1996, FJ 2º.b); 187/2000, FJ 2º; 8/2001, FJ 3º, *in fine*; 13/2001, FJ 2º; 108/2001, FJ 2º; 5/2002, FJ 2º; 171/2002, FJ 2º; 202/2004, FJ 5º, y 144/2007, FJ 3º).

En el primer motivo también se denuncia una incongruencia por omisión, pero resulta evidente que sobre la cuestión a que se refiere hubo respuesta en la sentencia impugnada. El primer párrafo del apartado 1) del quinto fundamento jurídico se refiere expresamente a ella al hablar de la comparecencia de don Justo en



las actuaciones inspectoras actuando como representante de Playa de las Teresitas, S.A., y sus consecuencias jurídicas. En este mismo motivo se denuncia, junto a la incongruencia anterior, otra por error, al confundirse al citado Sr. Justo con el recurrente, pero con tal queja lo que se pone en debate es un yerro fáctico en la medida en que la Sala de instancia haya incurrido en tal equivocación, a todas luces irrelevante, pues la circunstancia de que alguien compareciera en el procedimiento inspector actuando como representante de la compañía, fuera el Sr. Avelino, otro administrador (el Sr. Justo) o cualquiera otra persona vinculada con ella, pone de manifiesto que el acto de inicio de las actuaciones fue, además de oficialmente publicado, objeto de intento de notificación a uno de sus administradores y que durante el desarrollo de las mismas estuvo debidamente asistida, siendo innecesario realizar nuevas notificaciones en los periódicos oficiales.

En definitiva, los doce motivos sustentados en la letra c) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998 deben ser desestimados.

TERCERO .- Procede examinar las otras quince quejas, que denuncian vicios *in iudicando*. Puede realizarse una reorganización sistemática de los mismos en los siguientes grupos:

1º) Motivos en relación con la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 1998 de Playa de las Teresitas, S.A (motivos 13º, 14º, 15º).

2º) Motivos que afectan al procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria (motivos 16º a 19º).

3º) Motivos que tienen que ver con los aspectos sustantivos de la derivación de responsabilidad (motivos 20º a 25º).

3º) Motivos referentes, en particular, a la derivación de responsabilidad por la sanción (motivos 26º y 27º).

Antes de seguir adelante conviene dejar constancia de que muchas de las quejas son formuladas sin indicar las normas o la jurisprudencia que se estiman infringidas, lo que podría justificar un pronunciamiento de inadmisión [véase, por todas, la sentencia de 19 de julio de 2011 (casación 2148/2008, FJ 2º; ES:TS :2011:5156)].

CUARTO .- Liquidación practicada a Playa de las Teresitas, S.A.

1. Integran esta parte del **recurso** los motivos 13, 14º y 15º.

A) El motivo 13º denuncia que el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria estaba prescrito porque los actos realizados por la Inspección no pudieron interrumpir el plazo de prescripción, pues la información utilizada para liquidar ya la tenía la Administración a través del proceso penal. Sostiene que existió una plena y absoluta identidad entre el informe emitido por el Ministerio Fiscal para el procedimiento penal y el acta de disconformidad incoada por la Inspección de los Tributos. En otras palabras, al tiempo de concluir el procedimiento penal, se disponía ya de todos los elementos de juicio para suscribir el acta de disconformidad y la posterior liquidación, pues el sustrato fáctico es común a ambos ilícitos, el penal y el administrativo: la necesaria concurrencia del ánimo defraudatorio. Por ello, el cómputo del plazo de 539 días no tenido en cuenta para calcular la duración del procedimiento inspector debió ser sumado por tratarse de un lapso temporal en el que las diligencias evacuadas eran innecesarias y de naturaleza meramente dilatorias.

Añade que de la lectura del acta de disconformidad se obtiene que la documentación que dio lugar a la misma se obtuvo sin necesidad de aportación alguna por su parte, al haber sido entregada por la Junta de Compensación Playa de las Teresitas y que existió un sustancial desacuerdo entre el inspector actuante y el inspector jefe a la hora de calcular la duración de las actuaciones, lo que evidencia una desviación de poder por parte del segundo a la hora de hacer el cálculo, principalmente en orden a la determinación del día inicial del cómputo, que el primero localiza el 24 de mayo de 2003 (fecha de publicación en el periódico oficial correspondiente del acuerdo de iniciación de las actuaciones), mientras que el segundo lo sitúa el 14 de marzo de 2003 (en que se intentó la notificación personal en el domicilio del administrador de la compañía).

B) El motivo 14º intenta poner de manifiesto la necesidad de publicar la resolución-liquidación del inspector jefe respecto de las actuaciones inspectoras seguidas en relación con Playa de las Teresitas, S.A., como consecuencia de las propias actuaciones inspectoras y de los principios contenidos en las disposiciones legales.

Expone que el inicio de las actuaciones inspectoras tiene dos momentos de referencia: el primero mediante la notificación en el domicilio de don Justo el 14 de marzo de 2003 y el segundo mediante la publicación del correspondiente edicto en el Boletín Oficial de la Provincia el 23 de mayo de 2003. Sin embargo, la Administración de un modo extemporáneo y subsanatorio -dice- pretende dar validez al intento de notificación personal del acuerdo de liquidación del inspector jefe, pese a que era conocedora de que el mismo nunca fue objeto de publicación. Subraya que la propia Administración no tomó como fecha de inicio de las actuaciones



el 14 de marzo de 2003 -día de la notificación personal- sino el 24 de mayo de 2003 -en que se realizó la publicación-, por lo que era de aplicación al artículo 105.6 de la Ley General Tributaria de 1963 y no el artículo 105.5. Entiende que no puede ser de otra forma si se tiene en cuenta que la persona a la que se hizo la notificación personal el 14 de marzo de 2003 -el Sr. Justo - no era directamente el sujeto pasivo, sino aquel a quien finalmente, por una ficción jurídica, se tuvo por representante del sujeto pasivo, pese a que de facto ya no ejercía la representación. Añade que si la Administración consideró necesario publicar el acuerdo de iniciación de las actuaciones inspectoras, por reputar insuficiente la notificación personal al representante, no puede después, yendo contra sus propios actos, considerar innecesaria la publicación del acuerdo de liquidación y bastante la notificación personal.

Relaciona otras razones que justificarían la necesidad de publicar el acuerdo de liquidación: **(a)** el imperativo de dirigir las notificaciones al domicilio social de la entidad y resultar éste desconocido; **(b)** el desconocimiento de la existencia de otros cargos que los registrales al haber caducado éstos; **(c)** la negativa del presidente de la compañía, cuya función había caducado en 1997, a recibir la notificación; **(d)** en virtud del derecho transitorio, las normas de aplicación serían las de la Ley General Tributaria de 1963; **(e)** la publicación constituía una exigencia legal para poder considerar concluidas las actuaciones inspectoras, por lo que su omisión ha impedido que el plazo de prescripción interrumpido con la primera notificación quedara sin efecto alguno; **(f)** la posterior publicación de los acuerdos en fase de recaudación.

Termina este motivo recordando que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la prescripción debe apreciarse de oficio.

C) El motivo 15º sostiene la nulidad, o al menos la anulabilidad, de las actuaciones inspectoras por falta de motivación al obviarse por completo y no referirse a la existencia de un reparto entre los socios del patrimonio social de Playa de las Teresitas, S.A., en los términos reconocidos expresamente por la Administración tributaria autora de la resolución de derivación de responsabilidad.

Precisa que no discute a quien correspondía percibir las cantidades abonadas por la venta de los terrenos adjudicados por la Junta de Compensación, sino si el reparto entre los socios suponía una efectiva liquidación de la compañía. Además -añade-, ha quedado acreditado que la conversión de las acciones en participaciones tuvo lugar el 11 de septiembre de 1995, habiéndose producido en tal fecha una efectiva y real transmisión del patrimonio social a los socios, por lo que no procedía la incoación del expediente de inspección, ni la sanción, ni la posterior derivación de responsabilidad, por cuanto en la fecha en que se incoó el expediente habían transcurrido más de siete años desde que tuvo lugar la efectiva y real liquidación de la entidad.

2. A) Estos tres motivos combaten, por razones diversas, las actuaciones inspectoras que terminaron con la liquidación a cargo de Playa de las Teresitas, S.A., liquidación que es presupuesto de la derivación de responsabilidad subsidiaria atacada por el recurrente.

Debe dejarse constancia, de entrada, que en ninguno de los tres motivos se identifican las normas del ordenamiento jurídico ni la jurisprudencia cuya infracción justificaría su invocación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998 . Ello ya sería suficiente, como hemos apuntado, para rechazarlos *in limine litis*, rechazo que, además, vendría abonado, por su manifiesta falta de fundamento [artículo 95.1, en relación con el 93.2.d), ambos de la mencionada Ley], evidenciado por el hecho de que se limitan a reproducir los fundamentos V.B).Segunda (motivo 13º), V.B).Tercera (motivo 14º) y V.C).Primera (motivo 15º) de la demanda, sin ningún análisis crítico de la sentencia impugnada, a la que no se hace otra referencia que la de exponer su razón de decidir, obviando toda exposición de cómo haya podido incurrir en alguna infracción jurídica, ya del componente positivo del ordenamiento jurídico ya de la jurisprudencia que lo interpreta.

Hemos de recordar que la casación no es un **recurso** ordinario, como el de apelación, que permite un nuevo y total examen del tema controvertido desde los puntos de vista fáctico y jurídico. Se trata de un medio de impugnación que sólo indirectamente, a través del control de la aplicación del derecho (sustantivo y procesal) realizada por el tribunal *a quo* , resuelve el concreto caso controvertido. No basta, pues, con el mero resultado desfavorable para que, de forma automática, se abran las puertas de la sede casacional, como sucede en el ámbito de otros medios de revisión de resoluciones judiciales, sino que resulta menester exponer las razones que justifican la intervención del órgano de casación. A tal fin, el escrito de interposición del **recurso** constituye el instrumento mediante el que el recurrente ha de exteriorizar su pretensión impugnatoria, solicitando la anulación de la sentencia recurrida en virtud del motivo o de los motivos que, como requisito objetivo esencial de la casación, autoriza el artículo 88 de la Ley 29/1998 . Con ello se trata de preservar la naturaleza extraordinaria del **recurso** de casación, de modo que la exigencia de que se formule, de manera fundada y precisa en el escrito de interposición, la pretensión casacional enderezada a la revocación de la sentencia de instancia constituye una carga que las partes han de observar y cumplimentar con rigor jurídico, a fin de ordenar adecuadamente el debate ante el Tribunal Supremo. Esta visión justifica que corresponda a



quien promueve el **recurso** la exposición de una crítica razonada y pormenorizada de la fundamentación de la sentencia que pretende recurrir, para poner de manifiesto los errores jurídicos que le imputa. No cabe olvidar que el **recurso** de casación se dirige contra la sentencia y no frente al acto administrativo revisado en ella, que constituye el objeto del proceso de instancia. Y tal exigencia no es consecuencia de un prurito de rigor formal, sino un corolario del repetido carácter extraordinario del **recurso** de casación, sólo viable por motivos tasados, con el designio, como ya hemos apuntado, de depurar la aplicación del derecho realizada en la sentencia de instancia, tanto desde un punto de vista sustantivo como del procesal. De este modo se contribuye a la satisfacción de los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación del ordenamiento jurídico mediante la doctrina que, de modo reiterado, establezca este Tribunal al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho (artículo 1.6 del Código civil). Pueden consultarse en este sentido, por todas, las sentencias de 14 de diciembre de 2000 (casación 7410/1995 , FJ 3º; ES:TS:2000:9240), 11 de noviembre de 2004 (casación 6211/2001, FJ 3º; ES:TS:2004:7285) y 21 de enero de 2013 (casación 2364/2010; FJ 3º; ES:TS :2013:222).

B) A la cuestión que suscita el motivo 13º, la Sala de instancia respondió (FJ 5º.1, párrafos tercero y cuarto):

«El recurrente pretende que tales actos interruptivos no son operativos porque la información utilizada para liquidar ya la tenía la administración a través del proceso penal que hubo. Esta afirmación no es sostenible por varias razones, como acertadamente sistematiza el Abogado del Estado: a) la Administración, no puede dictar una liquidación sin tramitar el correspondiente expediente, y si lo hubiese hecho ahora se invocaría nulidad por prescindir completamente del procedimiento para liquidar; b) en ese expediente la Administración tiene que intentar realizar las averiguaciones que le impone la carga de la prueba; c) el que tales averiguaciones den un resultado mejor o peor, fundamentalmente porque la sociedad investigada desarrolló una conducta obstruccionista con reiteradas incomparecencias y final negativa a aportar documento alguno, es un mero hecho que la Administración no puede adivinar y que no le exime de intentar cumplir con su obligación, por lo que sólo puede conocerse su resultado tras realizarla, resultado que no hace incorrectas las actuaciones de averiguación desarrolladas, d) no hay razón alguna para considerar a priori que la información obrante en el proceso penal sea completa y exacta, y menos aún de que haga prueba plena directa en un procedimiento administrativo sin necesidad de corroborarla, cuanto menos, en el curso del mismo, puesto que se trata de procesos de diversa naturaleza y eficacia, máxime si el proceso penal se archiva como fue el caso, por lo que la Administración tenía el deber de practicar prueba en el procedimiento de investigación, corroborando, completando y ampliando lo que pudiese conocerse a través del proceso penal; e) la prueba pedida por la Administración (libros sociales, contabilidades, justificantes de ingresos y gastos, datos sobre las operaciones inmobiliarias que motivaron la liquidación) es totalmente relevante para el fin propio del procedimiento de investigación abierto y para dictar la liquidación que finalmente se emitió; f) el hecho de que finalmente la liquidación tenga que dictarse con lo que la Administración conoce a través de terceros, debido a la total negativa a aportación de datos que realizó la sociedad investigada, no significa que la información pedida no fuese relevante ni que la Administración ya tuviese toda la información precisa y fuese inhábil el procedimiento de investigación, para corroborar la que podía conocer y para completarla o ampliarla; g) la postura de la demanda supondría afirmar que siempre que exista un proceso penal previo sobra el ulterior procedimiento inspector, choca con las normas que prevén la continuación del procedimiento inspector tras el penal archivado.

En cuanto a la duración del procedimiento, dadas las habituales incomparecencias del representante de la sociedad investigada y que su negativa a aportar la documentación solicitada no se hizo hasta el 21 de septiembre de 2004, es obvia la dilación imputable a la misma desde que se le pidió tal información por lo que el plazo de duración no sobrepasó los doce meses y el acto de liquidación lo computa correctamente. Tampoco existió ninguna paralización superior a seis meses, ajena obviamente al proceso penal que no computa a estos efectos».

Esta Sala comparte plenamente las anteriores reflexiones, que hace suyas y que, ante la ausencia de censura en el **recurso** de casación, no han sido desvirtuadas en modo alguno.

C) El planteamiento del motivo 14º se corresponde, sin análisis crítico alguno por parte del recurrente, con los razonamientos que se contienen en el fundamento jurídico 5º.1), primer párrafo, de la sentencia recurrida:

«El hecho de que la notificación de inicio del procedimiento se hiciese en el domicilio del administrador, y luego también por edictos en el boletín, sólo significa una medida de aseguramiento ante una sociedad ilocalizada. Una vez personado el administrador, y realizados además actos inequívocos de actuar como tal administrador, carece ya de sentido realizar nuevas notificaciones en el boletín. Todos estos actos de notificación de inicio del procedimiento, incluido el de publicación en el boletín, son anteriores al transcurso del plazo de prescripción para liquidar».



A lo anterior debemos añadir ahora;

(i) El recurrente (deberíamos decir "demandante", porque en este punto, como en casi todos, reproduce los términos de la demanda), se contradice manifiestamente. Dice que la Administración no tomó como fecha de inicio de las actuaciones el 14 de marzo de 2003 -día en que se intentó notificar personalmente el acuerdo de inicio al administrador-, sino el 24 de mayo de 2003 -fecha de la publicación en el periódico oficial del correspondiente edicto-, pero al argumentar en el motivo 13º [reproduciendo el apartado V.B).Segunda de la demanda] sostiene que el inspector jefe fijó el *dies a quo* para el cómputo del plazo de duración de las actuaciones aquella primera fecha, 14 de marzo de 2003.

(ii) Es posible, como así fue, que la notificación personal al administrador social del acuerdo de iniciación de las actuaciones resultara frustrada, debiendo acudirse a la notificación por comparecencia que disciplinaba el artículo 105.6 de la Ley General Tributaria de 1963 . Ello, sin embargo, no tiene como ineluctable consecuencia que, después, la notificación del acto final del procedimiento, la liquidación, deba hacerse del mismo modo, si, como ocurrió en este caso, a lo largo del curso inspector compareció una persona actuando en representación del sujeto pasivo (Playa de las Teresitas, S.A.), que además aparecía como su representante en el Registro Mercantil, intentándose después realizar la notificación personal de la resolución a dicha persona, que la rechazó, poniéndose en marcha la previsión del artículo 105.5 de la mencionada Ley , conforme al que, en tales casos, se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos. No hay, por tanto, quiebra alguna del principio que impide ir contra los propios actos, porque la decisión de publicar el acuerdo de inicio de las actuaciones no obligaba a la Administración a hacer lo mismo con la liquidación si, como hemos expresado, actuó en nombre de la sociedad una persona a quien trasladar la liquidación, que además aparecía como su representante.

(iii) El recurrente hace supuesto de la cuestión insistiendo en que la persona a quien se intentó trasladar el acuerdo de iniciación y "rechazó" la notificación no era el administrador. Lo cierto es que intentada la notificación personal se publicó el acuerdo, pero, después, una vez que alguien se personó en las actuaciones para actuar en representación de la compañía, esa publicación se hacía innecesaria, bastando la notificación personal al mismo, máxime si aparecía en el Registro Mercantil como representante de la sociedad.

(iv) Siendo así, resulta equivocado sostener que no hubo válida notificación de la resolución final del procedimiento y que, por lo tanto, éste no concluyó, habiéndose incurrido en un sedicente exceso en la duración de las actuaciones inspectoras determinante de que su inicio no interrumpiera el plazo de prescripción, obteniéndose como (indebida) consecuencia la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1998 devengado por Playa de las Teresitas, S.A.

D) El motivo 15º también hace supuesto de la cuestión, soslayando la respuesta de la Sala de instancia, que en este punto (FJ 5º.1, párrafos sexto a octavo) razona:

«Respecto de la corrección sustantiva de la liquidación se está liquidando ante una falta de presentación de la autoliquidación y de ingreso de la deuda correspondiente, y, además, que la titularidad de los terrenos correspondía a la sociedad Playa de las Teresitas S.A., y no a sus socios, por lo que la venta de los mismos generó un obvio ingreso en el activo de dicha sociedad.

Es completamente irrelevante el hecho de que el cobro de tal ingreso lo realizase la propia sociedad o lo realizaran los socios.

A efectos de causa de responsabilidad subsidiaria, ésta no surge de la disolución/liquidación de la sociedad, que no se ha producido en el caso de autos, sino del "cese de hecho" de la actividad social que sí concurre, sin perjuicio de que la declaración de responsabilidad no se ha hecho por esta razón sino por la de participar el administrador en la realización de los actos infractores, en concreto la no presentación de la autoliquidación del ejercicio 1998 y su falta de ingreso».

Este razonamiento deja fuera de lugar al argumento que contiene el motivo 15º [no puede ser de otra forma, si constituye respuesta al apartado V.C).Primera de la demanda, que el motivo reproduce sin crítica ninguna a la sentencia].

Además, hemos de añadir que:

(i) No alcanza esta Sala a comprender cómo la no consideración de un reparto entre los socios como causa de "disolución" de la compañía, determina la "nulidad, o en todo caso, la anulabilidad de las actuaciones inspectoras". En otras palabras, cómo el olvido de que la sociedad estaba disuelta -en la tesis del recurrente-, dato de carácter sustantivo o material afectante, en su caso, a la liquidación, puede provocar un defecto adjetivo y formal desencadenante de la ineficacia del procedimiento inspector.

(ii) Si lo que pretende decir el recurrente es que la liquidación es disconforme a Derecho por no existir sujeto pasivo "Playa de las Teresitas, S.A.", sino tantos sujetos pasivos como socios de la misma, incurre en una



manifiesta contradicción, porque la realidad de estos últimos depende de la existencia de aquella primera. En verdad, con este motivo está poniendo en debate una cuestión de mayor calado, que es objeto de motivos de casación posteriores, como la de si hubo una disolución de la compañía, por lo que, siendo así, vuelve a hacer supuesto de la cuestión.

En definitiva, este grupo de motivos debe ser desestimado.

QUINTO .- El procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria .

1. En este primer grupo de motivos relativos a la derivación de responsabilidad se integran los números 16º, 17º, 18º y 19º.

A) El motivo 16º denuncia un error en la calificación de la responsabilidad, pues, a juicio del recurrente, de los propios términos usados por la Administración se obtiene que se trata de un supuesto de responsabilidad solidaria y no subsidiaria, lo que conlleva que el expediente debió haberse iniciado al vencimiento del plazo voluntario de pago, por lo que, en virtud del artículo 124.3 del Reglamento General de Recaudación de 2005, el procedimiento de derivación es nulo.

B) El motivo 17º también denuncia la nulidad del procedimiento, en este caso por la aplicación aleatoria de las Leyes Generales Tributarias de 1963 y de 2003. Argumenta el recurrente que si previamente se expuso que las normas del procedimiento se regirían por la de 2003 y las de fondo por la de 1963, es claro que al entender de aplicación el artículo 67.2 de la primera, sobre una cuestión como es la prescripción, se está aplicando de un modo interesado las previsiones de ambas normativas.

Afirma que la derivación de la responsabilidad se inició el 9 de octubre de 2006 y que las actuaciones inspectoras de las que trae causa arrancaron el 24 de mayo de 2003, antes, pues, de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, por lo que en ningún caso procedía aplicar la nueva Ley General Tributaria, y menos ambas de manera simultánea, como ha hecho en este caso la Administración.

C) El motivo 18º pide también la nulidad del procedimiento inspector por haberse obviado a los responsables solidarios, incumplándose de este modo el artículo 37.5 de la Ley General Tributaria de 1963, que es la aplicada por la Administración a este respecto, precepto en el que se exige que la derivación de la responsabilidad a los responsables subsidiarios vaya precedida de la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios.

Dice el recurrente que la propia actuación de la Administración imponía la necesidad de que se dilucidara si existían responsables solidarios, sosteniendo que no guarda relación el que se interponga una querrela criminal, con traslado al Ministerio Fiscal, se sancione administrativamente a la compañía como autora de una infracción muy grave y luego se obvien el análisis y la referencia a los posibles responsables solidarios. Ello, en su opinión, es tan contradictorio que supone la falta de motivación de la decisión. Añade que si la Administración entendió que había indicios de que el cese consensuado de la actividad y el reparto de la Junta (se ha de entender que de Compensación) a los socios del producto de la venta se habían realizado contando con el efecto de la caducidad de los cargos del consejo de administración, se hacía ineludible dilucidar la existencia de responsables solidarios.

D) El motivo 19º insiste en la nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad por obviar el reparto patrimonial realizado en favor de los socios de Playa de las Teresitas, S.A., con quiebra de lo dispuesto en los artículos 40 de la Ley General Tributaria de 2003 y 89.4 de la anterior.

Siendo un hecho indiscutido que la mencionada compañía no percibió cantidad alguna por la venta de los terrenos, habiendo cada socio recibido directamente de la Junta de Compensación el producto de la enajenación, sería de aplicación el artículo 89.4 de la Ley de 1963, conforme al que, en el caso de la sociedades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmiten a los socios o partícipes en el capital, respondiendo de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación. En el mismo sentido el artículo 40, apartados 2 y 3, de la Ley de 2003, con arreglo al que en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, sus obligaciones tributarias pendientes se transmiten a las personas que las sucedan o que se beneficien de la correspondiente operación, solución aplicable también a los casos de cesión global del activo y del pasivo de una sociedad mercantil.

2. Estos cuatro motivos incurren en una misma tacha de origen, ya detectada respecto de alguna de las quejas dirigidas contra el procedimiento inspector y la liquidación de los que trae causa la derivación de responsabilidad: hacen abstracción de la fundamentación suministrada por la Sala de instancia y, con una remisión meramente formal a su contenido o a una sedicente falta de respuesta (que, según se ha visto al resolver los motivos por incongruencia omisiva, no se corresponde a la realidad), se limitan a reproducir, casi al pie de la letra, los respectivos apartados de la demanda. Se trata de una técnica inadecuada para el escrito



de interposición del **recurso** de casación, que bien podría haber justificado en esta sede un pronunciamiento de inadmisión (la desmesurada extensión de un escrito forense no le otorga, *per se*, la necesaria solvencia jurídica).

En cualquier caso, estas quejas, en cuanto al fondo, no pueden prosperar.

A) Los motivos 16º y 18º tienen como premisa un hecho que no responde a la realidad: la existencia de responsables solidarios. La Sala de instancia deja claro que no existían, añadiendo (FJ 5º.2, párrafos noveno y décimo):

«[...] será preciso que existan tales responsables solidarios. Ningún precepto impone a la Administración un deber [de] reinvestigación en búsqueda de responsables solidarios.

No es posible forzar a la Administración a que declare responsables solidarios a quienes la Administración no encuentra o no considera como tales. Lo que sí puede hacer el responsable subsidiario, es impugnar su declaración de responsabilidad argumentando que cierto señor sería responsable solidario y no ha sido declarado previamente fallido. Pero para ello, el interesado tendrá que aportar el nombre del posible responsable solidario y datos suficientes para justificar al menos una apariencia de responsabilidad que permita fundamentar una acción de responsabilidad solidaria contra ciertas personas, esto es que no basta una mera acusación arbitraria y, menos aún, una mera afirmación sin señalar a nadie como posible responsable solidario ni aportar dato alguno que permite juzgar la verosimilitud de tal señalamiento».

Por lo tanto, si no existían responsables solidarios no era menester iniciar una "procedimiento de derivación hacia ellos de la responsabilidad", que debiera iniciarse durante el periodo voluntario de pago. La constante y recurrente afirmación apodíctica de que la Administración "describe" un supuesto de responsabilidad solidaria no es más que una afirmación de parte, todo lo legítima que se quiera, pero que no va acompañada del complemento fáctico y argumental preciso. No basta afirmar que los hechos determinan una situación de responsabilidad solidaria, sin indicar con precisión qué hechos son esos, por qué comportan tal responsabilidad solidaria y a quién le resultaría imputable.

Porque la circunstancia de que se siguiera una causa penal por los mismos hechos, que concluyó sobreseída, o el dato de que Playa de las Teresitas, S.A., fuera sancionada como autora de una sanción muy grave no llevan de suyo que existieran responsables solidarios en el incumplimiento de la obligación tributaria. La equivalencia que realiza el recurrente entre la relevancia penal o la mayor gravedad administrativa de los hechos y responsabilidad solidaria no tiene fundamento alguno. Pueden producirse las más graves defraudaciones tributarias reprimibles penalmente sin existencia de responsables solidarios, con la intervención de sujetos que deban responder subsidiariamente. Tampoco las circunstancias de haberse pagado directamente a los socios el precio de la venta de los terrenos propiedad de la compañía, el cese de la actividad de ésta y la caducidad del mandato de los administradores traen automáticamente como ineluctable consecuencia, sin necesidad de más hechos y de la más mínima argumentación en Derecho, la existencia de responsables solidarios.

Lleva razón la Sala de instancia cuando afirma que la Administración no estaba obligada a indagar si había responsables solidarios. Le compete exigir la deuda tributaria, solidaria o subsidiariamente, a las personas que determina la Ley, presumiéndose, salvo precepto legal en contrario, que la responsabilidad es subsidiaria. En esa tarea, queda constreñida, vía comprobación o inspección, a fijar la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y su cumplimiento, y, una vez delimitada ésta, a actuar en consecuencia. Si de la misma se deriva la existencia de responsables solidarios debe dirigirse en su caso contra ellos y, si sólo hay subsidiarios, hacer lo propio. Pero, una vez que ha realizado esa tarea de decantar la realidad, no está obligada a seguir indagando, salvo que se alegue y acredite, al menos indiciariamente, la existencia de otros responsables. Lo que no es el caso, en el que el recurrente se limita a afirmar que los hechos, tal y como son descritos, configuran un supuesto de responsabilidad solidaria, pero no indica, como le incumbía, por qué resulta así y quiénes serían tales responsables solidarios.

B) El motivo 17º se queja de que se haya producido una aplicación aleatoria de dos leyes generales tributarias, las de 1963 y 2003, obteniendo la consecuencia de que el procedimiento de derivación de responsabilidad es nulo. La tesis del recurrente es que, tanto en los aspectos sustantivos como en los procedimentales debió aplicarse la primera de ellas.

Sobre este extremo, la sentencia de instancia suministra la siguiente respuesta (FJ 5º.2, párrafos primero y segundo):

«Por razones temporales, las personas posibles responsables y las causas de responsabilidad se rigen por la Ley 230/1963 (en concreto, artículo 40.1), pero el procedimiento se rige por la Ley 58/2003 al haberse iniciado tras su entrada en vigor.



Dice el TEAC en su Fº de Dº Segundo (después de recoger una doctrina suficientemente conocida sobre la aplicación del artículo 40.1 LGT/1963 -vid. por ejemplo la propia Sentencia de 12 de noviembre de 2012 - y que es innecesario volver a reproducir ahora), que "(...) No es de aplicación la Ley 58/2003, en su aspecto sustantivo pues no estaba vigente en el momento de cometerse las infracciones tributarias, ni mucho menos su artículo 40 de la misma, que se refiere a los socios. »

Tampoco asiste la razón al **recurso** en este punto. La deuda tributaria cuya responsabilidad en el pago se deriva es anterior a la entrada en vigor el 1 de julio de 2004 de la Ley General Tributaria de 2003. Como el recurrente afirma, el procedimiento inspector frente a Playa de las Teresitas, S.A., se inició ante de esa entrada en vigor, sin embargo, el procedimiento de derivación de responsabilidad arrancó en el año 2006.

Siendo así, conforme a los principios que rigen la aplicación en el tiempo de las normas jurídicas (véanse las disposiciones transitorias del Código Civil, en especial, la primera y la cuarta), dado que se trata, en efecto, de exigir responsabilidad por hechos acaecidos antes de la entrada en vigor de la Ley de 2003, el componente sustantivo de esa exigencia debe regirse por la normativa aplicable al tiempo de acontecer los hechos, esto es, por la Ley General Tributaria de 1963. Sin embargo, el cauce procedimental para llevar a efecto esa exigencia, con arreglo a lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Ley de 2003, debe ser el disciplinado por esta segunda Ley. No otra cosa afirma la Sala de instancia, por lo que su criterio debe ser ratificado.

No hay, pues, aplicación "aleatoria" de una u otra Ley, sino correcta interpretación y aplicación de los principios y de las normas que rigen la eficacia temporal de las normas legales.

La cuestión de si se aplicó a efectos de la prescripción el artículo 67.2 de la Ley de 2003 resulta irrelevante, pues bajo la vigencia de la Ley de 1963 la solución era la misma, según ha afirmado la jurisprudencia [véase, por todas, la sentencia de 9 de mayo de 2013 (casación 6329/2010, FJ 6º.2; ES:TS :2013:2760)].

C) El motivo 19º insiste en obtener consecuencias del que el recurrente llama reparto patrimonial realizado en favor de los socios de Playa de las Teresitas, S.A. Considera que al no exigirse responsabilidad a los socios o beneficiarios de ese reparto se infringen los artículos 40 de la Ley General Tributaria de 2003 y 89 de la de 1963.

Dado que hemos concluido que en los aspectos sustantivos, entre ellos, el de la determinación de las personas responsables, la Ley a considerar es la de 1963, debemos centrar nuestra atención en el segundo de los preceptos citados. Su apartado 4 dispone que, en el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmiten a los socios o partícipes en el capital que responden de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado.

Como el motivo 15º, el actual hace supuesto de la cuestión. Utiliza como premisa que Playa de las Teresitas, S.A., fue disuelta y liquidada, lo que la Sala de instancia niega (FJ 5.º1, párrafo octavo):

«A efectos de causa de responsabilidad subsidiaria, ésta no surge de la disolución/liquidación de la sociedad, que no se ha producido en el caso de autos, sino del "cese de hecho" de la actividad social que sí concurre, sin perjuicio de que la declaración de responsabilidad no se ha hecho por esta razón sino por la de participar el administrador en la realización de los actos infractores, en concreto la no presentación de la autoliquidación del ejercicio 1998 y su falta de ingreso».

En suma, los motivos que se dirigen contra el procedimiento de derivación de responsabilidad deben desestimarse.

SEXTO .- Los aspectos sustantivos de la derivación de responsabilidad.

1. En esta materia inciden los motivos 20º, 21º, 22º, 23º, 24º y 25º.

A) El motivo 20º considera que se ha producido una arbitrariedad por la existencia de un sustancial e inmotivado cambio de criterio, posterior a la presente derivación de responsabilidad, sin que concurren elementos de hecho ni de derecho diferenciadores que justifiquen el cambio.

Ese cambio de criterio tiene que ver con la renuncia por parte de la Administración tributaria a considerar administradores de hecho a don Justo y don Rubén , mientras que en el expediente que afecta al recurrente se omite toda mención a la improcedencia de aplicar la figura de administrador de hecho, siendo así que las circunstancias son en uno y en otro casos absolutamente idénticas.

B) El motivo 21º denuncia la "manifiesta transgresión" de las disposiciones y de la jurisprudencia que delimitan el concepto de paralización de los órganos sociales como soporte y fundamento de la derivación de responsabilidad. Niega el recurrente que se produjera una paralización de los órganos sociales y afirma que no hay que confundirla con inactividad. Sostiene que la posición de la Administración, ratificada por la Sala de instancia, contradice la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo y de las audiencias



provinciales, así como el criterio de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre la causa de disolución societaria por paralización de los órganos sociales.

C) El motivo 22º se centra en la infracción del artículo 119 de la Ley General Tributaria de 1963 (artículo 108.3 de la vigente), en el que se establece una presunción *iuris tantum* de que el administrador de una sociedad inscrito en el Registro Mercantil efectivamente ocupa el cargo, por llegar la Sala de instancia a la conclusión de que el recurrente continuaba en el cargo pese a estar su nombramiento caducado, constando la caducidad en el mencionado Registro.

D) El motivo 23º sostiene que las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado sobre la figura del administrador de hecho, citadas por la Administración con un criterio asumido por la Sala de instancia, lejos de avalar su decisión, ponen de manifiesto la improcedencia de la derivación de responsabilidad discutida. Considera que se deben tener en cuenta otras resoluciones más recientes y lo dispuesto en el artículo 145.1 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio (BOE de 31 de julio).

E) El motivo 24º considera infringida la naturaleza de la derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, debido a que la Administración parte de una consideración objetiva de esa derivación. Sostiene que la derivación de responsabilidad no puede emanar del mero hecho de la cualidad de administrador, resultando menester que medie una falta de diligencia por su parte, lo que sólo es posible cuando existe una correlación entre la deuda tributaria impagada y el ejercicio del cargo de administrador.

F) El motivo 25º denuncia una contradicción entre el contenido del citado artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y el supuesto descrito en el presente caso por la Administración, produciéndose una aplicación analógica prohibida en el Derecho tributario.

2. A) El motivo 20º habla de arbitrariedad por un sedicente cambio de criterio en relación con otros administradores, a los que, con posterioridad al recurrente, no se les habría considerado administradores de hecho.

Sobre este extremo, la sentencia de instancia dice (FJ 5º.2, último párrafo):

«Respecto de la invocada diferencia de trato con otros administradores, la Administración no tiene el deber de dirigirse contra todos los posibles responsables subsidiarios puesto que se está ejercitando una mera acción de cobro que obviamente se dirige contra quien pueda ser solvente para el pago. Por otra parte, dice el TEAC en su Fº de Dº Quinto que " *En cuanto a la diferencia de tratamiento con otros administradores como el Sr. Justo, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, en la reclamación número NUM004, dictó resolución y declaró caducado el procedimiento para derivarle la responsabilidad subsidiaria, y anuló la derivación de responsabilidad respecto de dicho administrador, y dicha resolución fue confirmada por el acuerdo de este Tribunal Económico-Administrativo Central dictado en el R.G. 3907-09, de 21 de julio de 2009, todo ello en base a los artículos 174, 104 de la Ley General Tributaria de 2003 y 124.1 del Real Decreto 939/05, pero esta caducidad en el expediente de derivación de responsabilidad no se produce en el caso que nos ocupa* " »

Nada hay en este motivo del **recurso** que discuta tal *ratio decidendi*: la Administración no tiene por qué dirigirse contra todos los responsables subsidiarios y respecto del Sr. Justo caducó el procedimiento. Esta falta de crítica a los argumentos de la sentencia (uno directamente propio y otro asumiendo el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central) sería bastante para desestimar el motivo por manifiestamente infundado.

A lo anterior, y exclusivamente desde el canon de la arbitrariedad por cambio de criterio, se ha de añadir que difícilmente una decisión administrativa puede ser arbitraria porque, después de haberse dictado, la Administración resuelva para situaciones semejantes de modo distinto. Quienes pudieran haber padecido la arbitrariedad por una alteración inmotivada e injustificada de criterio habrían sido, de haber resultado perjudicados, los otros administradores respecto de los que la Administración resolvió de modo diferente a como lo hizo con ocasión de derivar la responsabilidad al recurrente. Cuando resolvió respecto de él, y atendidas las circunstancias del caso, no existía criterio administrativo al que tuviera que atenerse y que no pudiera alterar, salvo de manera justificada y motivada.

En cualquier caso, se ha de insistir en que no existe una obligación administrativa de dirigirse contra todos los responsables y que, respecto de uno de los otros administradores, la decisión no estuvo justificada por negarle la consideración de administrador de hecho, sino por haber perecido el procedimiento.

B) El motivo 21º, que trata del "cese de hecho" en la actividad por parte de Playa de las Teresitas, S.A., enfoca el debate de manera equivocada. El concepto de "cese de actividad" del artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria de 1963, a efectos de hacer responsables subsidiarios a sus administradores, no tiene



que ver con la noción de "paralización de los órganos sociales" como causa de disolución de la sociedad. El concepto del citado precepto es material y permite derivar la responsabilidad cuando, por cualquiera que sea la causa, ya no haya actividad social ni persona jurídica a la que dirigirse, cualquiera que sea la causa, por ejemplo, la de haber sido disuelta y liquidada. Por el contrario, la normativa mercantil que invoca el recurrente, interpretada por las sentencias y resoluciones que menciona, está contemplando un supuesto específico que justifica la disolución, y posterior liquidación, de una compañía. Ni siquiera la terminología es la misma; "cese de hecho en la actividad" y "paralización de los órganos sociales".

Todo ello sin perjuicio de recordar y subrayar que la derivación de responsabilidad cuestionada en este litigio se ampara en el artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963, no en el párrafo segundo del mismo precepto.

C) Los motivos 22º y 23º plantean el problema de la condición de administrador de hecho del recurrente. Considera éste que si se presume titular de bienes y derechos a quien conste como tal en registros fiscales y otros públicos (artículos 119 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.3 de la de 2003), a sensu su contrario, debe reputarse que no tiene esa titularidad (por ejemplo, no es administrador social) quien aparece que no lo es en esos instrumentos públicos (motivo 22º). Añade que, a la vista de lo dispuesto en el artículo 145 del Reglamento del Registro Mercantil y de la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado, no tenía la condición de administrador de hecho (motivo 23º).

Se ha de tener en cuenta, en primer lugar, que la presunción que disponen aquellos preceptos tributarios es *iuris tantum*, por lo que admite prueba en contrario. En consecuencia, nada impide, en principio, considerar administrador de hecho a quien tiene caducado su cargo, estando esa caducidad incluso inscrita en el Registro Mercantil. Por ello, la Sala de instancia razona (FJ 5º.2, tercer párrafo):

«El recurrente constaba inscrito en el Registro Mercantil como administrador a la fecha del hecho generador de la responsabilidad, por lo que es indudable su carácter y responsabilidad como administrador. La caducidad del cargo, por no haberse inscrito la renovación del mismo, afectará a sus facultades y posibilidades de actuación frente a terceros, pero no le hace perder el cargo ni le exime de sus responsabilidades».

Hay en este motivo un obstáculo insalvable en casación: el recurrente dice que en la época de los hechos él ya no era administrador: su mandato habría caducado el 25 de junio de 1997 (en el Registro Mercantil consta la caducidad con efectos de 26 de junio de 1997) y, por lo tanto, como mucho en la fecha de la siguiente junta general dejó de serlo. Sin embargo, la Sala de instancia afirma con toda rotundidad que el recurrente constaba inscrito en el Registro Mercantil como administrador en la fecha del hecho generador de la responsabilidad. Hay, pues, una contradicción fáctica no atacada convenientemente en casación, mediante un motivo articulado al efecto. Debemos estar, por tanto, al hecho fijado como probado por los jueces *a quo*.

Lo anterior sería bastante para desestimar estos dos motivos.

Se ha de añadir, sin embargo, frente al argumento de que después de la caducidad de los cargos no se adoptó acuerdo alguno, ni se celebró ninguna Junta, lo que afirmamos en la sentencia dictada el 18 de noviembre de 2013, en el **recurso** de casación 4486/2012 (ES:TS :2012:5621), relativa a la derivación de responsabilidad subsidiaria a otro administrador de Playa de las Teresitas, S.A., por las mismas deudas tributarias que las aquí contempladas. Allí hemos dicho (FJ 5º) que, rectamente entendidos los artículos 126.3 y 145.1 del Reglamento del Registro Mercantil, prescriben el momento en el que ha de entenderse caducado el nombramiento de un administrador cuyo mandato ha expirado, pero no se deriva de los mismos que esa caducidad determine la automática pérdida de la condición de administrador. Recordábamos que en otra sentencia anterior [de 18 de octubre de 2010 (casación 2733/06, FJ 3º; ES:TS:2010:5707)] habíamos indicado que la seguridad en el tráfico mercantil justifica que el mero hecho de la caducidad del nombramiento por el transcurso del tiempo previsto para el mandato no implique automáticamente la pérdida de la condición de administrador, quedando quien la ostente obligado a adoptar las medidas oportunas para que se nombre a otro, en caso de que no desee continuar, o para que se revoque su nombramiento. En la citada sentencia hemos recordado que, con arreglo al artículo 100 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), los administradores sociales pueden convocar junta general extraordinaria de accionistas cuando lo estimen conveniente para los intereses sociales, por lo que el administrador con mandato caducado tiene la facultad de convocar esa junta para que le nombren un sucesor. Si no lo hizo y no se nombró ninguna persona en su sustitución, siguió de hecho en las funciones de administrador.

Las anteriores reflexiones dejan fuera de juego, a efectos de este **recurso** de casación, la tesis del recurrente y la interpretación que realiza de la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado.



D) Los motivos 24º y 25º tienen por objeto el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, que habría resultado infringido por aplicarse con una concepción objetiva de la responsabilidad prevista en su párrafo primero (motivo 24º), incurriéndose en una prohibida extensión analógica del contenido de su párrafo segundo (motivo 25º).

Para dar respuesta al primero de estos dos argumentos se ha de tener presente que la Administración tributaria practicó a Playa de las Teresitas, S.A., la liquidación del impuesto sobre sociedades de 1998, imponiendo la sanción correspondiente, por no presentar la autoliquidación por dicho tributo y ejercicio. No tributó por las plusvalías obtenidas durante el mencionado ejercicio como consecuencia de la enajenación de los terrenos que le habían sido adjudicados en propiedad en ejecución del proyecto de compensación de la Playa de las Teresitas. Quienes entonces reunían la condición de Administradores, de hecho o de derecho, no realizaron los actos necesarios que eran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad.

Por ello, la Sala de instancia señala con tino (FJ 5º.2, párrafo quinto) que el recurrente no adptó acto alguno que pudiera eximirle de la responsabilidad social, propia de todo administrador, salvo prueba de su diligencia.

Se ha de tener presente que, con arreglo a nuestra jurisprudencia, la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963 : (i) alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (ii) se imputa como consecuencia del incumplimiento de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y, (iii) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que el administrador, aun cuando pudiera haber actuado sin malicia o intención, hizo "dejación de sus funciones" y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre la conducta de dicho administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad [sentencias de 17 de marzo de 2008 (casación 6738/2003, FJ 8º; ES:TS:2008:921), 20 de mayo de 2010 (casación para la unificación de doctrina 10/2005, FJ 5º; ES:TS:2010:3550), 18 de octubre de 2010 (casación 1787/2005, FJ 5º; ES:TS:2010:5525) y 14 de marzo de 2011 (casación 5726/2008, FJ 4º; ES:TS :2011:1117)].

Siendo así y a la vista de las circunstancias del litigio, conforme a los que el recurrente era administrador, al menos de hecho, cuando Playa de las Teresitas, S.A., debió autoliquidar ante la Hacienda las plusvalías obtenidas durante el ejercicio 1998 por la enajenación de los terrenos que le fueron adjudicados en ejecución del proyecto de la Playa de las Teresitas, nada de irregular y de disconforme a Derecho hay en concluir que, a falta de pruebas de descargo, el recurrente incumplió, al menos a título de negligencia, los deberes que le incumbían en cuanto tal.

En cuanto al segundo párrafo del artículo 40.1 de la Ley de 1963 [a efectos meramente dialécticos, pues o se aplica un párrafo u otro, no siendo posible tomar en consideración ambos a la vez], en la citada sentencia de 14 de marzo de 2011 (FJ 4º) esta Sala ha afirmado que la exigencia de responsabilidad tributaria a los administradores sociales en supuestos de cese de actividad de la compañía requiere dos requisitos: (i) la cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica, dejando obligaciones tributarias pendientes, y (ii) la condición de administrador al tiempo del cese de la persona a la que se deriva la responsabilidad. Si concurren ambos, el administrador responde de las obligaciones tributarias pendientes, exceptuadas las sanciones. Así lo dijimos recordando pronunciamientos anteriores, como los de 25 de abril de 2008 (casación 6815/2002, FJ 3º; ES: TS:2008:2356) y 18 de octubre de 2010 (casación 2733/2006, FJ 3º; ES:TS:2010:5707).

Por consiguiente, ninguna aplicación analógica o extensiva del indicado precepto se habría producido desde el momento en que la Sala de instancia declara probado que el recurrente era administrador al tiempo de los hechos que motivaron la liquidación a Playa de las Teresitas, S.A., del impuesto sobre sociedades del ejercicio 1998 y de la sanción: la ausencia de presentación y de ingreso de la autoliquidación correspondiente a ese impuesto y ejercicio. El planteamiento del motivo 25º hace también supuesto de la cuestión y monta su entramado argumental sobre el presupuesto de que no reunía la condición de administrador en aquellos momentos.

En definitiva, todos los motivos que atacan la regularidad material de la derivación de responsabilidad también han de ser desestimados.

SÉPTIMO .- Motivos referentes, en particular, a la derivación de responsabilidad por la sanción.

1. Contra la sentencia de instancia, en cuanto se refiere a la derivación de la responsabilidad por la sanción, se esgrimen dos motivos: el 26º y el 27º.



A) El primero de ellos denuncia que la sanción impuesta a Playa de las Teresitas, S.A., se fundamenta en un derecho sancionador abierto e indefinido, con quiebra de los principios constitucionales de seguridad jurídica, tipicidad y legalidad.

Dice que si, por virtud del principio de seguridad jurídica, la prescripción llega a aplicarse incluso cuando los procedimientos se tramitan en el propio Tribunal Supremo, no puede ser menos la existencia de prescripción en el ámbito tributario.

B) El último argumento del **recurso** sostiene que la improcedencia de la sanción conlleva ineludiblemente la anulación de la derivación de la responsabilidad.

2. La lectura de los dos últimos motivos del **recurso** deja perplejo al lector, pues resulta difícil comprender su planteamiento.

A) El motivo 26º, tras un enunciado en el que se sostiene la nulidad del sanción por ser resultado del ejercicio de una potestad sancionadora abierta e indefinida en el tiempo, con quiebra de los principios constitucionales de seguridad jurídica, tipicidad y legalidad, al interpretarse una serie de normas con la única y exclusiva finalidad de llevar a cabo la derivación de responsabilidad, en su desarrollo se alega la prescripción del derecho (se ha de suponer que a sancionar) por el transcurso del tiempo en sede jurisdiccional.

La incoherencia de tal planteamiento sería suficiente para desestimar la queja por manifiestamente infundada.

A lo anterior se ha de añadir que este motivo es reproducción literal del apartado V.F).Primera de la demanda, sin crítica ni análisis alguno de la respuesta suministrada en la sentencia recurrida (FJ 5º.3), que reproduce la doctrina del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de derivar subsidiariamente la responsabilidad en el pago de las sanciones impuestas a las sociedades con fundamento en el artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963 . Esta constatación sería también bastante para inadmitir el motivo por las razones expuestas *ut supra* [véase el anterior fundamento jurídico 4º.2.a) de esta sentencia].

La propia incoherencia del planteamiento de la demanda (reproducido ahora en casación) justifica que la sentencia no contenga un expreso pronunciamiento al respecto, extendiéndose los jueces *a quo* en consideraciones sobre esa derivación de la responsabilidad por las sanciones, que han de entenderse como una desestimación tácita del mismo, lo que explica que en el tercer fundamento jurídico de esta sentencia hayamos afirmado que tampoco sobre el particular el pronunciamiento judicial combatido es incongruente por defecto.

B) El último argumento del **recurso** parte de una premisa inexistente: siendo improcedente la sanción, no cabe derivar la responsabilidad en su pago.

Como quiera que ninguna razón ha sido esgrimida con éxito, ni en la instancia ni en esta casación, para anular la sanción, no cabe sostener que, siendo improcedente la misma, lo sea también la derivación de responsabilidad en su pago.

Lo cierto es que, conforme a nuestra jurisprudencia, la derivación de responsabilidad de las sanciones ex artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963 no contradice el artículo 25 de la Constitución , ni los principios del derecho sancionador, en particular el de personalidad de las penas [véanse las sentencias de 17 de marzo de 2008 (casación 6738/2003 , FJ 8º; ES:TS:2008:921), 1 de julio de 2010 (casación 2679/2005, FJ 4º; ES:TS:2010:4168) y 22 de diciembre de 2011 (casación 5650/2009, FJ 5º; ES:TS :2011:9046), entre otras], siempre que, como es el caso, la actuación de los administradores haya dado lugar a las infracciones sancionadas por omisión de sus deberes, por culpa in vigilando o por adoptar los acuerdos que las hicieron posibles.

Los dos últimos motivos de casación deben ser también desestimados y, con ellos, el **recurso** en su totalidad.

OCTAVO .- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción , las costas de esta casación deben ser impuestas al recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros, habida cuenta del alcance y de la dificultad de las cuestiones suscitadas.

FALLAMOS

1º) Desestimar el **recurso** de casación **1300/2014**, interpuesto por DON Avelino contra la sentencia dictada el 11 de noviembre de 2013 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el **recurso** 396/2011 .

2º) Imponer las costas a dicho recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.



Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ