

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 18 Oct. 2010,
rec. 1787/2005

Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín.
Nº de Recurso: 1787/2005
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Procedencia de la derivación de responsabilidad subsidiaria al administrador de la sociedad salvo en lo dispuesto a la responsabilidad derivada por la totalidad de la deuda tributaria pendiente. Existencia de responsabilidad mancomunada. Si no hay responsables solidarios, ninguna norma impone a la Administración la obligación de mencionar su inexistencia. Inclusión de sanciones. PRESCRIPCIÓN. Del derecho a liquidar el importe de las deudas tributarias derivadas. Existencia respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1998.

Normativa aplicada

TEXTO

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Octubre de dos mil diez

SENTENCIA

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 1787/05, interpuesto por el procurador don Carlos Mairata Laviña, en representación de don Hugo , contra la sentencia dictada el 17 de enero de 2005 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 5/03, relativo a responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores sociales. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia objeto de este recurso de casación estimó en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Hugo contra la resolución adoptada el 30 de octubre de 2002 por el Tribunal Económico Administrativo Central, al entender que procedía revisar las sanciones, ajustando su importe a lo dispuesto en la Ley 25/1995, de 20 de julio , de modificación parcial de la Ley General Tributaria (BOE del 22 de julio) o por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), según resultase más favorable para la parte actora, confirmando la resolución recurrida en todo lo demás.

Dicha resolución había ratificado el acuerdo adoptado el 13 de agosto de 2001 por el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que, al amparo del artículo 40.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE del 31 de diciembre), declaró a don Hugo responsable subsidiario de las deudas tributarias pendientes de Andalucía Mar, S.A., relativas al ejercicio 1988 del impuesto sobre el valor añadido y a los ejercicios 1988 y 1989 del impuesto sobre sociedades, ascendiendo el importe total derivado a 1.135.241,34 euros.

La *ratio decidendi* de la sentencia impugnada, en lo que aquí interesa, se encuentra en sus fundamentos jurídicos tercero, quinto, sexto, séptimo y noveno.

La Sala de instancia aborda, en el fundamento jurídico tercero, la posible prescripción del derecho de la Administración a declarar la responsabilidad del administrador social y liquidarle las correspondientes deudas tributarias. Tiene en cuenta que las actas de inspección de las que esas deudas traían causa fueron incoadas a Andalucía Mar, S.A., el 30 de septiembre de 1994, transcurridos más de cinco años desde el vencimiento del plazo para presentar declaración-liquidación o autoliquidar el impuesto sobre el valor añadido correspondiente al ejercicio 1988 y el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1988 y 1989. Sobre esas posibles prescripciones resuelve:

«[...] al tratarse de acuerdos de derivación de la responsabilidad en base al art. 40 LGT el plazo de prescripción comienza a contarse desde la declaración de fallido del deudor principal y el inicio de las actuaciones contra el deudor subsidiario.

Téngase en cuenta que no estamos ante la responsabilidad del deudor principal ni tampoco ante el supuesto de prescripción para éste. Las actas de inspección se levantaron el 30 septiembre 1994, siendo objeto reclamaciones y recursos, pero no es esta la prescripción esgrimida. En fecha 16 febrero 2001 se efectuó la declaración de fallido de la entidad deudora y el 21 febrero 2001 se inició el trámite de audiencia a que se refiere el art. 37.4 LGT, y el hoy recurrente el 6 junio 2001 efectuó alegaciones, dictándose el acuerdo de derivación en fecha 13 agosto 2001 por lo que para el deudor secundario no ha transcurrido el plazo de cuatro años del art. 64 LGT que sería de aplicación.

Se expone que se produjo la prescripción para el deudor principal por cuanto desde que venció el periodo voluntario de pago de las deudas reclamadas hasta que se levantaron las actas de inspección el 30 septiembre 1994 había transcurrido en exceso el plazo legal. Obviamente esta manifestación no afecta a la deuda derivada del Impuesto de Sociedades de 1989 cuyo plazo de vencimiento es el 25 julio 1990 porque hasta el 30 septiembre 1994 no habían transcurrido cinco años que era el plazo vigente en ese momento.

En el expediente administrativo se hace constar que las diligencias inspectoras se iniciaron en 1992 frente a Andalucía Mar S.A. Y de entre esas actuaciones queda comprobado que el hoy recurrente el 2 septiembre 1992 dirigió escrito a la Administración Tributaria haciendo constar que carecía de representación legal, actuación de parte que interrumpe la prescripción y de la que puede destacarse su trascendencia y relevancia dentro del procedimiento de inspección pues obliga a la Administración a realizar nuevos actos o diligencias de comprobación. En consecuencia, no hubo prescripción para el deudor principal que revierta en beneficio del deudor subsidiario».

Tras dejar constancia de los requisitos que se exigen para declarar la responsabilidad subsidiaria de los administradores sociales, conforme al artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, la Audiencia Nacional argumenta en el quinto fundamento que:

«En el presente caso la parte que recurre esgrime como motivo esencial o principal de oposición al acuerdo de derivación de responsabilidad que el 22 enero 1988 ya no era miembro del Consejo de Administración pues había presentado su carta de dimisión, formalizándose mediante carta notarial de 27 enero 1988 y el Secretario del Consejo de Administración a quien correspondía la función de inscribir en el Registro Mercantil la dimisión del hoy recurrente en fecha 30 enero 1988 firmó el acuse de recibo de la carta de dimisión de D. Hugo . En consecuencia el recurrente perdió toda responsabilidad en el ámbito de Andalucía Mar S.A.

En el presente supuesto la responsabilidad que se reclama es por infracciones tributarias graves y por IVA 1988 e Impuesto de Sociedades 1988 y 1989, y por tanto, sería una responsabilidad residenciable en el artículo 40.1º párrafo primero , y exigible a quien era administrador en el momento de la comisión de las mismas.

La parte recurrente cesó en su cargo como administrador societario mediante carta notarial y sin embargo frente a terceros ese cese carece de virtualidad por cuanto su inscripción no se reflejó en el Registro Mercantil pero ni tan siquiera procuró y pretendió esa inscripción realmente y así en el año 1992 cuando la Hacienda Pública inició sus actuaciones inspectoras se limitó a manifestar que ya no era administrador, pero sin comprobar, realmente, si esa dimisión que ahora se esgrime se había reflejado mediante inscripción en el Registro para que tuviera fuerza frente a terceros, como la Hacienda Pública, no lo hizo así y por tanto

mantuvo ese cargo societaria que exige a todo administrador en el cumplimiento de sus obligaciones. Y a mayor abundamiento en el momento de cometerse las infracciones ostentaba quien recurre ese cargo social sin haber presentado carta de dimisión.

La parte recurrente manifiesta que nunca se hizo constar que de su comportamiento derivase cualquier tipo de culpa o negligencia. Sin embargo en el acuerdo de derivación se concreta que el recurrente era administrador en el periodo en que se cometieron las infracciones tributarias y en particular en las actas de inspección y dependiendo del tributo inspeccionado se comprobó que la entidad no presentó declaración en relación al IVA devengado por la venta de inmuebles, habiéndose producido la oportuna repercusión al tipo del 6% y habiendo la sociedad realizado ventas de activos inmobiliarios, habiéndose generado incrementos de patrimonio sujetos al impuesto.

Por consiguiente, queda probado que desde que el recurrente ostentó la condición de administrador de la sociedad, y como gestor o administrador de la misma incumplió sus obligaciones en el ámbito fiscal, sin atender en la debida forma las liquidaciones del Impuesto de Sociedades, y las liquidaciones del IVA, actuando de manera culpable a la hora de presentar las declaraciones-liquidaciones (o de no presentar) de los impuestos referidos lo que le hace responsable de los perjuicios que ese comportamiento culpable ha ocasionado a la Administración Tributaria.

Ese daño tributario se generó por el incumplimiento del demandante de sus obligaciones en materia de cuentas y balance, función ésta que corresponde al administrador de una sociedad, y esa función debe desempeñarla de manera responsable, diligente y fiel a la normativa vigente. No lo hizo así por lo que al incurrir la sociedad en infracciones graves su administrador, como causante directo de las mismas es responsable de esas infracciones. Todo esto nos conduce a tratar el segundo motivo de recurso la improcedencia de derivar las sanciones».

El fundamento jurídico sexto rechaza otorgar efectos invalidantes de la derivación de responsabilidad tributaria a la ausencia en el expediente de la declaración de fallido del deudor principal, aduciendo que:

«[...] si bien de manera textual no existe en el expediente si consta el inicio y puesta de manifiesto del expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria en el cual se hace constar que en fecha 16 febrero 2001 la sociedad ANDALUCÍA MAR S.A. fue declarada fallida. En esa puesta de manifiesto el recurrente efectuó alegaciones y ninguna de ella venía a referirse a la ausencia de un acto tan esencial en este procedimiento como es la declaración de fallido del deudor principal Tampoco en el periodo de prueba de este procedimiento contencioso ha reclamado este documento lo que indica que ni tan siquiera ha tratado de acreditar sus alegaciones, y como los actos administrativos gozan de una presunción de certeza este tribunal entiende que esa declaración de fallido se produjo el 16 febrero 2001 como dice la Administración».

Se sostiene en el fundamento jurídico séptimo la inaplicabilidad del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria de 1963 a los administradores de sociedades, dado el carácter especial del artículo 40.1 de la misma Ley , por lo que las sanciones tributarias no debían entenderse excluidas de la responsabilidad tributaria subsidiaria susceptibles de derivarse a los administradores:

«[...] el art. 40.1 LGT trata la derivación de responsabilidad subsidiaria y dispone textualmente que: "Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores...", y este precepto prima sobre el anterior por el principio de especialidad .

Tiene establecido esta Sección que las sanciones impuestas, tienen un indudable carácter punitivo, porque realmente suponen un plus sobre lo que constituye el contenido propio de la obligación tributaria, por lo que parece que con relación a esta faceta puramente sancionadora no podrían negársele al responsable subsidiario las mínimas garantías constitucionales establecidas en favor de los sujetos a un procedimiento administrativo sancionador, entre ellos el derecho a la presunción de inocencia, que en estos casos requeriría la existencia de una mínima actividad probatoria, suficiente para que la Administración pueda establecer como razonablemente acreditado que el administrador debe asumir la sanción impuesta a la persona jurídica.

Pero este inicial criterio tiene en su contra que también con respecto al contenido económico de la sanción que el administrador haga efectivo como consecuencia de la derivación, tendrá el derecho de reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica, por lo que en definitiva su situación jurídica no es la propia del sancionado ni, consecuentemente, pueden hacerse extensibles las garantías inicialmente fijadas para los procesos penales.

Esto no quiere decir, por supuesto, que su situación sea la del indefenso, porque frente al acto de derivación puede hacer valer, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, los mismos medios de defensa que cualquier otro administrado respecto del que la Administración adopte una decisión que grave sus intereses. Por otra parte, tampoco pueden desconocerse las especiales características del supuesto legal, en que al ser el responsable subsidiario el administrador, las actuaciones anteriores dirigidas contra la sociedad para establecer su responsabilidad tributaria, en el doble concepto de deudora e infractora de las normas tributarias, normalmente habrán de ser conocidas por aquél, de modo que independientemente que de acuerdo con el art. 37.4 de la Ley General, a partir de la derivación asuma los derechos del sujeto pasivo del tributo, sin embargo esto no obsta a que en su calidad de administrador deba haber conocido con anterioridad el procedimiento administrativo dirigido contra la persona jurídica que administra.

En resumen, que sin perjuicio de que la Administración tenga que aportar las pruebas de los presupuestos de hecho en que la Ley funda la derivación de responsabilidad, sin embargo la posición jurídica del administrador responsable subsidiario no es estrictamente la de un sancionado, por lo que la protección de sus derechos no puede enmarcarse dentro del sistema del art. 24.2 de la Constitución, sino en el régimen general de tutela judicial efectiva regulada en el párrafo primero del propio artículo».

La Sala de instancia admite en el fundamento jurídico noveno que debía otorgarse carácter mancomunado a la responsabilidad tributaria de los administradores, pero niega que se pudiera hacer expresa mención a esa mancomunidad a la vista del contenido del acto recurrido:

«[...] en el momento de producirse los hechos generadores de la responsabilidad, la Ley tributaria no regulaba de qué manera debían responder los responsables subsidiarios si son varios. Esta cuestión se abordó por el RGR en su artículo 12 núm. 7, que estableció la regla de la solidaridad, pero que podía reputarse ilegal por contravenir la regla general de la mancomunidad fijada por el Código Civil para la pluralidad de deudores (artículo 1137). Es a partir de 1992, con la introducción del apartado núm. 6 del artículo 37 de la LGT, cuando la ley permite exigir íntegramente la deuda a cualquiera de los responsables, sin perjuicio de las acciones de regreso que éstos puedan emprender.

La cuestión que se plantea por las partes es si dicho precepto puede aplicarse a supuestos de hecho generadores de la responsabilidad acaecidos antes de su entrada en vigor, puesto que el régimen anterior era el de la mancomunidad. La postura de la Administración tributaria y la que esta Sala mantuvo en la sentencia de fecha 27 de junio de 2002, recaída en el recurso nº 997/2001, según la cual el precepto es aplicable porque estaba en vigor en el momento de dictarse el acto derivativo de la responsabilidad, no puede aceptarse, a la vista de la reciente doctrina mantenida por el Tribunal Supremo al respecto, que viene a establecer que el régimen jurídico por el que se rige la responsabilidad de los administradores es el vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma, ya que si bien no se prohíbe la retroactividad de las leyes tributarias sólo lo serán aquellas que lo establezcan expresamente, y siempre que no colisione con los principios constitucionales de seguridad jurídica y capacidad económica (STC 126/1987, de 16 de julio 150/1990, de 4 de octubre, 197/1992, de 19 de noviembre y 205/1992, de 26 de noviembre), pudiendo afirmarse que una retroactividad máxima (aplicación de ley que pretende regular efectos de situaciones de hecho nacidas y concluidas con anterioridad), salvo que exigencias excepcionales del bien común lo justifiquen, es contraria al principio de seguridad jurídica. Por tanto, habiendo varios responsables, en tanto la responsabilidad es mancomunada, cada uno debe responder de una parte de la deuda tributaria.

En el presente caso la Administración tributaria ha declarado la responsabilidad subsidiaria de quien recurre en el acto impugnado y no de ningún otro sustituto del contribuyente por lo que en esta sentencia no se puede hacer expresa mención a la

mancomunidad».

SEGUNDO.- Don Hugo preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 12 de abril de 2005 , en el que invocó seis motivos de casación, todos ellos al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE del 14 de julio).

1)Defiende, en el primero, así como en el primero *bis* que formula *ab cautione* m (por si esta Sala considera que deben denunciarse en dos motivos distintos la infracción relativa al deudor principal y la atinente a los responsables solidarios), que la sentencia recurrida infringe el artículo 37.5 de la Ley General Tributaria de 1963 por falta de constancia en el expediente administrativo de las declaraciones de fallido de uno y de otros, cuya existencia resulta *condictio iuris* para poder derivar la acción administrativa de cobro de las deudas tributarias pendientes a los responsables subsidiarios.

No entiende que la Sala *a quo* , pese a reconocer esa falta de constancia, no aprecie la existencia de un vicio invalidante de la declaración de responsabilidad subsidiaria, refugiándose en una supuesta presunción de certeza -que no de legalidad- de dicha declaración, cimentada en la ausencia de alegaciones sobre el particular o en la falta de reclamación, en la fase de prueba del proceso, del documento que la acredite. Sostiene que de tales circunstancias no puede derivarse necesaria e indefectiblemente la existencia de la repetida declaración, menos aún su reconocimiento o aceptación por el interesado.

Aduce, además, que la inexistencia de responsables tributarios solidarios debe constar de forma clara e inequívoca en el expediente, como resultado de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración, más cuando podía aplicarse en este caso el artículo 38.1 de la Ley General Tributaria de 1963 , que declaraba responsable solidario al causante o colaborador en la realización de una infracción tributaria.

2)El segundo motivo mantiene que la sentencia discutida infringe el repetido artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 por aplicarlo indebidamente, al ratificar la declaración de responsabilidad subsidiaria de quien carecía de la condición de administrador de la sociedad por dimisión o renuncia al cargo realizada antes de que se cometieran las infracciones tributarias cuya responsabilidad se le deriva.

Argumenta que la inscripción del cese o dimisión como administrador de una sociedad en el Registro Mercantil no tiene carácter constitutivo, por lo que debe permitirse a quienes aparecen registrados como tales la posibilidad de destruir tal apariencia jurídica, mediante prueba en contrario.

A su juicio, como entregó personalmente el 30 de enero de 1988 a don Edemiro , en su condición de secretario del consejo de administración, la carta de dimisión y renuncia al cargo de administrador de Andalucía Mar, S.A., que había escrito el 22 de enero de 1988, debía entenderse que, cuando se produjeron las infracciones que constituyen el presupuesto de la responsabilidad tributaria que se le deriva, no tenía tal condición, puesto que, además, había protocolizado mediante acta notarial, fechada el 27 de enero de 1988, la remisión por correo certificado al domicilio de la sociedad de esa misma carta de dimisión y renuncia al cargo, aun cuando no se pudiera notificar por ese medio sin causa que lo justificara.

3)Sostiene el tercer motivo que la sentencia recurrida contraviene el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 , tantas veces citado, puesto que el Sr. Hugo no participó, ni siquiera a título de negligencia, en las infracciones tributarias generadoras de la responsabilidad derivada.

Se razona que el mencionado precepto desecha la responsabilidad tributaria objetiva de los administradores, articulando una responsabilidad por actuación ilícita, sea por dolo, por culpa o por simple negligencia, correspondiendo a la Administración tributaria probar que el administrador no realizó los actos necesarios o que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios, que consintió en su incumplimiento por quienes de él dependieran o que participó en la adopción de los acuerdos que hicieron posible las infracciones.

A su juicio, nada de lo anterior consta en el expediente y, por si fuera poco, la sentencia recurrida realiza en el fundamento

jurídico quinto, *in fine*, afirmaciones dogmáticas carentes de base fáctica.

4) Denuncia en el cuarto motivo la violación del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria de 1963, precepto que, a su juicio, excluye las sanciones tributarias del ámbito de la responsabilidad subsidiaria derivada contra el administrador de una sociedad.

Califica como errónea y formalista la tesis sustentada por la Sala de instancia en el fundamento jurídico séptimo, porque no es lógico reconocer que al responsable subsidiario puedan negársele las mínimas garantías constitucionales establecidas a favor de los sujetos a un procedimiento sancionador, como el derecho a la presunción de inocencia. Entiende que también en estos casos debe exigirse una mínima actividad probatoria de la Administración tributaria para acreditar razonablemente que el administrador ha de asumir la sanción impuesta a la persona jurídica. Rechaza el argumento que se sustenta en la posibilidad que tiene el administrador de reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica para concluir que su situación no es la propia del sancionado, ya que, en realidad, el administrador declarado responsable tributario subsidiario de las deudas de la sociedad carece de toda probabilidad y, aún, de cualquier posibilidad, de reembolsarse con cargo al patrimonio de una sociedad, que previamente ha sido declarada insolvente.

5) Defiende en el quinto motivo de casación la vulneración del artículo 37 de la Ley General Tributaria de 1963, porque la Sala *a quo* debió declarar inexigible la totalidad de las deudas tributarias de la sociedad a uno sólo de los administradores, habida cuenta de la mancomunidad existente entre todos ellos.

Comparte lo dicho por la Sala de instancia en el fundamento jurídico noveno, excepto en su último párrafo, en el que mantiene incólume un acto administrativo que reconoce contrario a derecho con fundamento en el mismo factor que lo vicia de ilegalidad, es decir, que la declaración de responsabilidad subsidiaria recurrida se refiera únicamente al recurrente y no a los otros tres administradores.

Concluye solicitando la anulación de dicho acto administrativo, siquiera sea parcialmente, en lo atinente a la imputación íntegra al recurrente de la totalidad de la deuda tributaria.

6) En el último motivo se denuncia la infracción del artículo 66.1 de la Ley General Tributaria de 1963, en relación con el artículo 64 .a) de la misma y con el artículo 31.4, letra a), del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE del 14 de mayo de 1986), al no poderse entender interrumpido por el inicio de las actuaciones inspectoras el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1988, por haberse detenido injustificadamente las actuaciones inspectoras seguidas con Andalucía Mar, S.A. durante más de seis meses.

Sostiene que desde la comparecencia en el procedimiento de inspección de don Maximino, como presidente de Andalucía Mar, S.A., para designar representante de la entidad, hasta la diligencia extendida el 30 de junio de 1994, en la que se deja constancia de la adscripción de Andalucía Mar, S.A., a la Dependencia Regional de Inspección o, en caso de que a esta diligencia no se le atribuya categoría de actuación inspectora por ser de mero trámite, hasta el 30 de septiembre de 1994, fecha en la que se extendieron las actas de inspección, no se produjo ninguna diligencia de comprobación, quedando así las actuaciones paralizadas injustificadamente durante más de seis meses, lo que obliga a entender no interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar como consecuencia del inicio de esas actuaciones inspectoras, en aplicación del artículo 31.4, letra a), del Reglamento general de la inspección de los tributos de 1986.

Entiende, por tanto, prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto sobre sociedades correspondientes al ejercicio 1988, puesto que transcurrieron cinco años contados desde el 31 de enero de 1989 y el 25 de julio de 1989, respectivamente.

TERCERO.- En auto de 22 de junio de 2006, la Sección Primera de esta Sala acordó la admisión del presente recurso de casación únicamente en lo que se refiere a los impuestos sobre el valor añadido y sobre sociedades del ejercicio 1988.

CUARTO.- El abogado del Estado se opuso al recurso mediante escrito registrado el 17 de noviembre de 2006, en el que pidió su desestimación.

1) Considera que el primer motivo debe rechazarse porque el recurrente pretende una revisión de los hechos sobre los que la sentencia recurrida dictó el fallo y para ello, lejos de intentar demostrar en la instancia la inexistencia de la declaración de fallido, algo que pudo hacer en el período probatorio, intenta en vía casacional la revisión de este dato proclamado por la sentencia, sin que a tal fin acuda al artículo 88.3 de la Ley reguladora de esta jurisdicción o acredite que la apreciación de los hechos fue hecha infringiendo normas jurídicas.

Defiende también la desestimación del motivo primero bis, porque el artículo 37.5 de la Ley General Tributaria de 1963 exigía la declaración de fallido de los responsables solidarios sólo cuando existían, sin imponer que también constase expresamente en el expediente la ausencia de responsables solidarios.

2) Guarda silencio sobre el segundo motivo de casación.

3) En el caso contemplado por el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, el reparto de la carga de la prueba determina que correspondiera a la Administración demostrar los datos fácticos que imponían la responsabilidad subsidiaria, pechando sobre el recurrente acreditar lo contrario.

Procede así, a su juicio, rechazar el tercer motivo de casación, pues está acreditado que no fueron cumplidas las obligaciones fiscales de los ejercicios 1988 y 1989, sin que la apreciación de la Sala de instancia sea revisable en casación.

4) Entiende que el carácter especial de la regla contenida en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 determina su aplicación prioritaria frente a lo dispuesto en el artículo 37.3 de la misma, de donde se desprende la conclusión de que la responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores comprende la totalidad de la deuda tributaria, incluidas las sanciones, debiendo así desestimarse el cuarto motivo de casación.

5) Con respecto a la quinta queja, mantiene la misma tesis que la sentencia recurrida: si la derivación de la responsabilidad lo ha sido a uno sólo de los administradores, no puede en tal caso -de único responsable- pretenderse una distribución de la misma entre aquellos a quienes no se ha considerado responsables subsidiarios.

6) Igual suerte que los anteriores debe correr, a juicio del defensor de la Administración, el sexto motivo, puesto que la comparecencia del Sr. Maximino, presidente de la compañía, el 23 de abril de 1993, para designar representante de la sociedad en el procedimiento de inspección, interrumpió la prescripción.

QUINTO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 20 de noviembre de 2006, fijándose al efecto el 13 de octubre de 2010, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En los seis motivos de casación que invoca contra la sentencia dictada el 17 de enero de 2005 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 5/03, don Hugo trae a esta sede diversas cuestiones relacionadas con la responsabilidad subsidiaria de los administradores por las deudas tributarias de la sociedad.

La primera cuestión consiste en si la ausencia en el expediente de la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, en caso de que los hubiera, o la falta de alusión expresa en dicho expediente a que no los había, constituye un vicio invalidante del acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria al administrador de una sociedad, por incumplimiento del artículo 37.5 de la Ley General Tributaria de 1963.

La segunda trata de si la inscripción en el Registro Mercantil del cese en el cargo de administrador de una sociedad tiene o no carácter constitutivo y si, por consiguiente, cabe probar el cese por otros medios.

La tercera plantea el debate de si debe constar en el expediente la prueba de que concurrió al menos simple negligencia en la actuación del administrador para poder declarar la responsabilidad tributaria subsidiaria prevista en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 .

En la cuarta se trata de dilucidar si deben entenderse excluidas las sanciones tributarias de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades, al amparo del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria de 1963 .

La quinta permite determinar si, habiendo reconocido la Sala de instancia que la responsabilidad tributaria de los administradores de Andalucía Mar, S.A., debía considerarse mancomunada y admitido que a cada uno de ellos le atañía responder de una parte de la deuda tributaria, podía mantener incólume un acto administrativo que declara la responsabilidad subsidiaria del recurrente por el importe íntegro de la deuda tributaria de la sociedad, con fundamento en que la Administración declaró su responsabilidad y no la de los demás administradores.

Y la sexta y última tiene por objeto la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar a Andalucía Mar, S.A. las deudas tributarias derivadas, por interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses.

SEGUNDO.- Resulta obligado principiar el análisis por la segunda de las cuestiones enunciadas, puesto que, si don Hugo no era administrador de Andalucía Mar, S.A., en las fechas previstas para autoliquidar los impuestos sobre el valor añadido y sobre sociedades del ejercicio 1988 (únicos respecto de los que se ha admitido el recurso de casación), ningún sentido tendría declarar su responsabilidad subsidiaria por las deudas tributarias liquidadas a dicha compañía por tales conceptos.

Esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha negado carácter constitutivo a la inscripción del cese del administrador en el Registro Mercantil y ha admitido su prueba por otros medios [sentencia de 14 de junio de 2007 (casación para la unificación de doctrina 145/02 , FJ 5º)], con fundamento en la doctrina sentada por la Sala Primera de este Tribunal Supremo, que seguidamente se expone.

La Sala Primera ha sostenido que «[l]as inscripciones registrales de los acuerdos de cese no tienen carácter constitutivo, al no imponerle así precepto alguno, correspondiendo, en su caso, el deber de inscribir a los nuevos administradores, sin que ninguna responsabilidad por falta de inscripción pudiera exigirse a los cesados» [sentencias de 22 de marzo de 2007 (casación 3447/00, FJ 2º) y 10 de mayo de 2007 (casación 3032/00, FJ 2º), entre otras].

Y, además, el Pleno de esa misma Sala Primera, en sentencia de 28 de abril de 2006 (casación 3287/99, FJ 2º), dijo que «[l]a oponibilidad a terceros de los actos sujetos a inscripción y no inscritos (...) se presenta, en punto al cese de los administradores (artículos 21.1 Com y 9 RRM), como un problema de eficacia respecto de la sociedad de actuaciones o gestiones realizadas por los administradores no inscritos o que permanecen inscritos después de su cese...».

Negado el carácter constitutivo de la inscripción en el Registro Mercantil, procede decidir si puede entenderse, como sostiene el recurrente, que existen pruebas suficientes de su cese como administrador de Andalucía Mar, S.A. en las fechas previstas para autoliquidar el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1988, cuya omisión originó los incumplimientos que ocasionaron las deudas tributarias derivadas. Algo que parece negar la Sala a quo con una frase laconica: «Y a mayor abundamiento en el momento de cometerse las infracciones ostentaba quien recurre ese cargo social sin haber presentado carta de dimisión» (FJ 5º).

Entiende el recurrente que esa afirmación viene determinada por el carácter constitutivo que otorga a la inscripción del cese en la condición de administrador en el Registro Mercantil y, además, resulta contraria a la realidad acreditada en el proceso, puesto que, a su juicio, la carta de dimisión y renuncia al cargo de administrador de Andalucía Mar, S.A. fechada el 22 de enero de 1988, protocolizada mediante acta notarial de 27 de enero de 1988, que se intentó notificar sin éxito por conducto notarial en el

domicilio de la sociedad y que fue entregada personalmente por el recurrente el 30 de enero de 1988 a don Edemiro , en su condición de secretario del consejo de administración de la susodicha sociedad, acredita de forma suficiente su cese como administrador cuando se produjeron las infracciones tributarias que constituyen el presupuesto de la responsabilidad que se le reclama.

Aparece en el expediente el "Acta haciendo constar el certificado de una carta en correos a instancia de don Hugo ", fechada en Madrid, a 27 de enero de 1988, que protocoliza notarialmente la remisión por correo certificado mediante acuse de recibo de la misiva del anterior día 22, en la que don Hugo presentó su dimisión irrevocable como miembro del consejo de administración de Andalucía Mar, S.A., dirigida a su presidente. Pero en esa misma acta notarial consta también la siguiente diligencia: «[c]on fecha 7 de marzo del mismo año, me es devuelto por la oficina de correos, el acuse de recibo junto con el sobre sin abrir, que contiene la carta, a que se refiere el acta y diligencia que anteceden, haciéndose constar al dorso de dicho sobre lo siguiente: "Se alista". Firma ilegible».

Se encuentra además una copia de la antedicha carta de dimisión, con un recibí fechado el 30 de enero de 1988 y firmado por don Edemiro , documento cotejado por el notario de Madrid don Rafael Vallejo Zapatero el 6 de marzo de 2001. Y también se halla un acta notarial de 20 de febrero de 2002, para dejar constancia de las siguientes manifestaciones de don Edemiro:

«1º.- Que con fecha 30 de enero de 1988 y en su condición de Secretario del Consejo de Administración de la compañía mercantil Andalucía Mar, S.A., recibió, y en nombre de dicha mercantil se dio por notificado, de la dimisión presentada por don Hugo a su cargo de Consejero en dicha sociedad.

2º.- Que dicha renuncia al citado cargo, fue realizada mediante copia de la carta de fecha 22 de enero de 1988, que con fecha 27 del mismo mes había sido remitida por conducto notarial al domicilio de la sociedad por el interesado.

3º.- Que a partir de la dimisión en su cargo y como consecuencia de la misma, don Hugo , quedó total y absolutamente desvinculado de Andalucía Mar, S.A., y por tanto, no realizó ninguna actividad propia a la condición de Consejero de dicha sociedad, no asistiendo tampoco a ninguna reunión del Consejo, ni adoptando acuerdo, ni interviniendo en operación ni actividad alguna relacionada con la repetida entidad».

El acta notarial de 27 de enero de 1988 acredita que la renuncia de don Hugo como administrador de Andalucía Mar, S.A., no fue conocido por el presidente del consejo de administración de la sociedad, a quien se dirigió la carta, al menos por ese conducto. No prueba, por tanto, que el recurrente hubiera cesado como administrador de Andalucía Mar, S.A., cuando se cometieran las infracciones tributarias relacionadas con el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1988, es decir, antes de que transcurrieran los plazos legalmente previstos para autoliquidar correctamente estos tributos, el 30 de enero de 1989 (por lo que se refiere a la declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido) y el 25 de julio de 1989 (en lo que respecta a la autoliquidación del impuesto sobre sociedades).

La copia del documento de cese entregado personalmente por el recurrente con el recibí fechado el 30 de enero de 1988 y firmado por don Edemiro , en su condición de secretario del consejo de administración de Andalucía Mar, S.A., es un papel privado cotejado notarialmente el 6 de marzo de 2001, al que resulta de aplicación el artículo 1227 del Código Civil , conforme al cual la fecha de un documento de esa índole «no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio». Luego, no constando inscrito en un registro público su contenido y no habiendo fallecido quienes lo firmaron, sólo sería eficaz desde que fuera entregado a un funcionario público por razón de su oficio y no aparece que tal sucediera antes de que se cometieran las infracciones tributarias relacionadas con el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1988.

Finalmente, el acta de manifestaciones de don Edemiro está fechada el 20 de febrero de 2002, es decir, cuando se había notificado ya a don Hugo el acuerdo de derivación de responsabilidad por deudas tributarias de Andalucía Mar, S.A., y no aporta

elementos probatorios adicionales. Por lo que tampoco este documento público acredita de forma suficiente el cese en su condición de administrador antes de que se cometieran las infracciones tributarias relacionadas con los impuestos sobre el valor añadido y sobre sociedades de 1988.

Lo expuesto conduce a afirmar que la lacónica frase de la sentencia recurrida («[e]n el momento de cometerse las infracciones ostentaba quien recurre ese cargo social sin haber presentado carta de dimisión») no está únicamente determinada por el carácter constitutivo que la Sala de instancia otorga a la inscripción en el Registro Mercantil del cese en la condición de administrador, como se sostiene en el recurso, si no que también es producto de la valoración por la Sala de instancia de los elementos de hecho que obran en el expediente.

En consecuencia, el segundo motivo de casación debe ser desestimado.

TERCERO.- Resuelto la segunda queja, procede examinar si prescribió el derecho de la Administración a liquidar a Andalucía Mar, S.A., el importe de las deudas tributarias derivadas, por interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras seguidas contra esa sociedad durante más de seis meses, como defiende el recurrente en el último motivo de casación.

Hemos dicho reiteradamente [por todas, sentencias de 17 de octubre de 2007 (casación 4803/02, FJ 2º), 17 de marzo de 2008 (casación 6738/03, FJ 6º), 25 de abril de 2008 (casaciones 6815/02 y 8361/02, FJ 4º) y 1 de marzo de 2010 (casación 7493/04, FJ 2º)] que, en casos como el actual, existen dos periodos de prescripción diferentes: el que se refiere a las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese consumado con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable subsidiario, teniendo incidencia dentro de cada uno de dichos periodos las actuaciones con capacidad para interrumpir el correspondiente plazo de prescripción, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria de 1963 .

El recurrente considera prescrito el derecho de la de la Administración tributaria a liquidar a Andalucía Mar, S.A., las deudas tributarias derivadas por el ejercicio 1988. Sostiene que entre la comparecencia en el procedimiento de inspección de don Maximino , como presidente de la compañía, para designar representante de la entidad en el procedimiento de inspección, fechada el 23 de abril de 1993, hasta la diligencia extendida el 30 de junio de 1994, en la que se deja constancia de la adscripción de dicha sociedad a la Dependencia Regional de Inspección o (caso de que a esta diligencia no se le atribuya categoría de actuación de comprobación por ser de mero trámite) hasta el 30 de septiembre de 1994, fecha en la que se extendieron las actas de inspección, no se produjo ninguna actuación de comprobación, por lo que las actuaciones estuvieron detenidas injustificadamente más de seis meses, lo que obliga a entender no interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar como consecuencia del inicio de esas actuaciones inspectoras, en aplicación del artículo 31.4, letra a), del Reglamento general de la inspección de los tributos de 1986 .

Esta alegación, que también fue realizada en la demanda de instancia (páginas 36 a 38), no ha sido, en realidad, contestada por la Sala a quo, puesto que la sentencia recurrida se limita a decir:

«[E]n el expediente administrativo se hace constar que las diligencias inspectoras se iniciaron en 1992 frente a Andalucía Mar S.A. Y de entre esas actuaciones queda comprobado que el hoy recurrente el 2 septiembre 1992 dirigió escrito a la Administración Tributaria haciendo constar que carecía de representación legal, actuación de parte que interrumpe la prescripción y de la que puede destacarse su trascendencia y relevancia dentro del procedimiento de inspección pues obliga a la Administración a realizar nuevos actos o diligencias de comprobación. En consecuencia, no hubo prescripción para el deudor principal que revierta en beneficio del deudor subsidiario» (FJ 3º)

El hecho de que el recurrente compareciera en el procedimiento de inspección seguido cerca de Andalucía Mar, S.A., no impide que se pudiera producir una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses después de esa

comparecencia, con las consecuencias que a la concurrencia de tal circunstancia anudaba el mencionado artículo 31.4, letra a), del Reglamento general de la inspección de los tributos de 1986 .

Constan en el expediente los informes ampliatorios de las actas de inspección incoadas en disconformidad a Andalucía Mar, S.A., por el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 1988 y por el de sociedades del mismo periodo 1988, apareciendo consignado cuanto sigue en ambos:

«[Q]ue con fecha 23 de abril de 1993, el actuario cursó requerimiento al tercer Administrador de la entidad, habiendo comparecido legalmente, designando representante debidamente acreditado con el que se han desarrollado y concluido las actuaciones inspectoras».

En el relativo al impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 1988 aparece:

«[2].- Que en el ejercicio 1988, el sujeto pasivo efectuó ventas de locales comerciales sujetas al Impuesto, por importe de 445.598.380 ptas.

3.- Que el detalle de dichas ventas se relaciona en Diligencia de Constancia de Hechos de fecha 30 de junio de 1994, que se adjunta al expediente».

Y tratándose del impuesto sobre sociedades:

«b) Que de la comprobación inspectora se pone de manifiesto que el sujeto pasivo efectuó ventas de Activos Inmobiliarios (...) por importe de 669.135.880 ptas., habiéndose generado incrementos de patrimonio sujetos al Impuesto por importe de 109.985.880 ptas. Que dichas transacciones inmobiliarias se detallan en el Anexo que se acompaña a la Diligencia de Constancia de Hechos de fecha 30 de junio de 1994».

De cuanto antecede se desprende que la diligencia de constancia de hechos de 30 de junio de 1994, ni en uno ni en otro caso, puede ser considerada como de mero trámite. Así pues, entre el 23 de abril de 1993 y el 30 de junio de 1994 transcurrieron más de seis meses, sin que tal interrupción de las actuaciones inspectoras seguidas cerca de Andalucía Mar, S.A., pueda entenderse justificada, a la vista de los datos que obran en el expediente.

Entra en juego así lo dispuesto en el artículo 31.4, letra a), del Reglamento general de la inspección de los tributos de 1986 , conforme al cual la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no imputable al obligado tributario determina que se entienda no producida la interrupción del plazo de prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones, con los siguientes efectos:

1º)En lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido correspondiente al ejercicio 1988, habiendo finalizando el plazo previsto para presentar la declaración-liquidación el 30 de enero de 1989 y aplicándose el periodo de prescripción de cinco años, resulta claro que el 30 de junio de 1994 debe considerarse prescrito el derecho de la Administración a determinar el importe de la deuda tributaria por este impuesto y período.

2º)Y en lo que atañe al impuesto sobre sociedades del ejercicio 1988, finalizando el plazo previsto para presentar la autoliquidación el 25 de julio de 1989 y aplicándose el mismo periodo de cinco años, e l 30 de junio de 1994 no se había producido la prescripción.

En consecuencia, el sexto motivo de casación debe ser admitido y estimado el recurso contencioso-administrativo en relación con el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 1988, puesto que no podía derivarse responsabilidad subsidiaria a don Hugo por deudas tributarias relacionadas con ese impuesto y ejercicio, al encontrarse prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria respecto de Andalucía Mar, S.A., deudor principal.

Esta estimación parcial obliga a examinar el resto de los motivos de casación de la sentencia impugnada, aunque con efectos únicamente sobre la deuda tributaria correspondiente al impuesto sobre sociedades de 1988.

CUARTO.- En los motivos de casación primero y primero *bis* , el recurrente plantea si la ausencia en el expediente de la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, en caso de que los hubiera, o de la alusión expresa a que no los había, constituye un vicio invalidante del acuerdo de derivación de responsabilidad.

No entiende que, pese a reconocer esa falta de constancia, no aprecie la existencia de un vicio invalidante de la declaración de responsabilidad subsidiaria, refugiándose en una supuesta presunción de certeza -que no de legalidad- de dicha declaración, cimentada en la ausencia de alegaciones sobre el particular o en la falta de reclamación, en la fase de prueba del proceso, del documento que la acredite. Sostiene que de tales circunstancias no puede derivarse necesaria e indefectiblemente la existencia de la repetida declaración, menos aún su reconocimiento o aceptación por el interesado.

Aduce, además, que la inexistencia de responsables tributarios solidarios debe constar de forma clara e inequívoca en el expediente, como resultado de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración, más cuando podía aplicarse el artículo 38.1 de la Ley General Tributaria de 1963 , que declaraba responsable solidario al causante o colaborador en la realización de una infracción tributaria.

Debemos comenzar por indicar que la circunstancia de que la declaración de fallido no conste en el expediente no significa que no existiera. Si el interesado entendía que el expediente administrativo estaba incompleto debía haberlo alegado así, sin que nada le impidiera, al amparo del artículo 55 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, solicitar la ampliación del expediente administrativo, como esta misma Sección dijo en la sentencia de 5 de mayo de 2010 (casación 357/05, FJ 4º); sin embargo, no lo hizo. Siendo así, la ausencia en el expediente de la declaración de fallido del deudor principal no invalida el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, se trata de un mero defecto formal que no impidió al recurrente alegar cuanto estimó oportuno sobre la responsabilidad subsidiaria declarada como administrador de Andalucía Mar, S.A.

En el fundamento jurídico sexto de la sentencia impugnada puede leerse que «[e]l inicio y puesta de manifiesto del expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria (...) hace constar que en fecha 16 febrero 2001 la sociedad ANDALUCÍA MAR S.A. fue declarada fallida (...) el recurrente efectuó alegaciones y ninguna de ella venía a referirse a la ausencia de un acto tan esencial en este procedimiento como es la declaración de fallido del deudor principal. Tampoco en el periodo de prueba de este procedimiento contencioso ha reclamado este documento lo que indica que ni tan siquiera ha tratado de acreditar sus alegaciones...».

Y, como esta Sección dijo en la misma sentencia de 5 de mayo de 2010 (casación 357/05, FJ 4º), «en el ámbito del procedimiento administrativo está presente el carácter instrumental de las formas con la consiguiente reducción de la entidad y consecuencias de los vicios puramente formales; así con arreglo a los principios rectores de economía procesal, celeridad y eficacia, solamente se pueden admitir como situaciones de indefensión las materiales, es decir, a aquellos supuestos en los que la indefensión haya sido real y suponga una disminución efectiva y trascendente de garantías, incidiendo en la decisión de fondo, circunstancias que no concurren en el caso de autos, desde el momento que la parte alegó ante el órgano económico administrativo lo que consideró oportuno sobre el fondo, sin plantear el tema formal».

La constancia en el expediente de la declaración de falencia de los responsables solidarios sólo es exigible cuando los haya, por la vía del artículo 38.1 de la Ley General Tributaria de 1963 o por cualquiera otra. Si el recurrente conocía la existencia de responsables solidarios de las deudas tributarias de Andalucía Mar, S.A., debió alegarlo en tiempo y forma. Y, si no hay responsables solidarios, ninguna norma impone a la Administración tributaria la obligación de mencionar su inexistencia, como pretende el Sr. Hugo , por lo que la ausencia de esta mención ni siquiera constituye un vicio formal del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

Cuanto antecede conduce al rechazo del primer motivo de casación y, por ende, del denominado primero *bis* .

QUINTO.- En el tercer motivo, el Sr. Hugo plantea si debe constar en el expediente la prueba de que concurrió al menos simple negligencia en su actuación como administrador para que pueda derivarse la responsabilidad tributaria subsidiaria prevista en el

artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 .

A su juicio, el citado precepto desecha la responsabilidad objetiva de los administradores, articulando una responsabilidad por actuación ilícita, sea por dolo, por culpa o por simple negligencia, debiendo ser la Administración la que pruebe, haciéndolo constar en el expediente de derivación, que el administrador no realizó los actos necesarios o que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios, que consintió su incumplimiento por quienes de él dependieran o que participó en la adopción de los acuerdos que hicieran posible las infracciones.

Tal planteamiento resulta correcto, pues esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha entendido, con respecto a la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963 [sentencias de 17 de marzo de 2008 (casación 6738/03, FJ 8º) y 20 de mayo de 2010 (casación para la unificación de doctrina 10/05, FJ 5º)], que: (1º) la responsabilidad alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y (3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron «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 dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, según estima probado la Sala de instancia y hemos dejado constancia en el fundamento de derecho segundo de esta sentencia, el Sr. Hugo era administrador de Andalucía Mar, S.A., cuando se produjeron los hechos y que, conforme se indica en el fundamento quinto de la sentencia impugnada:

«[...] en el acuerdo de derivación se concreta que el recurrente era administrador en el periodo en que se cometieron las infracciones tributarias y en particular en las actas de inspección y dependiendo del tributo inspeccionado se comprobó que la entidad no presentó declaración en relación al IVA devengado por la venta de inmuebles, habiéndose producido la oportuna repercusión al tipo del 6% y habiendo la sociedad realizado ventas de activos inmobiliarios, habiéndose generado incrementos de patrimonio sujetos al impuesto.

Por consiguiente, queda probado que desde que el recurrente ostentó la condición de administrador de la sociedad, y como gestor o administrador de la misma incumplió sus obligaciones en el ámbito fiscal, sin atender en la debida forma las liquidaciones del Impuesto de Sociedades, y las liquidaciones del IVA, actuando de manera culpable a la hora de presentar las declaraciones-liquidaciones (o de no presentar) de los impuestos referidos lo que le hace responsable de los perjuicios que ese comportamiento culpable ha ocasionado a la Administración Tributaria.

Ese daño tributario se generó por el incumplimiento del demandante de sus obligaciones en materia de cuentas y balance, función ésta que corresponde al administrador de una sociedad, y esa función debe desempeñarla de manera responsable, diligente y fiel a la normativa vigente. No lo hizo así por lo que al incurrir la sociedad en infracciones graves su administrador, como causante directo de las mismas es responsable de esas infracciones...».

Así las cosas, lo que realmente pretende el Sr. Hugo es revisar la apreciación de las pruebas llevada a cabo por el tribunal *a quo* , debiendo recordarse que tal operación sólo resulta posible en casación por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, denunciando, como no se ha hecho en este caso, la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la apreciación de las practicadas resultó contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución [véanse las sentencias de 17 de noviembre de 2008 (casación 5707/07, FJ 2º); de 24 de noviembre de 2008 (casación 3394/05, FJ 1º); 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05, FJ 4º); y 8 de febrero de 2010 (casación 6411/2004, FJ 4º)].

Lo expuesto obliga a rechazar el tercer motivo de casación.

SEXTO.- El cuarto motivo plantea la cuestión de si deben entenderse excluidas las sanciones tributarias de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades, al amparo del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria de 1963 .

Esta cuestión ha sido resuelta en sentido negativo por la sentencia de esta misma Sección de 17 de marzo de 2008 (casación 6738/03 , FJ 8º), pronunciamiento reiterado en la de 20 de mayo de 2010 (casación para la unificación de doctrina 10/05, FJ 5º), argumentando que la contradicción aparente entre los artículos 37.3 y 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 , tras la reforma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, (BOE del 22 de julio) debe resolverse armonizando ambas disposiciones , de manera que el primer precepto constituía la regla general y el segundo la regla específica para los administradores de las sociedades, responsables a los que se extendía la exigencia de las sanciones cuando concurrían los requisitos establecidos en el propio artículo 40.1 , como consecuencia de la comisión de las infracciones a que se refería el precepto.

Por consiguiente, bajo ese marco normativo debía entenderse que la responsabilidad subsidiaria derivada al administrador alcanzaba a las sanciones pecuniarias que, según la Ley General Tributaria de 1963 , formaban parte de la deuda tributaria de la sociedad administrada por aquél; la especialidad del artículo 40.1, párrafo 1º , frente a la regla general del artículo 37.3 , justificaba la inaplicabilidad de aquella regla general a los casos de responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones cometidas por las personas jurídicas que aquéllos administran.

Siendo así, tampoco puede aceptarse el cuarto motivo de casación.

SÉPTIMO.- El recurrente suscita en el quinto motivo si, habiendo reconocido que la responsabilidad tributaria de los administradores era mancomunada y admitido que cada uno de ellos debía responder de una parte de la deuda pendiente de Andalucía Mar, S.A., la Sala de instancia podía mantener incólume un acto administrativo que declara su responsabilidad por el importe íntegro de aquélla, con fundamento en que la Administración se limitó a declarar su responsabilidad y no la de los demás administradores.

Esta Sección ha dicho, en sentencia de 26 de septiembre de 2007 (casación 4754/02, FJ 6º), que, tras establecer el Reglamento general de recaudación el principio de solidaridad, bajo sospecha de ilegalidad, por contravenir la regla general de la mancomunidad establecida en el artículo 1137 del Código Civil , el artículo 85 de la Ley 31/1991, de 30 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 (BOE del 31 de diciembre), con vigencia desde el 1 de enero de 1992, incorporó al artículo 37 de la Ley General Tributaria de 1963 el apartado 5 con la siguiente redacción: «Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos»; y, posteriormente, el artículo único de la Ley 25/1995 insertó el texto en el apartado 6 del mismo precepto.

En el caso enjuiciado la responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores de una sociedad se declaró por hechos acaecidos antes del 1 de enero de 1992, de ahí que la Sala a quo entienda mancomunada la responsabilidad de los administradores y considere que cada uno de ellos debía responder de una parte de la deuda tributaria.

Por lo tanto, si entendió mancomunada la responsabilidad de los administradores, tesis que las partes no discuten, debió considerar inválido el acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria al recurrente por el importe íntegro de la deuda pendiente de Andalucía Mar, S.A. No puede aceptarse el argumento del último inciso del fundamento jurídico noveno de la sentencia impugnada, consistente en que, como en el acto administrativo recurrido la Administración sólo declaró la responsabilidad del recurrente y no la de los demás administradores, no cabía hacer expresa mención a la mancomunidad, porque si bien no procedía pronunciarse sobre la responsabilidad de los otros tres administradores sí podía restringirse la del recurrente a una cuarta parte de las deudas pendientes de Andalucía Mar, S.A.

Por tanto, se ha de estimar el quinto motivo de casación, puesto que no podía exigirsele al recurrente la deuda en su integridad, y acoger el recurso contencioso-administrativo en lo que atañe a la responsabilidad derivada por la totalidad de la deuda tributaria pendiente por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1988.

No se olvide que este recurso de casación sólo se ha admitido en relación con los impuestos sobre el valor añadido y sobre sociedades del ejercicio 1988; tampoco que en el fundamento tercero se ha considerado prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar a Andalucía Mar, S.A., la deuda tributaria por el impuesto sobre el valor añadido correspondiente al ejercicio 1988.

OCTAVO.- El éxito del recurso de casación determina, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, que no proceda hacer un especial pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

FALLAMOS

Acogemos en parte el recurso de casación interpuesto por don Hugo contra la sentencia dictada el 17 de enero de 2005 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 5/03 , que casamos y anulamos, en cuanto ratifica que el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria recurrido incluyese la deuda tributaria por el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 1988 y el importe íntegro de la correspondiente al impuesto sobre sociedades de ese ejercicio 1988, confirmándola en lo demás.

En su lugar:

- 1) Estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Hugo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de octubre de 2002.
- 2) Anulamos el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria recurrido, que debe ser rectificado para (1º) excluir del mismo la deuda por el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 1988, al estar prescrito el derecho de la Administración a liquidarla, y para (2º) dividir por cuatro el importe de la deuda pendiente del impuesto sobre sociedades del ejercicio 1988, al existir otros tres administradores cuya responsabilidad debía entenderse mancomunada.
- 3) No hacemos especial pronunciamiento sobre las costas causadas tanto en la instancia como en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Manuel Martin Timon D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez

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 Secretario, certifico.