



Roj: **STS 4538/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:4538**

Id Cendoj: **28079130022015100470**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/10/2015**

Nº de Recurso: **3502/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3440/2013,**  
**STS 4538/2015**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintiocho de Octubre de dos mil quince.

Vistos por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran al margen, el presente recurso de casación, número 3502/2013, interpuesto por D<sup>a</sup> María José Bueno Ramírez, Procuradora de los Tribunales, en representación de D<sup>a</sup> **Paula** (en su condición de sucesora de su esposo, D. Joaquín Camps Fernández), y de D. **Teodulfo**, contra la sentencia de la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 22 de julio de 2013, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo número 129/2012, deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 21 de febrero de 2012, dictada en materia de declaración de responsabilidad solidaria, en relación con las deudas de la entidad PENDAS, S.A., por Impuesto de Sociedades y sanción, del ejercicio 2002.

Ha comparecido como parte recurrida, y se ha opuesto al recurso, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada, a través de su Fundamento de Derecho Tercero, expone los hechos probados que sirvieron para la declaración de responsabilidad subsidiaria de los hoy recurrentes, en la siguiente forma:

"Los hechos que han dado lugar a la declaración de responsabilidad consisten en la entidad deudora PENDAS SA se constituyó el 11 julio 1975 siendo su objeto social la adquisición o promoción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo, así como su enajenación. El domicilio social se fija en C/ DIRECCION000 nº NUM000 , NUM001 Madrid. Desde su constitución han sido varios los cambios en la administración social. En 1999 se nombran a D. Teodulfo y a D. Juan María , que eran también accionistas de la sociedad. En el año 2002, el 23 octubre los dos recurrentes en su propio nombre y en el de sus hijos vendieron la totalidad de las acciones de PENDAS SA a un tercero, D. Pedro Enrique , y los dos administradores citados presentaron su dimisión. Se inscribió la venta el 17 diciembre 2002. Las deudas tributarias de la sociedad son el Impuesto de Sociedades 2002 y sanción, y se procedió porque en la declaración de ese impuesto no se habían declarado los ingresos procedentes de la venta de una finca a Inmobiliaria Colonial SA por importe de 6.107.364'80€. El beneficio extraordinario calculado por esa venta ascendió a 4.920.606'29€. Asimismo, la Administración Tributaria hace constar que PENDAS SA ha cesado en su actividad y tanto la providencia de apremio correspondiente al principal de la deuda y la correspondiente a la sanción se han notificado mediante publicación en el BOE el 10 mayo 2009 y 15 octubre 2009, respectivamente.



La transmisión de la finca se formalizó en escritura de fecha 23 octubre 2002, y por parte de PENDAS SA compareció D. Arturo como apoderado de los hoy recurrentes al acto de transmisión. Ese inmueble era de la entidad PENDAS por adjudicación en la liquidación de la mercantil Industrial Embotelladora SA desde el 1 octubre 1985 y por un precio de adjudicación de 721.214'53€. Constaba en el año 2001 que el activo de PENDAS era de 758.764'26 € y 735.158'01€ correspondían al inmovilizado material, por lo que la venta de ese inmueble era transmitir el único activo de la empresa. En la misma fecha en que se transmite el inmueble, los recurrentes transmiten en su propio nombre y en el de sus hijos todas las acciones de PENDAS por un precio de 6.121.900€ cantidad casi idéntica a la obtenida por la venta del inmueble (6.107.364'80€). Ese pago se hizo mediante entrega de cheques nominativos a favor de los recurrentes por importe cada uno de ellos de 3.060.950€. Queda, por tanto, la empresa sin patrimonio alguno. La Administración en base al art, 38 LGT 1963 declara la responsabilidad de los dos recurrentes con carácter solidario por su colaboración y causación de la infracción tributaria."

**SEGUNDO.** - Efectivamente, la Dependencia Regional de la Delegación de la AEAT en Madrid, con fecha 21 de octubre de 2009, haciendo uso de lo dispuesto en el artículo 38.1 de la Ley General Tributaria de 1963 -" *Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria*" - , y previo cumplimiento del trámite de audiencia, dictó acuerdos declarando responsables solidarios de las deudas de PENDAS, S.A. a D. Juan María y D. Teodulfo .

Los conceptos e importes por los que se declaraba la responsabilidad solidaria son los siguientes:

CLAVE DE LIQUIDACIÓN CONCEPTO IMPORTE PENDIENTE IMPORTE TOTAL

NUM002 Sociedades 2.580.632,89 2.580.632,89

Actas 2002

NUM003 Sociedades

Actas 02 sanc. 1.542680,79 1.542.680,79

**TERCERO.** - D. Juan María y D. Teodulfo interpusieron reclamación económica-administrativa contra el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que dictó resolución desestimatoria, de fecha 21 de febrero de 2012.

**CUARTO** .- La representación procesal de D. Juan María y D. Teodulfo interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC a que acaba de hacerse referencia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Séptima de dicho Organo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 129/2012, dictó sentencia desestimatoria, de fecha 22 de julio de 2013 .

**QUINTO.**- Como no se conformaran con dicha sentencia D<sup>a</sup>. Elisenda (como sucesora de su esposo D. Juan María ) y D. Teodulfo , representados por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup> Elisenda , prepararon recurso de casación contra la sentencia dictada, interponiéndolo por medio de escrito presentado en este Tribunal en 5 de diciembre de 2013, en el que se solicita su anulación y sustitución por otra que estime el recurso contencioso-administrativo.

**SEXTO** .- El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación, según escrito presentado en esta Sala en 27 de marzo de 2014, en el que solicita su desestimación, con costas.

**SEPTIMO.**- Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo del presente recurso de casación la audiencia del 27 de octubre de 2015, en dicha fecha tuvo lugar referido acto procesal.

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

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** . El fallo desestimatorio se soporta en la argumentación contenida en los siguientes Fundamentos de Derecho:

"CUARTO.- La primera cuestión que se suscita es que al estar incompleto y no foliado el expediente se está causando indefensión.

Con carácter general la doctrina jurisprudencial tiene declarado que: "Procede recordar que, como ha tenido ocasión de declarar esta Sala, refiriéndose a la alegación de posibles irregularidades en la tramitación de expedientes administrativos: que, en principio, la comisión de la existencia de las mismas no ha de ser suficiente para proceder a anular el acto administrativo si no se ha producido indefensión del afectado (S. 6-mayo-1.987); que la omisión de un trámite, por muy importante que sea, no es bastante para declarar la nulidad



de pleno derecho del acto ya que el artículo 47.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo exige para ello que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (S.14-julio-1.987). ( S.T.S., Sala 3ª, de 23-mayo-1.989 ). "Los defectos formales sólo pueden provocar la anulación cuando se aprecia la existencia de indefensión". ( S.T.S., Sala 4ª, de 1-julio-1.986 ).

Por tanto, para que el defecto o irregularidad procedimental tenga incidencia o eficacia anulatoria, debe estar ligada a la situación de indefensión del interesado, de forma que no haya podido hacer valer sus alegaciones ante la Administración.

En el presente caso, la Sala entiende que dicha situación de indefensión no es de apreciar, al haberse observado el procedimiento en vía económico- administrativa, así como en las actuaciones inspectoras, sin que pueda confundirse las alegaciones jurídicas, en las que se muestran las discrepancias jurídicas con las calificaciones y argumentos jurídicos de la Administración, con las alegaciones sobre defectos formales, que, como se ha declarado, no se aprecian, pues, como se desprende de lo actuado, la recurrente ha tenido conocimiento de los hechos y datos que han servido de base a la liquidación practicada por la Inspección, posibilitándose la impugnación de cada uno de los elementos que han dado como resultado la deuda tributaria exigida. Debiendo añadirse que en fase probatoria podría haber solicitado que se completase el mismo o, en su caso, que fuera foliado y ordenado. No solo no lo hizo así sino que las pruebas de las que intentaba valerse del expediente administrativo han sido totalmente designadas por su nº de folio.

QUINTO.-Se alega la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Esta alegación efectuada con carácter subsidiario por la parte actora se basa fundamentalmente en que las actuaciones de comprobación e inspección se alargaron por más de 12 meses. Que la inspección era consciente desde el inicio del procedimiento de que el obligado tributario no iba a comparecer.

Es menester destacar que en el acta de disconformidad levantada el 28 febrero 2008 relativo al Impuesto de Sociedades 2002 se refleja que se ha detectado la venta del inmueble en fecha 23 octubre 2002. Se hace constar que las actuaciones inspectoras se inician el 6 julio 2005 y en el curso de las actuaciones de inspección se han sufrido dilaciones. Se destaca que en fecha 8 julio 2007 se remitieron las actuaciones al Ministerio Fiscal por un posible Delito contra la Hacienda Pública quedando interrumpidas las actuaciones de inspección. El 22 diciembre 2007, el Juzgado de Instrucción nº 34 Madrid, acuerda el sobreseimiento provisional se las Diligencias nº 5396/07, y la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid, el 29 enero 2008 remite las actuaciones al inspector para su inclusión en los planes de inspección y el 15 febrero 2008 se deja constancia de las actuaciones realizadas y se reanudan las actuaciones. Así se destacan por tanto, como dilaciones: Por incomparecencia del obligado tributario desde el 6 julio 2005 al 18 julio 2007, y por actuaciones penales del 18 julio 2007 al 29 enero 2008.

Por consiguiente no se ha producido el efecto prescriptivo pretendido, máxime cuando ha existido una clara justificación para la paralización de las actuaciones de comprobación, siendo, además, imputable a la parte actora los retrasos sufridos al no comparecer al inicio de las actuaciones obligando a la Administración a requerir cuanta información tributaria le era necesaria.

SEXTO.- El art. 38 Ley 23071963 dispone: "1.Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria".

Con carácter general debemos recordar que el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de abril de 2003 dice: << ... esta Sala en sus sentencias de 26 de mayo de 1994 y en la más reciente de 24 de septiembre de 1999 (Recurso de Casación núm. 7687/1994 ), ha explicado que:

"Con el fin de garantizar, asegurar, reforzar, en suma, conseguir que las obligaciones tributarias sean cumplidas, nuestro Derecho Tributario regula diversas instituciones que se pueden sistematizar del siguiente modo:

- a) Utilización de sujetos pasivos peculiares, que no existen en el Derecho privado, como son los sujetos sustitutos, con retención o sin ella, y los sujetos retenedores, sin sustitución, además del sujeto contribuyente que es el que ha realizado el hecho imponible ( artículos 30 , 31 y 32 de la Ley General Tributaria ). La justificación de la existencia jurídica de los sujetos sustitutos y retenedores es puramente funcional y pragmática.
- b) Establecimiento de la solidaridad en la sujeción pasiva, cuando dos o más personas concurren en la realización del hecho imponible ( art. 34 de la Ley General Tributaria ).
- c) Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a estos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas tributarias ( art. 37 , 38 , 39 y 40 de la Ley General Tributaria ).



La justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales, de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc).

d) Incorporación de diversas garantías, como son la prelación de créditos (art. 71), hipoteca legal tácita (art. 73), afeción real (verdadero derecho real de garantía de naturaleza administrativa (arts. 41 y 74), derecho de retención de las mercancías respecto de los impuestos que gravan su tráfico (art. 75 ) y, por último, avales bancarios, hipotecas o prenda sin desplazamiento en los supuestos de suspensión, fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias, líquidas, exigibles y vencidas (art. 77).

La justificación de estas garantías es la de vigorizar el crédito tributario, utilizando a tal efecto instituciones traídas del Derecho de Obligaciones general ..." (...)>>.

En el presente caso, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid, deriva a la parte actora la responsabilidad de las deudas tributarias de la sociedad PENDAS SA razonando en el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria de los dos recurrentes a cuya integridad nos remitimos, destacando ahora que del resultado de las numerosas actuaciones y diligencias practicadas e informaciones obtenidas, de la documentación existente de la entidad, y, en definitiva, de las actuaciones de comprobación, resulta acreditada dicha responsabilidad solidaria.

Se hace constar por la Administración que el sujeto pasivo no efectúa declaración del Impuesto de Sociedades 2002. Ante la falta de aportación de documentos, la Administración comienza a requerir información tributaria, y comprueba que en escritura pública de 23 octubre 2002, PENDAS SA vende a la entidad Inmobiliaria Colonial SA, una finca en Madrid, en el sitio Cerro de San Sebastián o La Solana, actualmente el nº 75 C/ Antonio de Cabezón. El precio de venta era de 6.107.364'80€ satisfecho mediante transferencia bancaria del Banco de Sabadell. En el acuerdo de liquidación de 1 agosto 2008, se refleja por tanto que el deudor ha percibido ingresos además de por la venta de esa finca por capital mobiliario y que el deudor no presentó la declaración del impuesto.

En cuanto al expediente sancionador, la Administración destaca que el deudor no presentó la declaración-liquidación destacándose las operaciones realizadas por la deudora principal y constituyendo el comportamiento desplegado una infracción tributaria de carácter grave del art. 191 LGT 2003 , dejando de ingresar la totalidad de la deuda tributaria, y efectuada la comparación respecto de la legislación más favorable, se efectúa propuesta de sanción conforme a la Ley 230/1963.

En el acuerdo sancionador de 11 febrero 2009, se destaca la culpabilidad evidenciada en este caso por la falta de presentación e la declaración-liquidación del Impuesto de Sociedades 2002, no pudiendo apreciarse más que una conducta voluntaria y culpable.

Para la parte actora no puede declararse la responsabilidad solidaria de los dos recurrentes porque decidieron vender un inmueble de la entidad PENDAS SA, y en concreto porque decidieron vender la sociedad. Que no se ha acreditado la culpabilidad elemento necesario para que se declare la responsabilidad del art. 38 LGT y que tan solo se ha procedido a la enajenación de un inmueble a la sociedad Inmobiliaria Colonial SA transmisión realizada por un apoderado con poder especial para ello, como así solicitó, y que todo obedecía a las negociaciones que llevaban para la venta de toda la sociedad y no solo de los inmuebles. Que la transmisión de los inmuebles era nula pues ellos solo se limitaron a dar un poder especial para la venta que no toda la negociación de esa transmisión se realizó a sus espaldas.

Las alegaciones de la parte actora no le excluyen de responsabilidad culpable. No se puede alegar desconocimiento cuando se ha otorgado poder bastante y especial a un tercero para que lleve a cabo las operaciones de venta del inmueble. Ni tan siquiera se puede alegar o pretender buena fe con el argumento de que se siguieron en todo momento la indicaciones de aquellos que compraban las acciones societarias, pues todas esas indicaciones fueron asumidas y aceptadas por los que ahora recurren dado que ello les producía unas ganancias a sabiendas de que con ello vaciaban patrimonialmente a la sociedad.

El periodo impositivo objeto de derivación era el año 2002, año en el cual los recurrentes deciden vender el 23 octubre la finca anteriormente mencionada y por la que recibieron el importe de 6.107.364'80€, que no fue objeto de declaración lo que ya evidencia una ausencia de buena fe en el comportamiento de quienes ahora recurren y que no pueden eludir con esas alegaciones de que desconocían las operaciones y que tan solo hicieron aquello que se les indicó por los compradores de la finca. Estas alegaciones ya evidencian que los recurrentes contribuyeron o colaboraron en la comisión de la infracción tributaria cometida que era dejar de declarar en todo o en parte, en este caso dejaron de declarar toda la deuda tributaria que en el año 2002 se había generado ya que no presentaron declaración liquidación de ese año por el Impuesto de Sociedades."



**SEGUNDO** .- El recurso de casación se articula con cuatro motivos, de los que **el primero** se formula por la vía del artículo 88.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción y los dos restantes por el cauce de la letra d) del mismo precepto.

En **el primero** , como se acaba de indicar planteado bajo amparo del artículo 88.1.c) de la L.J.C.A . se alega incongruencia omisiva de la sentencia, al no resolver la petición de aplicación retroactiva del artículo 41.4 de la Ley 58/2003 , General Tributaria.

Reconociendo que la petición fue introducida con posterioridad al escrito de demanda y "concretamente coincidiendo con la formulación de conclusiones sucintas", se afirma que en el escrito en el que se contenían las mismas se solicitaba de la Sala un pronunciamiento expreso de anulación del acto impugnado, como consecuencia de la aplicación retroactiva de la modificación normativa operada por la Ley 7/2012, respecto del artículo 41.4 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, precepto éste que vino a disponer desde entonces lo siguiente:

*"La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.*

*En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.*

*La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.*

*A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.*

*Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley."*

Expone la parte recurrente que la finalidad del precepto, tal como indica la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, es la de "ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad."

Se considera que el responsable puede beneficiarse de dos reducciones de la cuantía de las sanciones que se le derivan, que no fueron aplicadas al deudor principal: una del 30%, regulada en el artículo 188.1 de la Ley General Tributaria , si presta la conformidad a la propuesta de derivación; y otra, adicional del 25%, regulada en el artículo 188.3 de la misma Ley , que se aplica si paga la sanción dentro de plazo.

Se afirma que por tratarse de norma que forma parte del régimen sustantivo sancionador, que resulta más favorable para el responsable, debe tener aplicación con carácter retroactivo, razón por la que en el presente caso debía anularse el acuerdo de derivación de responsabilidad y acordarse la retroacción de actuaciones a la vía administrativa, al objeto de que los recurrentes puedan ejercitar su derecho a disfrutar de las dos reducciones antes indicadas.

Se invocan dos resoluciones del TEAC, de 6 de junio de 2013, en las que se hizo uso del principio de retroactividad.

En particular, en la resolución de 6 de junio de 2013, correspondiente a la Reclamación 00/1704/2011 se dijo:

"TERCERO: Con carácter previo al examen de cualquier otra cuestión, es preciso valorar las consecuencias de la nueva normativa, en cuanto que su aplicación con carácter retroactivo, pueda tener sobre el acuerdo aquí impugnado.

El indicado principio de retroactividad de las normas reguladoras del régimen de las infracciones y sanciones tributarias (del citado artículo 10.2 de la LGT de 2003 ) impone que deba aplicarse con carácter retroactivo la norma reguladora del régimen de infracciones y sanciones tributarias cuya aplicación resulte más favorable, con la sola condición de que el acto sobre el que la misma deba aplicarse carezca de firmeza.

El acuerdo de declaración de responsabilidad impugnada, en su alcance incluye sanciones impuestas al deudor principal, como hemos señalado, carece de firmeza y, además, al contemplarse la posibilidad de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b, así como la prevista en el artículo 188.3 de la LGT de 2003 por el



responsable, resulta más favorable para el interesado, por lo que es preciso adoptar las medidas oportunas para que su aplicación retroactiva se haga efectiva.

La aplicación de la reducción contemplada en el artículo 188.1.b) exige sin embargo (así se concreta en el artículo 41.4 en su nueva redacción) que el interesado, a la vista de la propuesta de declaración de responsabilidad, preste, previo ofrecimiento que a tal objeto ha de hacerle la Administración, conformidad con la misma, tanto en cuanto a la procedencia de la declaración de responsabilidad como en cuanto a las liquidaciones a que esta alcance, de manera que la reducción que sobre la base de dicha prestación de conformidad, caso de producirse, le sea aplicada, le será exigida sin más trámite en el caso de que interponga cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad tanto si este se funda en la improcedencia de la declaración de responsabilidad como si se funda en la improcedencia de las liquidaciones a que la misma alcanza, esto es, tanto si se impugna, como señala el artículo 174.5 de la LGT de 2003, el "presupuesto de hecho habilitante" de la declaración de responsabilidad como si se impugnan "las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto".

Por su parte, la reducción que se contempla en el artículo 188.3 de la misma Ley (reducción del 25%), no se sujeta a trámite previo alguno para su aplicación provisional, y exige para su mantenimiento la concurrencia de una doble condición: 1º) el pago total de la sanción en periodo voluntario o en los plazos del aplazamiento o fraccionamiento concedido con las garantías previstas en la propia norma, y 2º) que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación ni contra la sanción.

Estando condicionada, en la generalidad de los casos, la aplicación acumulativa de las reducciones anteriormente mencionadas (30% y 25%), a la no interposición de recurso o reclamación alguno contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, es obvio que no cabe su aplicación automática a los acuerdos de declaración de responsabilidad que se encuentran impugnados y pendientes de resolución en esta vía económico-administrativa, debiendo no obstante proveerse el medio para que dicha aplicación resulte posible pues ello es lo que impone el artículo 10.2 antes mencionado (efectos retroactivos del régimen de infracciones y sanciones cuando su aplicación resulte más favorable).

CUARTO: Por otra parte, como antes se apuntó, ninguna disposición de derecho transitorio ofrece la LGT de 2003, en su nueva redacción dada por la Ley 7/2012, que establezca la forma de proceder en estos casos. En tales condiciones, este Tribunal considera que, siendo inexcusable la aplicación a los actos carentes de firmeza de las disposiciones que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias cuya aplicación resulte más favorable para los administrados, no queda más camino para posibilitar dicha aplicación que, estimando parcialmente la reclamación (única posibilidad que ofrece para un pronunciamiento como el que aquí se dicta el artículo 239.3 de la LGT de 2003), anular el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y ordenar la retroacción de las actuaciones al momento que en la Ley se señala (el de la propuesta de declaración de responsabilidad), al objeto de que por el órgano responsable de la tramitación de dicho procedimiento se proceda a dar aplicación a lo establecido en el artículo 41.4 ofreciendo al interesado la posibilidad de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de la Ley (30%) respecto de aquellas sanciones susceptibles de beneficiarse de dicha reducción (sanciones del artículo 191 a 197 de la LGT de 2003) y dictando (tras la instrucción que resulte oportuna) acuerdo de declaración de responsabilidad que excluya o no del alcance de la responsabilidad dicha reducción del artículo 188.1.b).

Asimismo, la Oficina Gestora, en el acuerdo de responsabilidad advertirá al responsable de la posibilidad de la reducción del artículo 188.3 de la LGT de 2003 (del 25%), si efectúa su pago en período voluntario y no interpone reclamación o recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Cuestión distinta es que el deudor principal hubiera dado conformidad a las liquidaciones ya que en este caso el alcance de la declaración incluiría las sanciones reducidas, por lo que no sería necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad al no proceder la aplicación del artículo 188.1.b de la LGT 2003, sino únicamente retrotraer la actuación a efecto de ofrecer al interesado la reducción prevista en el artículo 188.3 de la citada LGT 2003.

Con lo anterior, en absoluto considera este Tribunal que la inclusión en el alcance de una declaración de responsabilidad de deudas derivadas de sanciones tributarias confiera al procedimiento de declaración de responsabilidad un carácter sancionador. Simplemente concurre en este punto una norma incluida en el régimen de infracciones y sanciones tributarias que es aplicable a un obligado tributario responsable de cumplir con la obligación tributaria derivada de la comisión del presupuesto de hecho de la responsabilidad, es decir, obligado al pago del importe en que se han cuantificado unas sanciones tributarias impuestas a otra persona, concretamente al deudor principal, responsabilidad que deriva no de haber cometido el tipo de la infracción (por lo que no es sancionado el responsable) sino de haber incurrido en el presupuesto de



hecho de la responsabilidad (de donde precisamente deriva su responsabilidad). No obstante, dado que en la determinación de uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria del responsable, esto es, del importe a pagar consecuencia de haber incurrido en el presupuesto de hecho de la responsabilidad, es aplicable una norma contenida en el régimen de infracciones y sanciones, esta debe ser aplicada con carácter retroactivo al carecer el acto de firmeza en aplicación de lo previsto en el precitado artículo 10.2 de la LGT de 2003 .

En este sentido, cabe recordar que la Exposición de motivos de la Ley 7/2012 señala que:

"Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor. Entre las modificaciones que pretenden significar tal situación jurídica, dentro del régimen jurídico sancionador se establece un sistema de reducción de las sanciones a imponer por conformidad y pronto pago. En relación con la reducción de conformidad, en caso de concurrencia de una situación de responsabilidad respecto de la sanción, se modifica la norma para ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad. Asimismo, se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda".

Pues bien, tras una transcripción parcial de la referida resolución se concluye la fundamentación del motivo alegando que lo que se acaba de exponer fue obviado absolutamente por la sentencia impugnada, sin abordar la cuestión planteada, incurriendo, por ello, en incongruencia omisiva.

En el **segundo motivo** , ya a través de la invocación del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción , se alega infracción por la sentencia de los artículos 48.4 y 55.1 de la misma Ley y 114 y 115 de la Ley 58/2003 , General Tributaria.

Se reprocha a la resolución impugnada que pese a reconocer los defectos apreciados en el expediente administrativo remitido por la Administración demandada, y con ello, un auténtico obstáculo al ejercicio del derecho de defensa por los recurrentes, concluye de manera opuesta a la pretendida anulación, por cuanto traslada a los mismos la responsabilidad de la falta de subsanación, "por cuanto no solicitó ese complemento en fase aprobatoria, designado por otro lado en su escrito de demanda aquellos documentos que estimó oportunos a su defensa", siendo así que los preceptos de la LJCA antes referidos y la jurisprudencia de esta Sala disponen con absoluta claridad que la petición de complemento del expediente administrativo debe hacerse en fase de formalización de la demanda.

Tras lo expuesto, se indica que en el caso que nos ocupa, los recurrentes formularon en dos ocasiones la petición de complemento del expediente dentro del período procesal abierto para formular la demanda, sin que fuera subsanado el defecto anunciado (aunque si se solicitara por la propia Sala de la Administración en ambos casos). Y esa ausencia de subsanación supone a juicio de los recurrentes vulneración de los más elementales principios probatorios, causantes directos de indefensión, "desconociéndose además como la Sala ha podido tomar pleno conocimiento del a controversia sin que tal subsanación se produjera."

A mayor abundamiento, se considera que la ausencia de un expediente completo y foliado, con su correspondiente índice, supone una vulneración de los artículos 114 y 115 de la Ley General Tributaria de 2003 .

En el **tercer motivo** se alega infracción de los artículos 150 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, y del artículo 31 bis apartados 2 y 3 del Reglamento General de Inspección , aprobado por Real Decreto 939/1986, en versión vigente en el ejercicio 2002, en conexión con el artículo 112.3 de la referida Ley 58/2003 y en él se sostiene que en el presente caso, la actuación inspectora excedió del plazo máximo de doce meses, dando lugar a la prescripción del derecho a liquidar.

Ante todo se exponen los siguientes datos de orden fáctico:

-Se parte de que el procedimiento inspector se inició en 6 de julio de 2005 y que en el acuerdo de liquidación se imputa a PENDAS una dilación continuada de 742 días, entre la fecha anteriormente indicada y el 18 de julio de 2007, motivada por la incomparecencia del contribuyente.

-Sin embargo, se entiende que en los 742 días existieron dos períodos de inactividad administrativa: el primero, el que transcurre entre los dos primeros requerimientos de información a entidades de crédito, realizado el 4 de agosto de 2005 (a Banco Popular y Banco Atlántico) y el tercero (realizado a Caja Madrid), que no se produce hasta el 20 de febrero de 2005; el segundo, se produce entre el requerimiento de información al Banco de Sabadell, realizado el 4 de julio de 2006 y el 9 de febrero de 2007, fecha en que se requiere de los arrendatarios



del inmueble cuya transmisión había provocado el inicio de la inspección, información acerca de las rentas satisfechas a la entidad por ese arrendamiento.

-Se indica igualmente que tanto el acuerdo de liquidación como la sentencia impugnada aprecian la existencia de una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras entre el 18 de julio de 2007 y el 29 de enero de 2008.

-El procedimiento concluyó con la notificación de la liquidación en 20 de agosto de 2008.

Así las cosas, se sostiene que la interpretación conjunta de los artículos 112.3 y 150 de la LGT de 2003 y el 31, apartado 2 y 31 quater, del Reglamento General de Inspección, impide apreciar la existencia de una dilación por incomparecencia a partir del momento en que la AEAT aplica el referido artículo 112.3 - "Cuando al inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección" - , esto es, a partir del momento en que no habiendo comparecido, el obligado tributario tras la comunicación del inicio de actuaciones, la Ley habilita que el procedimiento inspector se desarrolle sin necesidad de comunicarse con el obligado tributario hasta que, como acto resolutorio, se dicta y notifica el acuerdo de liquidación.

El incumplimiento del plazo máximo de las actuaciones inspectoras determina que según lo dispuesto en los preceptos invocados en el motivo, que no se considere interrumpida la prescripción hasta la fecha de finalización del plazo de duración de aquellas y, con ello, que se produzca, como efectivamente se produjo, la prescripción del derecho a liquidar.

En fin, en **el cuarto motivo** se alega infracción de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución , como consecuencia de una arbitraria, irrazonable e ilógica valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia, al apreciar la concurrencia del presupuesto de responsabilidad previsto en el artículo 38.1 de la Ley 230/1963 .

Se apoya el motivo en las siguientes consideraciones:

-Que pese a estar en presencia de un expediente administrativo de más de 1200 folios, que no ha sido foliado, y que, por ello, impide conocer que documentos se han incorporado al mismo y donde están ubicados, la Sala de instancia considera, sin citar un solo folio del expediente administrativo en que apoye tal conclusión, que los recurrentes fueron causantes o colaboradores en la comisión de la infracción tributaria.

-Que no existe enlace alguno entre los hechos probados y la conclusión alcanzada.

Se resalta que los recurrentes no eran administradores de PENDAS en julio de 2003, que es la fecha en la que la sociedad tuvo que presentar -y no lo hizo- la autoliquidación del Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2002.

-Que dado que este supuesto de responsabilidad tiene naturaleza sancionadora ( Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2008 y 8 de noviembre de 2010 ), no corresponde a los recurrentes demostrar que no participaron en la comisión de la infracción tributaria, sino que es la Administración la que debe probar, fuera de toda duda, tal participación.

**TERCERO.** - Antes de dar respuesta al primero de los motivos debemos indicar que el artículo 10 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre dispone que " *Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.*

*No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado".*

En **el primero** de los motivos, sin embargo, no se alega la infracción de dicho precepto, por su inaplicación por parte de la sentencia, sino que lo que se imputa a la misma es incongruencia omisiva -vicio que supone que "no se resuelven todas las cuestiones controvertidas en el proceso", ex artículo 67.1 de la L.J.C.A -, en la medida en que no se pronunció sobre la relativa al carácter retroactivo del artículo 41.4 de la Ley General Tributaria de 2003 , tras su reforma por Ley 7/2012, que permite la utilización por el responsable de la doble reducción (conformidad y devolución) prevista en el artículo 188 de la Ley 58/2003 .

Sin embargo, no puede apreciarse la existencia de incongruencia omisiva, pues la cuestión de la retroactividad del precepto indicada fue suscitada en el escrito de conclusiones, lo que no resulta posible, por cuanto el artículo 65.1 de la Ley 29/1998, de 13 julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , dispone que "En el





*acto de la vista o en el escrito de conclusiones no podrán plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación".*

Es tradicional la distinción entre las cuestiones, que delimitan el objeto del proceso y que no pueden modificarse en el trámite de vista o escrito de conclusiones y los motivos o fundamentación legal de las mismas, a las que no alcanza dicha limitación, siempre que ello no suponga un cambio en la pretensión formulada.

En este sentido, en la Sentencia de 20 de diciembre de 1999 (recurso contencioso-administrativo 429/1997) se dijo:

*"Es importante resaltar, a los expresados efectos, que no cabe confundir la cuestión litigiosa, que determina objetivamente el ámbito del proceso, y los motivos o razones jurídicas que se alegan como soporte de lo pretendido, cuya variación o ampliación puede realizarse, porque una cosa es la petición y los supuestos de hechos que integran, en su esencia, la pretensión y otra la simple línea argumental o razonamiento empleado en justificación de lo pretendido en relación con el tema controvertido. Los dos componentes señalados pueden enmarcarse en el ámbito de los hechos y en el de la dialéctica y la lógica jurídica, circunstancia que explica la inalterabilidad que debe existir en el planteamiento y fijación de lo perteneciente al primer campo, especialmente en lo que se refiere al escrito de conclusiones y la mayor flexibilidad admitida en el segundo aspecto concerniente al estricto fundamento o razonamiento jurídico. O, dicho en otros términos, de la actuación conjunta de los artículos 42.1, 69 y 79 LJ ( arts. 33, 56 y 65 LJCA ) y del principio procesal de contradicción y de interdicción de la indefensión constitucionalmente garantizado en el artículo 24 CE resulta que la admisibilidad de una nueva argumentación jurídica incorporada en conclusiones sólo es admisible si no comporta una nueva petición o la introducción de elementos o datos fácticos que formen parte del contenido esencial de la pretensión y de los que, incluso, pudiera darse la eventual necesidad de actividad probatoria con un trámite o fase procesal precluida."*

En similares términos, la Sentencia de esta Sala de 14 de enero de 1998 -recurso de apelación 2983/1992 -, recordando lo dicho en otras anteriores, vino a señalar:

*"... la distinción, no siempre fácil, entre cuestiones nuevas y nuevos motivos radica en la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos que las justifican, de tal modo que mientras aquéllos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada"*.

En el presente caso, la cuestión planteada en la demanda era la de la nulidad de la declaración de responsabilidad solidaria realizada por la Administración Tributaria por motivos existentes al momento de producirse la misma, mientras que en el escrito de conclusiones se introduce un hecho posterior como es la aplicación retroactiva del artículo 41.4 de la Ley General Tributaria de 2003, en la versión ofrecida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude y que supone la posibilidad de que el responsable reduzca la sanción por conformidad (30%) y pronto pago (25%), ésta última sujeta también a que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación y la sanción.

Finalmente, no puede alegarse que al tiempo de formalizar la demanda no se tuviera conocimiento de la publicación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Y ello, por cuanto la Ley se publicó en el BOE el 30 de octubre de 2012, mientras que el escrito de demanda se presentó en 24 de abril de 2013.

Lo hasta aquí expuesto debería llevarnos a la desestimación del motivo en cuanto que la sentencia no es técnicamente incongruente.

Ahora bien, aunque la petición formulada en el escrito de conclusiones no pueda justificar el motivo de incongruencia de la sentencia, no cabe duda que si entraña una alegación o solicitud, con fundamento en los artículos 9.3 de la Constitución y 10 de la Ley General Tributaria y que, aún cuando, insistimos, no pueda incorporarse al proceso como cuestión, sí debió recibir respuesta de la Sala sentenciadora.

En efecto, el artículo 9.3 de la Constitución establece que la misma garantiza *"...la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales..."* y a "contrario sensu", y tal como dispone 9.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, *"las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado"*.

Es cierto que, como tiene declarado el Tribunal Constitucional desde su Sentencia 8/1981, en el artículo 9.3 de la Constitución no existen derechos susceptibles de amparo constitucional (reservado éste a las libertades



y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección Primera del Capítulo II del Título I de la Constitución ). Pero también lo es que según la doctrina del Tribunal Constitucional, el artículo 9.3 CE contiene un mandato dirigido a todos los Poderes Públicos, aún cuando especialmente al legislador. (Por todas, la antes citada STC 8/1981 y STC 237/1993, de 12 de julio ).

Pues bien, si ello es así, es claro que, como antes hemos expuesto, la Sala de instancia debió pronunciarse sobre la alegación formulada en el escrito de conclusiones por parte de los recurrentes, los cuales habían iniciado su andadura de reclamaciones y recursos antes de la aprobación de la Ley 7/2012, cuando no tenían derecho a la reducción de la sanción, derecho que fue extendido por dicha Ley a todos los responsables.

Es de resaltar que esa falta de respuesta de la Sala, se produjo respecto de los recurrentes, que cuando se publicó la Ley 7/2012, se encontraban embarcados en la situación antes descrita y que no podían desistir de su recurso para hacer efectivo el derecho a la reducción, pues el desistimiento hubiera supuesto automáticamente la declaración de firmeza de la declaración de responsabilidad solidaria, tras formulación de reclamación contra la misma.

Por lo expuesto, procede declarar la nulidad de las actuaciones judiciales y de las administrativas hasta el momento posterior a la declaración de responsabilidad solidaria, a fin de que la Dependencia Regional de la Delegación de la AEAT en Madrid ofrezca a los recurrentes el trámite de conformidad, según lo dispuesto en los artículos 41.4 y 188 de la Ley General Tributaria de 2003 .

**CUARTO.** - No ha lugar a la imposición de costas procesales.

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

#### FALLAMOS

Que debemos **declarar y declaramos la nulidad de actuaciones** , judiciales y administrativas, hasta el momento posterior a la declaración de responsabilidad solidaria, a fin de que la Dependencia Regional de la Delegación de la AEAT en Madrid ofrezca a los recurrentes el trámite de conformidad, según lo dispuesto en los artículos 41.4 y 188 de la Ley General Tributaria de 2003 . Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando 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 **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia.