



Roj: **STS 193/2023 - ECLI:ES:TS:2023:193**

Id Cendoj: **28079130022023100016**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/01/2023**

Nº de Recurso: **3904/2020**

Nº de Resolución: **45/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC 31-01-2018,**

SAN 3921/2019,

AAAN 288/2020,

ATS 16025/2021,

STS 193/2023,

AATS 1697/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 45/2023

Fecha de sentencia: 19/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3904/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/11/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3904/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 45/2023



Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 19 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3904/2020, interpuesto por doña Eulalia y doña Catalina (en representación de sus hijos menores de edad don Héctor y don Humberto), en su condición de herederos de don Jacobo (recurrente en la instancia), representados por el procurador de los tribunales don Ramón Rodríguez Nogueira, bajo la dirección letrada de doña Clara Jiménez Jiménez, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, de fecha 4 de noviembre de 2019, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 250/2018, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 31 de enero de 2018, que estimó el recurso de alzada núm. 6407/2015 frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de enero de 2015, sobre exigencia de responsabilidad de deuda tributaria objeto de derivación de D. Jacobo, como administrador y socio de la entidad ANCA CORPORATE, S.L., por importe de 91.289.000,52 euros y, a su vez desestima el recurso de alzada núm. 3283/2015.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 250/2018 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, con fecha 4 de noviembre de 2019, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLO: **ESTIMAMOS en parte** el recurso contencioso-administrativo núm. 250/2018 y anulamos el acto impugnado en cuanto al alcance de la derivación de responsabilidad solidaria exigida al amparo del artículo 42.1 a) LGT, en los términos señalados en el fundamento jurídico noveno de esta sentencia, sin costas".

Dicha sentencia fue aclarada por auto de 12 de febrero de 2020, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

" **PARTE DISPOSITIVA:ACORDAMOS** subsanar los errores materiales de la sentencia de 4 de noviembre de 2019 en el sentido expresado en el fundamento primero de esta resolución.

No ha lugar a la aclaración de la sentencia en cuanto al resto de las cuestiones suscitadas en el escrito del recurrente".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de don Jacobo recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante auto de 16 de julio de 2020, que, al tiempo ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 1 de diciembre de 2021, dictó Auto precisando que:

"[...] **2º)** Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

2.1. Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 42 LGT, en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los



recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia **judicial** firme a instancias de los obligados principales.

2.2. Precisar si, el hecho de que el administrador solidario considere aplicable el régimen especial de sociedades patrimoniales y, por tanto, haga tributar a la sociedad por ese régimen y no por el concepto de impuesto sobre sociedades, -pese a la respuesta de la DGT a la consulta vinculante planteada entendiéndose improcedente su tributación en este régimen especial-, puede constituir la causa próxima de la derivación de responsabilidad por actos ilícitos ex art. 42.1.a) LGT, por ser dicha conducta susceptible de ser calificada como causante o colaboradora activa en la realización de una infracción tributaria.

2.3. Esclarecer si, la respuesta a una consulta tributaria vinculante, instada por una sociedad y, en consecuencia, dirigida a ella, puede proyectarse sobre un socio que es administrador solidario a los efectos de derivarle responsabilidad tributaria por el supuesto de actos ilícitos del art. 42.2.a) LGT, cuando no salvó el voto en la adopción de un acuerdo social, contrario a las determinaciones y consecuencias que se derivaban de aquella consulta.

2.4. Determinar quién es el órgano competente para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad, cuando la sociedad cuyas deudas se derivan esté en situación de concurso de acreedores y haya entrado en proceso de liquidación, el órgano competente para dictar la liquidación o el órgano de recaudación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 35.5, 41, 42.1.a), 42.2.a), 62, 89, 161, 174 y 175 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. El artículo 146 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal [...].

CUARTO. *Interposición del recurso de casación.*

La representación procesal de doña Eulalia y doña Catalina (en representación de sus hijos menores de edad don Héctor y don Humberto), en su condición de herederos de don Jacobo (recurrente en la instancia), interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que

"...dicte sentencia en la que, estimando este recurso, se case la sentencia impugnada y, resolviendo en los términos en que se planteó el debate en la instancia, estime el recurso contencioso-administrativo núm. 250/2018, anulando y dejando sin efecto las resoluciones administrativas recurridas en el mismo, de manera que:

(i) Declare prescrito el **derecho** de la Administración a determinar la deuda tributaria por el IS de los ejercicios 2004 y 2005, anulando tanto las liquidaciones de dichos ejercicios, como las sanciones asociadas por falta de tipicidad y, subsidiariamente anule por falta de culpabilidad las sanciones impuestas por el IS de los ejercicios 2004 y 2005;

(ii) Anule la sanción impuesta por el IS del ejercicio 2006 por falta de culpabilidad;

(iii) Anule y deje sin efecto el acuerdo de derivación y las resoluciones que lo confirman al no concurrir el presupuesto que permite la doble derivación acordada y no ser competente para su adopción la Dependencia Regional de Inspección".

QUINTO. *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...previos los trámites oportunos e interpretando los artículos citados en la forma propuesta en los apartados 2 y 3 de este escrito, dicte sentencia que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

SEXTO. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones señalándose para votación y fallo del recurso el día 10 de mayo de 2022, fecha en que la Sala dictó providencia del siguiente tenor literal:

"Se acuerda dejar sin efecto el señalamiento del presente recurso de casación a los efectos de dar traslado a las partes por plazo común de cinco días, con el fin de valorar la eventual incidencia de una cuestión de orden público, como la de la posible extemporaneidad del recurso de alzada, interpuesto contra la resolución

del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que fue resuelto por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), objeto del recurso contencioso-administrativo de instancia.

Esta Sala ha establecido como jurisprudencia, reiterada en sus sentencias de 19 de noviembre de 2020, rca. 4911/2018; de 17 de junio de 2021, rca. 6123/2019; de 18 de junio de 2021 rca. 2188/2020; y de 21 de junio de 2021, rca. 6194/2019 que, a los efectos del *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución, de modo que, si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

Se invita a las partes para que concreten la proyección de la referida jurisprudencia con relación al recurso de alzada que dio lugar a la resolución del TEAC, objeto del recurso contencioso de instancia.

Sobre la base de la eventual identidad, que la resolución del TEAC enjuiciada en la instancia pudiera presentar con las anuladas en aquellas sentencias, asimismo, se insta a las partes para que aleguen sobre si la no extemporaneidad del recurso de alzada constituye presupuesto de análisis de las cuestiones de interés casacional de este recurso de casación, a la luz (i) del principio de seguridad jurídica -9.3 CE-, (ii) de la funcionalidad del recurso de casación, como "instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación **judicial** del **derecho**" -Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder **Judicial**- (iii) del valor y funcionalidad de una jurisprudencia que, como la referida, ha sido expuesta reiteradamente, y (iv) de sus propias obligaciones constitucionales - art 118 CE- de cumplir las sentencias firmes y de prestar la colaboración requerida para su ejecución".

SÉPTIMO. *Alegaciones de las partes al traslado efectuado por providencia de 10 de mayo de 2022.*

La representación procesal de los recurrentes en el traslado que les fue conferido suplica a la Sala que: "...dicte sentencia por medio de la cual, (i) case la de la Audiencia Nacional recurrida, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia frente a la resolución del TEAC de 31 de enero de 2018 y anule la misma en el particular por el que dicha resolución del TEAC estimó el recurso de alzada núm. 6407/15, interpuesto por el Director del Departamento de Inspección frente a la resolución del TEAR de Madrid de 28 de enero de 2015, y (iii) estime dicho recurso contencioso-administrativo y anule las resoluciones recurridas en la instancia dejando asimismo sin efecto la declaración de responsabilidad solidaria de mi mandante por el cauce previsto en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria en los términos establecidos en nuestro escrito de interposición del recurso de casación".

Por su parte el Abogado del Estado en la representación que ostenta, formula sus alegaciones indicando que "...la no extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto en su día frente a la resolución del TEAR, no es presupuesto de análisis de las cuestiones de interés casacional suscitadas en este RCA que el Auto de admisión enumera en su parte dispositiva con los números 2.1., 2.3 y 2.4. Ello, en cuanto estas cuestiones, no hacen referencia específica al supuesto de derivación de responsabilidad del art.42.1.a) LGT que es el único que el TEAR anuló, dando lugar a dicho recurso de alzada. Tampoco es presupuesto imprescindible la formulación en plazo del recurso de alzada, para resolver la cuestión enumerada en el apartado 2.2 del Auto de admisión, pues el planteamiento del recurso en relación con los efectos que el acatamiento o no de las respuestas que da la DGT a las consultas vinculantes que le formulan los administradores respecto de los supuestos de derivación de responsabilidad del art. 42 LGT es general y no se refiere solo al art.42.1.a)". Y termina suplicando a la Sala "tenga por evacuado el trámite conferido y por formuladas las alegaciones contenidas en el cuerpo de este escrito".

OCTAVO. *Nuevo señalamiento para deliberación del recurso.*

Mediante providencia de fecha 15 de junio de 2022 se señaló para votación y fallo el día 12 de julio del mismo año, fecha en la que se inició la deliberación del presente recurso.

La Sala, por providencia de fecha 13 de septiembre de 2022 acordó lo siguiente:

Dada cuenta; presentado por la parte recurrente escrito de alegaciones fechado el 8 de septiembre último, únase a las actuaciones del presente recurso de casación, con entrega de copia al abogado del Estado, en la representación que ostenta, para su conocimiento.

De los archivos informáticos conformadores del expediente administrativo trasladado a esta Sala, no puede colegirse con seguridad y con la debida certeza y fehaciencia, que excluya toda duda, el contenido y, sobre todo, el carácter completo del mismo. En particular, no consta -o no es posible cerciorarnos de tal extremo, esto es, que conste o no conste- la fecha de notificación de la resolución estimatoria parcial del TEAR de 28 de enero



de 2015, recaída en reclamación NUM000, a la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o al Director de la Inspección de la AEAT o a cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la AEAT que la haya recibido.

Siendo necesario esclarecer dicho extremo para dar respuesta a la cuestión de la extemporaneidad planteada por providencia de 10 de mayo de 2022, en las circunstancias en la misma relatadas, y sobre la que ambas partes han alegado.

Procede ordenar al TEAR de Madrid la remisión del documento, certificado por autoridad competente para ello, en que conste la notificación -o comunicación- a la Agencia tributaria -no necesariamente al director del Departamento de Inspección-, si hay comunicación anterior a cualquier órgano, departamento, dependencia u oficina de la Agencia Tributaria que la haya recibido.

A tal efecto, con suspensión del plazo para dictar sentencia, remítase oficio al presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid para que, en el plazo de diez días, remita a esta Sala, en relación con la resolución estimatoria parcial del TEAR de 28 de enero de 2015, recaída en reclamación NUM000, la certificación o acuse de recibo, relativa a la fecha de entrada de la resolución mencionada en alguno de tales dependencias u órganos que han quedado genéricamente mencionados.

Con su resultado se acordará lo pertinente.

NOVENO. *Recibida documentación requerida al TEAR, traslado a las partes para alegaciones y reanudación de la deliberación.*

Recibida la documentación del TEAR, se dio traslado a las partes por plazo de cinco días para que alegaran lo que a su **derecho** conviniera.

Evacuado dicho traslado con el resultado que consta en las actuaciones, por providencia de fecha 19 de octubre de 2022 se levanta la suspensión acordada, reanudándose la deliberación para votación y fallo el día 2 de noviembre de 2022, finalizando en la sesión del 11 de enero de 2023.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Sobre la extemporaneidad del recurso de alzada ante el TEAC.*

Como se ha puesto de manifiesto por providencia de 10 de mayo de 2022, se acordó dejar sin efecto el señalamiento del presente recurso de casación con el fin de valorar la eventual incidencia de una cuestión de orden público, consistente en la posible extemporaneidad del recurso de alzada -sobre la base de la doctrina jurisprudencial fijada-, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de enero de 2015, que fue resuelto por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), objeto del recurso contencioso-administrativo en la instancia.

La doctrina fijada en las sentencias a las que se hacía referencia en la providencia de 10 de mayo de 2022, es

1) A los efectos de establecer el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

2) El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella.

3) El principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, a efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se ha interpuesto dentro de plazo, exige que exista en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los llamados *órganos legitimados* para interponerlo, aunque ello únicamente rige en el caso de que no haya un conocimiento previo acreditado, por otros órganos de la misma Administración, del acto revisorio que se pretende impugnar, en cuyo caso es indiferente el momento posterior en que tal resolución llegue a conocimiento interno del órgano que debe interponer el recurso, que puede ser ya tardío en caso de haberse superado el plazo máximo de interposición, a contar desde aquel conocimiento.

Ha de partirse del acuerdo de 17 de junio de 2013 declarando a D. Jacobo responsable solidario, en virtud de lo dispuesto en los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT, del pago de las obligaciones tributarias pendientes de



ANCA CORPORATE, S.L., por Impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006 e IRPF, retenciones a cuenta del capital mobiliario, 2007, y sus correspondientes expedientes sancionadores.

Interpuesta reclamación económico-administrativa se estimó parcialmente mediante resolución de fecha 28 de enero de 2015, anulándose el acuerdo impugnado en cuanto declaraba al reclamante responsable solidario en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.1 a) de la LGT, y confirmándolo en cuanto le declaraba responsable solidario en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LGT.

El interesado interpuso recurso de alzada ante el TEAC, al igual que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Es este segundo recurso de alzada el que centra la polémica que a continuación se examina, en concreto si fue interpuesto en tiempo.

Ha de significarse que el asunto que nos ocupa conforma un conjunto de recursos de casación que tenían en común proceder todos ellos de la misma operación, que había dado lugar a otras tantas declaraciones de responsabilidad solidaria -en este además de la responsabilidad del 42.2.a), se declaró la del 42.1.a), por la condición de administrador del interesado-; en todos ellos había recaído resolución del TEAR y en todos se cuestionaba si el recurso de alzada del Director del Departamento era o no temporáneo; lo cual, sin entrar en las vicisitudes procesales causantes, dio lugar a la providencia común en todos ellos semejante a la referida de 10 de mayo. En todas las sentencias dictadas hasta la fecha, que sobrepasan la decena, valga de ejemplos las dictadas en 18 de julio de 2022, rec. cas. 7457/2019; de 20 de julio de 2022, rec. cas. 3310/2020; de 26 de julio de 2022, rec. cas. 3470/2020; de 28 de julio de 2022, rec. cas. 2476/2020, ó la más reciente de 16 de noviembre de 2022, rec. cas. 89/2018, se comprobó que el recurso de alzada del Director del Departamento fue extemporáneo, por lo que se estimó el recurso de casación en todos ellos por este motivo de la extemporaneidad del recurso de alzada del Director del Departamento ante el TEAC. El asunto que ahora nos ocupa, ya lo adelantamos, es sustancialmente diferente al resto, pues existiendo la duda sobre la posible extemporaneidad del recurso de alzada del Director del Departamento, al igual que en los demás recursos de casación, se dictó la citada providencia de 10 de mayo para oír a las partes y comprobar si efectivamente era o no extemporáneo el citado recurso de alzada; pues bien, como a continuación se señalará, en este caso, el recurso de alzada es temporáneo.

La parte recurrente en sus alegaciones, a raíz de la providencia de 10 de mayo de 2022, tras comentar la jurisprudencia de este Tribunal plasmada en las sentencias que se citaban en la providencia a la que nos hemos referido, viene a mantener que no hay constancia de la notificación de la resolución del TEAR de 28 de enero de 2015, sólo la manifestación del Director del Departamento afirmando que se le notificó en 6 de marzo de 2015. Añade que la única referencia que consta en el expediente es a la notificación de una resolución de 28 de octubre de 2014 -presente en el expediente del NUM005, como afirma la recurrente-, ajena a la de 28 de enero de 2015. Continúa diciendo que aparece en el expediente un escrito de interposición del recurso de alzada ordinario por parte del Director del Departamento de Inspección con fecha 17 de marzo de 2015, en el que por primera vez se hace referencia a la resolución referida a don Jacobo. La falta de constancia en el expediente de la fecha de notificación al Director del Departamento de Inspección de la resolución del TEAR de Madrid le llevó a interesar del TEAC la "inadmisibilidad del recurso de alzada por haberse interpuesto fuera de plazo", afirmando expresamente "desconocer cuándo fue notificada a la Agencia Tributaria" aquella resolución, e instando al TEAC "a verificar la fecha de notificación a la Agencia Tributaria y contrastar que cuando se interpuso el recurso (17 de marzo de 2015) no se había superado el plazo de un mes previsto en el artículo 241 de la LGT".

Manifiesta la parte recurrente que el TEAC dejó constancia en la resolución impugnada, antecedente de hecho cuarto y el segundo párrafo del fundamento de **derecho** duodécimo, que la resolución fue notificada al Director del Departamento de Inspección el 6 de marzo de 2015 y que se interpuso el recurso de alzada el día 17 de marzo de 2015, esto es, dentro del plazo de un mes legalmente previsto.

En el Fundamento Undécimo de la resolución del TEAC expresamente se dice que "han de desestimarse las alegaciones realizadas por D. Jacobo, dado que el recurso de alzada fue presentado en plazo", y añade en el Fundamento Duodécimo que "Con fecha 21 de marzo de 2016; se presentaron alegaciones complementarias por el declarado responsable en el sentido de que las alegaciones de la Administración tributaria en el recurso de alzada correspondiente fueron formuladas fuera de plazo, sin embargo, como se ha señalado en los antecedentes de esta resolución, disconforme con la resolución estimatoria de la reclamación, notificada el 6 de marzo de 2015, el recurrente interpuso el presente recurso de alzada el día 17 de marzo de 2015. Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones el 29 de abril de 2015, las mismas fueron formuladas en escrito presentado el día 20 de mayo siguiente".

Como se observa esta última respuesta se hace a la alegación del declarado responsable referido al supuesto del art. 241.2, esto es, al distinguirse el doble plazo para interponer y alegar, y la extemporaneidad se refiere a



la formulación de las alegaciones. Así se dice que "Es conforme a lo previsto en los artículos 241.2 Ley General Tributaria de 2003 y 61.2 del Reglamento dictado en su desarrollo que regula la vía económico-administrativa, cuando el recurrente, como en este caso, no hubiera estado personado en primera instancia, dispone del plazo de un mes para la formulación de alegaciones desde la puesta de manifiesto del expediente.

Esta cuestión fue resuelta por el Tribunal Supremo en la sentencia de 21 de octubre de 2013 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 2/2898/2012", y deja expuesta la doctrina, que resuelve el supuesto de que en el recurso de alzada que nos ocupa pueda distinguirse dos períodos, de interposición y de alegaciones.

Siendo ello así, la parte recurrente en su demanda, abordó y se opuso a esta última cuestión, no a la primera. Veámoslo, copiamos apartados 121 y ss -añadimos la negrita por aportar mayor claridad-:

"121. La Resolución del TEAC impugnada afirma en su Antecedente de Hecho Cuarto que la notificación de la Resolución del TEARM tuvo lugar el 6 de marzo de 2015, y el Director General de Inspección "interpuso recurso de alzada RG. 6407/2015, el día 17 del mismo mes. Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones el 29 de abril de 2015, las mismas fueron realizadas el 20 de mayo siguiente".

122. Pues bien, ese relato de hechos contenido en la Resolución del TEAC pone de manifiesto la existencia de una evidente causa de anulación del acto impugnado, porque en el presente supuesto era exigible que el acto de interposición del Recurso de Alzada contuviera las alegaciones que sustentaban la pretensión del recurrente, siendo totalmente improcedente la apertura de un trámite de puesta de manifiesto del expediente para hacer alegaciones.

123. En efecto, el artículo 241 de la LGT, en la redacción vigente en mayo de 2015, establecía en su apartado primero el plazo general de un mes para la interposición del recurso de alzada, contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones, y en su apartado segundo disponía que "Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia".

124. Por tanto, en caso de que el recurrente hubiera estado personado en la primera instancia, era preceptivo que presentara las alegaciones con el escrito de interposición.

125. En el presente Expediente, vemos que el recurrente no presentó las alegaciones con el escrito de interposición, lo que constituye una opción exclusivamente aceptable en caso de que el recurrente no hubiera estado personado en el recurso de primera instancia. **Por tanto, para saber si las alegaciones (y con ello el Recurso de Alzada) son extemporáneas, es necesario determinar si el recurrente estuvo personado en la primera instancia.**

126. En una primera aproximación puede pensarse que no estuvo personado en la primera instancia, porque el TEARM clasificó el expediente con la rúbrica "concepto: procedimiento recaudatorio". Pero lo cierto es que **el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria sí que estuvo personado en la primera instancia, porque el acto inicialmente impugnado no había sido dictado por los órganos de recaudación, sino por los órganos de inspección.**

127. Así se reconoce en el encabezamiento de la Resolución del TEARM recurrida en alzada, en la que se reconoce que el acto inicialmente impugnado fue "el acuerdo del Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, de fecha 17 de junio de 2013, por el que se declara al reclamante responsable solidario...".

128. Por tanto, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria sí estuvo personado en la primera instancia y había tenido acceso al expediente, lo que determinaba la improcedencia de concederle trámite de puesta de manifiesto de un expediente que conocía sobradamente ni, por supuesto, de un plazo específico para la presentación de las alegaciones".

Los apartados siguientes de la demanda se desarrollan sobre la misma cuestión.

Siendo este el motivo de oposición esgrimido, en cuanto a una supuesta extemporaneidad, la Audiencia Nacional en su sentencia, Fundamento Jurídico Tercero, se atuvo al mismo y resolvió en consecuencia, por remisión a lo dicho en otra sentencia precedente, de fecha 15 de abril de 2019, recurso 739/2017.

Esta cuestión ni fue patrocinada como de interés casacional en el escrito de preparación de la parte recurrente, ni objeto de atención en el escrito de interposición. Aunque a los efectos de nuestra jurisprudencia representada por las sentencias de 19 de noviembre de 2020, rec. cas. 4911/2018; 17 de junio de 2021, rec. cas. 6123/2019; 18 de junio de 2021, re. Cas. 2188/2020, y 21 de junio de 2021, rec. cas.6194/2019, y en



atención al problema que nos ocupa, que dio lugar a la providencia de 10 de mayo de 2022, la extemporaneidad que hizo valer en su demanda la recurrente nada tiene que ver con la extemporaneidad que dio lugar a la citada providencia de 10 de mayo.

Tampoco este problema de posible extemporaneidad fue objeto de atención, ni en la demanda, como hemos visto, ni, claro está, en los escritos de preparación e interposición.

Así lo expone correctamente la Abogado del Estado cuando dice:

"A mayor abundamiento, la Providencia de 10 de mayo de 2022, trae a colación la posible extemporaneidad del recurso de alzada que interpuso el Director de Inspección de la AEAT invocando una jurisprudencia de esa Sala a la que tenemos el honor de dirigirnos que considera que, el plazo de un mes para interponer este recurso, se debe computar desde que la resolución del TEAR tiene entrada en la ORT de la AEAT y no desde que se notifica al Director que recurre.

Sin embargo, en el presente caso, lo que se alegó por el Recurrente en la instancia y lo que se resolvió por el TEAC y por la AN, no fue el incumplimiento del plazo de un mes indicado. Lo que se planteó fue que había transcurrido más de un mes desde que, después de la interposición del recurso, se dio traslado del expediente al Director de Inspección Financiera de la AETA hasta que formuló alegaciones, teniendo en cuenta que cuando el recurso se interpone por quien no estaba personado en la vía económico administrativa, los arts. 241.2 LGT y 61.1 RRVA establecen un doble plazo: uno para interponer el recurso y otro para hacer alegaciones".

En definitiva, el problema de la posible extemporaneidad que se somete a la consideración de las partes, difiere sustancialmente de la extemporaneidad que hizo valer la demandante en su demanda y resolvió la Audiencia Nacional.

Con todo, procede examinar, al igual que se ha hecho en los demás asuntos que conforman el conjunto al que nos venimos refiriendo, si el recurso de alzada del Director del Departamento se interpuso o no temporáneamente. Dijimos en aquellas ocasiones que

Estamos, en suma, ante un recurso (de alzada, dice la ley) ordinario que, además, incorpora un privilegio de la Administración de necesaria interpretación restrictiva, por lo que no se puede poner en tela de juicio la idea capital aquí de que el conocimiento de la ORT o, previamente, el de la Delegación de Hacienda, hace presumir sin posibilidad de prueba en contrario el de cualquier órgano de la misma administración pública, que no puede así ampararse en la ignorancia o desconocimiento del acto que se trata de recurrir sin quebrantar las más elementales exigencias de la buena fe, con el fin de prolongar los plazos, incluso de rehabilitarlos una vez consumidos.

La aplicación de la doctrina jurisprudencial, por ende, pasa necesariamente por determinar un dato fáctico, esto es, el *dies a quo*, el día en que se notificó la resolución del TEAR de Madrid de 28 de enero de 2015, en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. No se cuestiona que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria presentó el recurso de alzada en 17 de marzo de 2015; pues bien, a pesar de las alegaciones de la parte recurrente, de las que nos hemos hecho eco, en el apartado 129 de su demanda -también así se expone en el apartado 121-, en el desarrollo argumental de la cuestión que antes hemos tratado, dice y reconoce expresamente que

129. Lo sucedido es, por tanto, una manifiesta vulneración del artículo 241 de la LGT, que determina la nulidad de los actos impugnados por implicar la extemporaneidad del Recurso de Alzada, en tanto **las alegaciones fueron presentadas una vez que habían transcurrido varios meses desde la notificación de la Resolución del TEARM a la ORT el 6 de marzo de 2015**".

Sobre este extremo nada dice la recurrente; aunque en su demanda reconocía expresamente la notificación al ORT en 6 de marzo de 2015. Reconocimiento expreso de dicha notificación que se corrobora por la línea de defensa seguida, en tanto que para sostener que, art. 241.2, resultaba extemporáneo el recurso de alzada por haberse realizado las alegaciones en momento indebido, necesariamente parte de un hecho que es común a la posible extemporaneidad del recurso de alzada, cual es la fecha de arranque o inicio del cómputo del plazo para recurrir, o lo que es lo mismo si se parte que el recurso de alzada no se notificó en 6 de marzo, carece de justificación alguna alegar la extemporaneidad del 241.2, sólo si el recurso de alzada es temporáneo, notificado al Director del departamento en 6 de marzo, resulta coherente plantear la extemporaneidad del 241.2 Lo cual justifica que en su demanda nada dijera al respecto, y, lógicamente nada hubiera que constatar cuando este hecho, la fecha de notificación para el inicio del cómputo del recurso de alzada del Directos del Departamento, no estaba en cuestión. No se obvia nuestra jurisprudencia, anteriormente transcrita, porque en este caso existe un reconocimiento explícito de la notificación en 6 de marzo de 2015, siendo un hecho conteste entre las partes que hace innecesario la práctica de prueba sobre el mismo o cualquier otra constancia. Cosa distinta es que



el hecho fuera discutido o cuestionado, en cuyo caso no hay duda que la falta de constancia fehaciente en el expediente perjudicaría a la Administración.

Con todo, esta Sala, a pesar del reconocimiento realizado, para despejar cualquier duda, en concreto sí antes de dicha fecha de 6 de marzo de 2015, se había notificado "a la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o al Director de la Inspección de la AEAT o a cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la AEAT que la haya recibido", ofició al TEAR para que aportara dicho dato, recibiendo respuesta de dicho órgano en la que se deja constancia de la inexistencia de notificación o comunicación anterior a la citada fecha a los citados organismos.

Por tanto, si la resolución del TEAR de 28 de enero de 2015, se notificó a la ORT el 6 de marzo de 2015, a 17 de marzo de 2015, fecha de la interposición del recurso de alzada por el Director del Departamento, no había transcurrido el mes exigido normativamente. La diferencia con el resto de asuntos a los que nos hemos referidos es notoria y sustancial, en aquellos se constató la extemporaneidad del recurso de alzada del Director del Departamento, en este, en cambio, se ha constatado la temporaneidad, siendo la fecha de notificación en 6 de marzo de 2015, un hecho conteste entre las partes.

Ante la constatada temporaneidad del recurso de alzada, procede entrar a analizar las cuestiones de interés casacional objetivo, seleccionadas en el auto de admisión.

SEGUNDO. *Relato de los hechos.*

Se recoge en el auto de admisión un relato bastante completo de los hechos más relevantes. Seguimos su esquema y contenido con el fin de reflejar el escenario sobre el que ha de desarrollarse el enjuiciamiento del conflicto.

El 17 de junio de 2013, el Inspector Regional Adjunto de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dictó acuerdo por el que se declaró a don Jacobo responsable solidario, en virtud de lo dispuesto en los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT, del pago de las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad ANCA CORPORATE, S.L., por los conceptos de Impuesto sobre Sociedades 2004-2005-2006 e IRPF, retenciones a cuenta del capital mobiliario, 2007, y sus correspondientes expedientes sancionadores, con un alcance de la responsabilidad declarada en virtud del artículo 42.1.a) de 91.289.000,52 €, y de la declarada en virtud del artículo 42.2.a) de 1.074.996,43 €, correspondiente a las siguientes deudas del deudor principal:

Clave de liquidación Concepto impositivo Período Importe

NUM001 Impuesto Sociedades 2004-2005-2006 39.842.846,94

NUM002 Rte. e Ingresos a Cta. 2007 19.339.547,30

NUM003 Sanción Impuesto Sociedades 2004-2005-2006 20.315.184,31

NUM004 Sancionador Rte. Ingresos a Cta. 2007 11.791.421,97

Previamente, el Juzgado de lo Mercantil número 6 de Madrid había dictado el 25 de marzo de 2011, auto declarando en concurso de acreedores a ANCA CORPORATE, S.L, que había entrado en fase de liquidación.

Don Jacobo ostentaba la condición de socio (1%) y, junto con su padre don Luis Miguel, era el administrador solidario de la sociedad.

Contra el citado acuerdo, notificado el 17 de junio de 2013, don Jacobo interpuso la reclamación económico-administrativa nº NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

Dicha reclamación fue estimada parcialmente por resolución de fecha 28 de enero de 2015.

El TEAR consideró que no podía imputarse al reclamante responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, al no poder afirmarse sin lugar a duda razonable que su comportamiento como administrador de la sociedad deudora principal fue de carácter doloso. A tal efecto, señala lo siguiente:

"De todo lo anteriormente expuesto no se desprende que esté acreditado, sin que quepa duda razonable, como exige el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución mencionada, que el administrador tuvo en relación con la infracción tributaria apreciada por la Dependencia de Inspección, -cuya procedencia, por lo demás, está pendiente de resolución en aquel Tribunal-, un comportamiento doloso, y no meramente, en su caso, culposo, debiendo ponerse de relieve en particular, que, conforme a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley General Tributaria, la contestación a las consultas tributarias tiene efectos vinculantes para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos pero no para el obligado tributario quien, si discrepa de los criterios contenidos en la misma, puede interponer recurso o reclamación contra los actos administrativos que se dicten en aplicación de los criterios manifestados en la contestación, como

sucede en el presente caso en el que contra las liquidaciones practicadas por la Inspección se han interpuesto reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Central que están pendientes de resolución, y sin que en modo alguno se exija la presentación de declaraciones complementarias adaptadas a los criterios de la consulta -consulta que se planteó por la sociedad con fecha 15 de julio de 2005, dentro del plazo señalado en el artículo 88.2 de la Ley General Tributaria y no se contestó hasta el 19 de marzo de 2007 con notificación, **según alega el reclamante sin que el justificante de notificación obre en el expediente, en el ejercicio 2008 cuando ya se habían presentado las declaraciones y distribuido el dividendo-**, ni se pueda calificar como dolosa una conducta por no haber presentado tales declaraciones complementarias cuando se discrepa de los criterios contenidos en la contestación a la consulta y se interpone reclamación contra los actos dictados en su aplicación".

En cuanto a la declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LGT, en la resolución del TEAR se razona en los siguientes términos:

"Este Tribunal ha estimado reclamaciones interpuestas por otros socios de la sociedad deudora principal contra los acuerdos que declaraban su responsabilidad solidaria por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria y ha anulado dichos acuerdos por considerar que respecto a esos socios no se daba el necesario elemento subjetivo de una intervención personal, directa y maliciosa, en la transmisión de bienes de la sociedad, o bien por no haber asistido personalmente a las Juntas Generales que aprobaron la distribución de los dividendos, o bien por no estar acreditado que los socios en cuestión conocieran la existencia de posibles deudas tributarias de la sociedad. Esta argumentación no es procedente respecto del reclamante en la presente reclamación dado que era uno de los dos administradores solidarios de la sociedad y, por tanto, era conocedor de la consulta formulada a la Dirección General de Tributos sobre el régimen fiscal de la sociedad y, en consecuencia, de la posibilidad de que el régimen fiscal aplicado, de sociedad patrimonial, fuera en definitiva improcedente con las consiguientes consecuencias fiscales que de ello se derivarían.

El 5 de marzo de 2015, don Jacobo interpuso el recurso de alzada nº 3393/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

El día 17 de marzo de 2015 el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpuso recurso de alzada nº 6407/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el que indicaba que la citada resolución le había sido notificada el día 6 de marzo de 2015.

El 31 de enero de 2018, el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución por la que acordó:

1º. Desestimar el recurso de alzada nº 3393/15.

2º. Estimar el recurso de alzada nº 6407/15, confirmando el acuerdo impugnado de declaración de responsabilidad, y anulando la resolución del Tribunal Regional, todo ello sin perjuicio de los señalado en el último Fundamento de **Derecho**". El TEAC estimó el recurso de alzada interpuesto por la Administración al entender que el artículo 42.1.a) de la LGT, exige que el responsable haya colaborado en la comisión de la infracción tributaria de forma culpable, es decir negligentemente, o bien de forma dolosa. Es decir, que dicho precepto no exige, como parece desprenderse de la resolución del TEAR, que el responsable haya actuado dolosamente de forma exclusiva, ya que basta con que la conducta sea culpable para poder ser objeto de la imputación de la oportuna responsabilidad solidaria, en concordancia con el señalado por el artículo 183.1 de la LGT".

Disconforme con dicha resolución, don Jacobo interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso nº 250/2018).

Paralelamente, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia el 24 de octubre de 2018 en el recurso contencioso-administrativo nº 153/2016 interpuesto por ANCA CORPORATE, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de noviembre de 2015, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación y sanción relativos a retenciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007.

En dicha sentencia se anuló el acuerdo sancionador por el que se impuso a ANCA una sanción por importe de 11.791.421,97 euros.

Dicha sanción fue una de las deudas que se derivaron al recurrente.

Asimismo, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia el 19 de octubre de 2017 en el recurso contencioso-administrativo nº 132/2016 interpuesto por ANCA CORPORATE S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de



noviembre de 2015, confirmando los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos 2004, 2005 y 2006.

Dichas liquidaciones y sanciones fueron otra de las deudas que se derivaron al recurrente.

La Audiencia Nacional dictó sentencia el 4 de noviembre de 2019, estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo.

La parte actora adujo que no concurrían los requisitos para exigir al actor la responsabilidad en virtud del artículo 42.1.a) de la LGT (folios 31 y siguientes de la demanda) y, en particular, afirmaba que:

"165. El Acuerdo de Derivación fija una serie de criterios para demostrar la conducta activa de mi representado en las infracciones cometidas por la Sociedad, que en opinión de esta parte no pueden de ninguna manera servir como nexo de conexión para determinar la supuesta infracción tributaria de ésta. [...]

179. A este respecto, el principal argumento que utiliza la AEAT en su Acuerdo de Derivación y el TEAC en su Resolución es que en la fecha de aprobación del dividendo por la Junta General (30 de junio de 2007) ya se había emitido la contestación a la consulta vinculante planteada por la Sociedad, motivo por el cual queda patente la voluntad manifiesta de mi representado en cometer un ilícito, dado que no procedió a cambiar el criterio sobre el régimen fiscal aplicable a la Sociedad pese a estar disponible la citada consulta".

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de **derecho** cuarto, cuyo tenor literal es el siguiente:

"Por último, y específicamente en relación a la responsabilidad declarada al amparo del artículo 42.1 a) LGT, en nuestra sentencia de 16 de septiembre del 2019 -recurso 249/2018- señalamos que siendo el demandante administrador societario y consistiendo la infracción en dejar de ingresar la deuda en el plazo legalmente establecido, siendo consciente de ello, como queda dicho, debe responder de la totalidad de la deuda tributaria y de las sanciones, sin perjuicio de lo que se dirá respecto del alcance en relación a este título de imputación de responsabilidad".

La argumentación de la sentencia sobre la concurrencia del supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.2.a) LGT se contiene en el mismo fundamento de **derecho** cuarto con el siguiente tenor literal:

"En el presente caso, el recurrente, mediante representación asistió a las Juntas generales celebradas en las que se procedía al reparto de dividendos, y en esas Juntas Generales se dio a conocer la respuesta ofrecida por la DGT a la consulta vinculante. El recurrente, por tanto, mediante esa representación, asumió, sin objeción de tipo alguno, lo tratado y votado en esas Juntas Generales, por lo que resulta difícil sostener la afirmación del TEAR Madrid de que no estaba acreditada la intencionalidad del hoy actor conforme al art. 42.2.a LGT. El recurrente tenía pleno conocimiento y conciencia de los acuerdos de las Juntas Generales, asumiendo plenamente los mismos, aprobados por unanimidad y sin objeción de voto. Y tenía toda la capacidad de comprender la situación que se creaba con ese reparto de dividendos que, por supuesto, acepta por los beneficios que ello le produjo, a sabiendas de que se estaba despatrimonializando la sociedad y no pudo hacer frente a sus deudas.

El recurrente era conocedor del resultado de la consulta por lo que aceptando el reparto de dividendos se convierte en un colaborador activo "en la realización de Recurso Nº : 0000686/2017 una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción" (art. 42.2.a LGT)".

Por último, la parte actora adujo en la demanda que ANCA se encontraba en la fase de liquidación del concurso de acreedores, y que, por tanto, en la misma fecha en que se dictaron las liquidaciones eran exigibles las deudas y sanciones respecto de la sociedad. En consecuencia, según lo dispuesto en el artículo 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio de 2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección, la competencia para dictar el acuerdo de derivación correspondía a los órganos de recaudación.

La sentencia desestimó esta alegación en el fundamento de **derecho** séptimo, argumentado que:

"La derivación de responsabilidad solidaria tiene carácter autónomo, por lo que nada impide que se haya iniciado un concurso de acreedores respecto al deudor principal, que seguirá el curso que corresponda, y eso, desde luego, no es obstáculo para que la Administración pueda exigir la responsabilidad solidaria. La declaración del concurso produce los efectos propios del concurso respecto del concursado, ANCA en este caso, pero no respecto a aquellos que han sido declarados responsables (vid. STS, de fecha 15 de junio de 2016, rec. 1916/2015). Por tanto, la actuación de la Inspección de los Tributos se produjo en el ejercicio de las competencias atribuidas a la misma por la Ley 31/1990, de creación de la AEAT, y posteriormente por la Ley 58/2003, General Tributaria, sin que dicha actuación se vea afectada por los artículos de la Ley concursal que identifica la actora, por cuanto la declaración de concurso de la deudora principal no impide que



la administración tributaria ejerza sus facultades ni el cobro sobre el patrimonio del responsable solidario que no se encuentra en concurso".

TERCERO. *Sobre la primera cuestión de interés casacional objetivo.*

Sobre esta cuestión, semejante a la formulada en el recurso de casación 1693/2020, hemos de limitarnos a reproducir lo dicho en aquella y adaptar la doctrina al caso concreto que nos ocupa.

A) La primera cuestión que nos propone desarrollar el auto de admisión es la siguiente, de la que volvemos a dejar fiel constancia:

"2.1 Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 42 LGT en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia **judicial** firme a instancias de los obligados principales [...]".

A fin de dar respuesta a la pretensión actora, en lo referido al alcance del art. 174.5, párrafo primero, de la Ley General Tributaria, conviene reseñar lo que dicho apartado declara, reiteradamente interpretado por nuestra jurisprudencia, como a continuación vamos a indicar.

"5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación".

Nuestra sentencia nº 398/2018, de 13 de marzo, pronunciada en el recurso de casación nº 53/2017, acomete de modo frontal y directo la exégesis del expresado apartado primero del art. 174.5 LGT, inserto sistemáticamente entre las normas del procedimiento frente a responsables y sucesores, pero en que se establece una previsión sobre el ámbito y alcance de las facultades impugnatorias del declarado responsable, en los términos que la ley enuncia.

Interesa destacar la siguiente fundamentación jurídica de la mencionada sentencia (el subrayado es de esta sentencia):

"[...] PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y necesaria aclaración sobre la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida.

[...]

Y es que, efectivamente, el auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala puso de manifiesto que la necesidad de efectuar esa interpretación era la que dotaba al recurso de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, concretamente si la posibilidad que tal precepto confiere a los responsables tributarios (impugnar "el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto") queda excepcionada o puede ser de algún modo restringida si el responsable era administrador de la sociedad cuando se aprobaron las liquidaciones y demás actos administrativos cuya responsabilidad se deriva.

[...]

La atenta lectura de la sentencia recurrida y de los argumentos que acaban de exponerse permite extraer dos consecuencias que, a nuestro juicio, resultan esenciales para resolver la presente casación:

*La primera, que, ciertamente, la Sala de instancia interpreta restrictivamente el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria en el sentido de que entiende que las posibilidades impugnatorias que tal precepto ofrece a los declarados responsables de las liquidaciones y las sanciones tributarias no les permite reabrir todo el procedimiento previo, ni impugnar el procedimiento recaudatorio seguido contra el deudor principal "cuando el declarado responsable y el titular del **derecho** a impugnar las actas y liquidaciones originales coincidan en una misma persona" al ser administrador de la sociedad deudora principal.*

*La segunda, que, a pesar de tal interpretación restrictiva del precepto ("no obstante lo anterior", comienza afirmando el fundamento jurídico sexto de la sentencia a la que se remite la que nos ocupa), los jueces a quo valoran el material probatorio del que disponen y consideran -en contra de lo defendido por la parte demandante- no solo que es ajustada a **derecho** la declaración de responsabilidad solidaria por concurrir los presupuestos del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, sino que constituye un hecho acreditado que la deuda principal*



realizó conscientemente la traslación de parte de su facturación a dos personas físicas que simularon el ejercicio por sí de determinadas actividades empresariales con la finalidad de disminuir la tributación debida en los impuestos sobre sociedades y del valor añadido.

La aclaración resulta pertinente, a nuestro juicio, porque -como inmediatamente veremos- cabe que la interpretación propugnada por la Sala de instancia del precepto contenido en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria (por cuyo alcance nos pregunta el auto de admisión) no sea ajustada a **Derecho** y, sin embargo, esa errónea interpretación no determine el acogimiento del recurso de casación si la decisión alcanzada por la sentencia no se ampara exclusivamente en el "alcance restrictivo" de aquella norma, sino en una completa valoración del material probatorio del que se dispone y del análisis (también completo) de los presupuestos de fondo en los que se asentaron tanto las liquidaciones, como las sanciones tributarias relativas a la deudora principal.

SEGUNDO. La interpretación del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria que esta Sala considera procedente.

El apartado primero del indicado precepto -único aquí concernido- dispone literalmente lo siguiente:

"En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación".

En la redacción originaria del mencionado precepto se señalaba expresamente que en tales recursos o reclamaciones podía impugnarse el presupuesto de hecho habilitante pero se imponía una limitación: en ningún caso, como consecuencia de la resolución de tales recursos o reclamaciones, podrían revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza "sino únicamente el importe de la obligación del responsable".

A partir del 1 de diciembre de 2006, como consecuencia de la modificación efectuada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, el precepto contiene la primera de las redacciones expresadas.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el alcance de las posibilidades impugnatorias de los responsables tributarios (sean solidarios o subsidiarios) en, al menos, tres sentencias, las núms. 85/2006, de 27 de marzo, 39/2010, de 29 de julio, y 140/2010, de 29 de julio, dictadas en relación con la redacción anterior del precepto y en las que se ha afirmado -desde la perspectiva del **derecho** fundamental a la **tutela judicial efectiva**- lo siguiente:

1. Que los responsables ostentan "el **derecho** de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus **derechos** e intereses", de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, pueda revisarse "el importe de la obligación del responsable", por cuanto "al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige".

2. Que una negativa del órgano **judicial** a entrar a conocer sobre las cuestiones que la parte actora planteaba en relación con la deuda que se derivaba ha vulnerado su **derecho** fundamental de acceso a la jurisdicción.

En nuestra reciente sentencia de 22 de diciembre de 2016 (recurso de casación núm. 2629/2015), reiterando una decisión anterior contenida en la sentencia de 6 de junio de 2014 (recurso de casación núm. 560/2012), hemos afirmado sin ambages que el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria es una norma que otorga un **derecho** al interesado y que tal **derecho** consiste en su posibilidad de impugnar -plenamente- no solo el acuerdo de derivación de responsabilidad, sino la liquidación que se practicó al deudor principal y que está en el origen de aquel acuerdo de derivación.

La solución es coherente con el tenor literal del precepto, que permite la impugnación del "presupuesto de hecho habilitante y de las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto", y que solo hace referencia a la firmeza de los acuerdos anteriores para impedir que éstos se modifiquen "para otros obligados tributarios", expresión que obliga a colegir -sin mayores esfuerzos hermenéuticos- que no es posible que se modifiquen los parámetros (cuantitativos y cualitativos) definitivamente determinados para los deudores principales en cuanto a éstos, pero sí que pueden alterarse aquellos parámetros para el declarado responsable, que puede impugnar el acuerdo de derivación in toto, esto es, en relación con cualesquiera de los presupuestos en los que se asienta.

El artículo 174.5 de la Ley General Tributaria, por tanto, debe interpretarse en el sentido de que el responsable puede combatir tanto el acto de derivación como la propia liquidación en que tiene su origen, porque la derivación



es un procedimiento autónomo al que le resultan de aplicación las normas comunes y en el que el trámite de audiencia (referido en los apartados tercero y cuarto del propio precepto) es esencial y, obviamente, no excluye la potestad de alegar y aportar cualesquiera medios de prueba admitidos en **derecho**.

No hay, en definitiva, una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, pues el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal. Tal indebida extensión se produciría si la firmeza de las liquidaciones o sanciones relativas al deudor principal impidiera al responsable atacar sus presupuestos, pues ello no solo contravendría el **derecho** de defensa en los términos vistos, sino también la propia dicción literal del precepto que analizamos.

A nuestro juicio, además, la expresada interpretación no puede alterarse en atención a la condición del declarado responsable. Dicho de otro modo, y tal como nos exige el auto de admisión, el alcance y contenido de la impugnación (que son, como se ha dicho, plenos y se extienden a los acuerdos dictados respecto del deudor principal) no quedan exceptuados, limitados o restringidos por la circunstancia de que la persona declarada responsable fuera administradora de la entidad a la que se giraron las liquidaciones o a la que se impusieron las sanciones derivadas.

Abona esta tesis (excluyente de la imposición de limitaciones impugnatorias al responsable por su condición de administrador) no solo la dicción literal del precepto que nos ocupa (que no distingue en absoluto al respecto), sino la propia naturaleza jurídica del expediente de derivación de responsabilidad que constituye, como ya dijimos, un procedimiento autónomo del seguido con el deudor principal, al que no le son trasladables -sin más- los efectos de éste y cuyo resultado, desde luego, no puede ser calificado como un acto consentido y firme para un responsable que ha deducido contra los acuerdos correspondientes el recurso o reclamación legalmente procedentes.

A lo anterior cabría añadir la especificidad que, en relación con las sanciones tributarias, recoge nuestro ordenamiento jurídico (artículo 43 de la Ley General Tributaria), pues el mismo establece, respecto de los administradores, que la derivación de responsabilidad exige que se constate que por acción (adoptando acuerdos) u omisión (consintiendo el incumplimiento o no realizando los actos precisos para impedirlo) contribuyeron o facilitaron la comisión de las infracciones sancionadas. Ni qué decir tiene que ello amplía el alcance de las potestades de impugnación en relación con las sanciones, pues cabe, respecto de éstas, que el administrador (i) impugne las liquidaciones que constituyen el presupuesto de la sanción, (ii) cuestionen la comisión por el deudor principal de la infracción misma y (iii) recurran la parte de la decisión administrativa en la que se les imputa a ellos, como administradores, las acciones u omisiones típicas que determinaron o contribuyeron decisivamente a la comisión de la infracción finalmente sancionada".

La jurisprudencia que emana de esta sentencia ha sido seguida de otras varias, en el mismo sentido, como las de 17 de mayo de 2018 (recurso de casación nº 86/2016); 7 de noviembre de 2019 (recurso de casación nº 4234/2017); 3 de junio de 2020 (recurso nº 5020/2017) y la más reciente de 7 de noviembre de 2022 (recurso nº 7939/2020). Si bien se trata de la primera sentencia que sistematiza los problemas planteados en relación con el **derecho** de defensa que asiste al declarado responsable frente al acto mismo de derivación y a los actos que son objeto de ésta, no desvía su criterio del previamente adoptado por esta misma Sala y Sección, en el ámbito del anterior recurso de casación, con ocasión de las sentencias de 6 de junio de 2014 (recurso nº 560/2012); y 22 de diciembre de 2016 (recurso de casación nº 2015). No es, por tanto, una novedad, el criterio reiteradamente establecido en cuanto al **derecho** de defensa contradictoria y el ámbito objetivo que comprende.

De la jurisprudencia transcrita, interpretativa del art. 174.5, párrafo primero, de la LGT, cabe extraer las siguientes consecuencias esenciales:

- 1) El art. 174.5 LGT, reiteradamente interpretado por la Sala, confiere al declarado responsable las más amplias facultades impugnatorias, permitiéndole combatir las resoluciones que son firmes -para otros-, esto es, las que afectan al deudor principal, por la que se establecen deudas o sanciones tributarias.
- 2) El responsable solidario es un tercero en relación con la relación jurídica tributaria desencadenante de la deuda principal.
- 3) El procedimiento de derivación de responsabilidad, en este caso en virtud de la causa tipificada en el art. 42.1.a) de la LGT, es autónomo respecto al determinante de la deuda principal, y así lo hemos expresado reiteradamente.
- 4) Esas posibilidades impugnatorias no se ven menoscabadas por el hecho de que el declarado responsable haya sido o sea administrador de la sociedad deudora principal. Se trata de un efecto necesario de la naturaleza autónoma del procedimiento de derivación y de la alteridad de la persona natural o jurídica a la que se imputa



la responsabilidad solidaria respecto del deudor principal. Varían en uno y otro caso -o pueden hacerlo- la voluntad y los intereses jurídicos o la perspectiva bajo la que se defienden.

5) El **derecho** de defensa, de contenido constitucional, se ve fortalecido o robustecido en caso de que sea la participación del luego declarado responsable -por ser causante o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria-, lo que haya de establecerse. Aquí las posibilidades de defensa son máximas, incluyendo tanto el acto mismo de declaración de responsabilidad como el acto de comisión de infracciones tributarias en cuya realización se afirma participó, causando o colaborando a su comisión -que parecen dos modalidades participativas de intensidad diferente, cuya exégesis no está aquí sometida a controversia-, en este caso como administrador de la sociedad ANCA CORPORATE que había sido sancionada.

Pues bien, a los efectos de reconocimiento del alcance impugnatorio que se debe conceder al declarado responsable, íntimamente asociado al **derecho** a la **tutela judicial efectiva** y a la proscripción de la indefensión (art. 24 CE), así como al **derecho** fundamental a la legalidad penal (art. 25.1 CE), la primera de las sentencias del Tribunal Constitucional que se han mencionado, la 85/2006, de 27 de marzo, pronunciada en el recurso de amparo nº 2938/2001 (FF.JJ. 3º y 4º), señala lo siguiente, de directa aplicación al caso:

"[...] que la derivación de responsabilidad -subsidiaria, en ese asunto- respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT -de 1963 -, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II -que lleva por rúbrica "Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias"- del título IV -que regula "La potestad sancionadora".

4. En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE [entre las últimas, SSTC 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 52/2004, de 13 de abril, FJ 3; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 9/2003, de 20 de enero, FJ 3 a); y 116/2002, de 20 de mayo, FJ 3]. Entre tales garantías se encuentra el **derecho** a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, reconocido en el citado art. 25.1 CE [...].

6) De un modo semejante al que acabamos de reflejar se pronuncia la STC 140/2010, de 21 de diciembre, recaída en el recurso de amparo nº 5453/2007, en que se razona así:

"[...] 3. Hechas las precisiones que anteceden estamos ya en disposición de dar respuesta a la alegada vulneración del **derecho** a la **tutela judicial efectiva** sin indefensión (art. 24.1 CE) que la parte actora hace depender de la negativa **judicial** a permitirle cuestionar las deudas tributarias que le han sido derivadas. Pues bien, sobre esta cuestión ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos para reconocer a los responsables "el **derecho** de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus **derechos** e intereses", de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, pueda revisarse "el importe de la obligación del responsable", considerando este Tribunal la negativa del órgano **judicial** a controlar las liquidaciones de las que traía causa la responsabilidad derivada "una vulneración del **derecho** a la **tutela judicial efectiva** (art. 24.1 CE), causante de una auténtica indefensión" (STC 85/2006, de 27 de marzo, FJ 7). Y ello porque "al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige. [/] No hay que olvidar que una conducta pasiva del deudor principal frente a las pretensiones liquidatorias o recaudatorias administrativas, haciendo dejación de su **derecho** a reaccionar en tiempo y forma contra los actos de liquidación, dejaría inerte al responsable solidario o subsidiario, al condicionar el ejercicio de su **derecho** fundamental de acceso a la jurisdicción en petición de nulidad de la deuda que se le deriva de la actitud procesal diligente del deudor principal que la deja impagada" (STC 39/2010, de 19 de julio, FJ 4) [...].

B) La cuestión que, de modo específico, hemos de resolver en este recurso de casación, es la de si se han observado, de modo pleno y material, en la sentencia de instancia ahora impugnada, las garantías que, directamente enlazadas con la de **tutela judicial efectiva** (art. 24 CE), se infieren de la doctrina constitucional y jurisprudencial de que hemos hecho cita y comentario extenso.

Dos son las cuestiones que, en particular, hemos de abordar en este trance:



a) la primera de ellas consiste en precisar si las continuas referencias que hemos realizado a la posibilidad de combatir, a los efectos de pretender y obtener la invalidación de la declaración de responsabilidad, a las resoluciones que son firmes -para otros-, esto es, las que afectan al deudor principal, por la que se establecen deudas o sanciones tributarias, comprenden también aquellas situaciones en que la firmeza ha sido establecida en virtud de sentencia **judicial**, aspecto éste del problema cuya novedad, por lo demás, justifica el interés casacional objetivo que presenta el asunto, a fin de *reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT*, tal como reza, *ad pedem litterae*, el punto primero de la parte del auto de admisión en que se enuncian las cuestiones que ofrecen dicho interés; b) la segunda cuestión, despejar cuál ha sido, en el proceso seguido en la instancia, el grado de observancia de las exigencias constitucionales y legales que han quedado recogidas ampliamente, esto es, en otras palabras, si la sentencia satisface el **derecho**, de raíz constitucional a título de **derecho** fundamental (art. 24 CE), de dar respuesta fundada a la impugnación efectuada en la demanda y dirigida, no ya a la actividad de derivación de responsabilidad, sino a los actos en que se concreta la deuda inicialmente exigida al deudor principal y luego objeto de atribución al declarado responsable.

C) La primera cuestión que hemos de analizar merece una respuesta positiva, esto es, que la sentencia firme que definitivamente resuelve el proceso **judicial** entablado por el deudor principal, en el caso debatido la mercantil ANCA CORPORATE, S.L., puede ser contradicha o controvertida por el declarado responsable. Las razones, sintéticamente expuestas, son las siguientes:

1.- No hay una diferencia sustancial, examinado el caso desde la perspectiva de quien es un tercero, en tanto ajeno a la relación tributaria inicial, entre que el asunto haya ganado firmeza en vía administrativa o lo haya sido en vía **judicial**, como tampoco posee relevancia decisiva que esa firmeza derive de la inimpugnabilidad de las resoluciones o de la pasividad del deudor principal. Es de notar al respecto que la propia doctrina constitucional que se ha reseñado favorece la indemnidad del impugnante en relación con la conducta de pasividad del deudor principal, primer llamado a reaccionar frente a los actos que le son desfavorables.

2.- Si se parte de la base, reiteradamente reconocida, de que estamos ante procedimientos autónomos, lo relevante es que el aquí recurrente, Sr. Jacobo, es un tercero respecto de las relaciones jurídicas que dieron lugar a la imposición de las deudas tributarias y sanciones a cargo de ANCA, partiendo del presupuesto de que el administrador de la sociedad mantiene incólumes, por esa sola razón, sus posibilidades impugnatorias, pues así lo hemos declarado.

3.- La institución de la cosa juzgada material, para operar como limitación impugnatoria, requeriría la presencia de la triple identidad de conceptos. En este caso, no concurre esa triple identidad -de objeto, de sujetos y de *causa petendi*- para apreciar, respecto del administrador, cosa juzgada material, pues es de reiterar que se trata de un tercero.

Así según establece el art. 222 LEC:

"[...] Artículo 222. Cosa juzgada material.

1. La cosa juzgada de las sentencias firmes, sean estimatorias o desestimatorias, excluirá, conforme a la ley, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquélla se produjo.

2. La cosa juzgada alcanza a las pretensiones de la demanda y de la reconvención, así como a los puntos a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 408 de esta Ley.

Se considerarán hechos nuevos y distintos, en relación con el fundamento de las referidas pretensiones, los posteriores a la completa preclusión de los actos de alegación en el proceso en que aquéllas se formularon.

3. La cosa juzgada afectará a las partes del proceso en que se dicte y a sus herederos y causahabientes, así como a los sujetos, no litigantes, titulares de los **derechos** que fundamenten la legitimación de las partes conforme a lo previsto en el artículo 11 de esta Ley [...]."

Consideramos que el ámbito impugnatorio del interesado, como responsable solidario, a la hora de acometer el núcleo mismo de la validez o no de los actos que contienen la deuda atribuida al deudor principal y que luego comparte con éste, de modo solidario, por razón de la derivación de responsabilidad, es semejante, en buena medida, al caso que analizamos en nuestra sentencia de 22 de septiembre de 2020 -recurso de casación nº 2839/2019- en el que alcanzamos la conclusión, en relación con una sanción tributaria dimanante de una liquidación derivada de acta de conformidad, el alcance limitado del principio de firmeza administrativa.

Aun cuando el problema allí suscitado era el del acto firme y consentido, dijimos que la firmeza despliega sus efectos sobre el acto consentido, la liquidación, pero no en los otros posteriores, de donde se deducía la posibilidad de basar la impugnación de la sanción impuesta por no satisfacer el pago de la deuda, en motivos propios de la liquidación firme y, en el caso allí examinado, en la extinción por prescripción de la facultad para



establecer la deuda en esa liquidación. Se trata de una exigencia de la efectividad de la **tutela judicial** que deben dispensar jueces y tribunales (art. 24.1 CE).

La sentencia aquí impugnada no satisface mínimamente la carga de dar respuesta a la impugnación del recurrente en su demanda, ya que se limita, de una parte, a la afirmación contenida en su fundamento jurídico segundo en que, con un carácter general, se afirma que:

"[...] SEGUNDO.- Esta Sección ya se ha pronunciado resolviendo los motivos de impugnación deducidos contra la Resolución del TEAC de idéntico contenido a la aquí impugnada *en relación a las deudas tributarias de Anca Corporate, por lo que razones de unidad de doctrina, seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la ley exigen proyectar sobre la presente cuestión litigiosa los pronunciamientos que esta Sección ha efectuado*".

Tal decisión **judicial** de remisión global *in toto*, por razones de unidad de doctrina, seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la ley, a lo que se haya declarado previamente en relación con esas deudas tributarias de ANCA a que se alude -en realidad, son deudas y sanciones- supone una declaración negatoria u obstativa de la posibilidad de examinar la impugnación autónoma de tales actos en los términos en que viene planteada en el escrito de demanda y en relación con las pretensiones y motivos que en ella se articulan al respecto. Tal criterio indebidamente restrictivo es más evidente aún con la lectura de lo que indica la sentencia en su breve fundamento quinto, que se transcribe íntegro:

"QUINTO.- *Respecto a la improcedencia de imponer sanciones por el Impuesto de Sociedades, ejercicios 2004 al 2006, y por retenciones del IRPF 2007, la sección 2ª dictó sentencia de 19 de octubre del 2017 desestimatoria de la impugnación de los acuerdos de liquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios citados y sanciones; mientras que la sección 4ª dictó sentencia firme de 24 de octubre del 2018, por la que anula la sanción impuesta por no practicar retenciones sobre dividendos abonados. Se trata de cuestiones ya juzgadas por sentencia firme*".

La última afirmación de la Sala de instancia merece un comentario aclaratorio. Lo relevante de la alusión a que las cuestiones ya han sido juzgadas por sentencia firme no nos debe llevar a la necesaria conclusión, que podría ser equívoca, de que esa referencia lo es a la cosa juzgada material, en un sentido técnico-jurídico procesal, como baluarte impeditivo frente a toda posibilidad de impugnación, o de mero examen, de actos administrativos ya enjuiciados por sentencia firme, aun cuando lo fueran para terceros distintos del que luego ejercita la acción.

Sin embargo, el efecto que se produce, *de facto*, es equiparable al de una abstención de juzgar una pretensión ejercitada debido al efecto impeditivo de la firmeza. Al margen de los términos empleados en la sentencia y de su precisión conceptual, lo cierto es que en ella no se aborda, con el mínimo detalle exigible, el conjunto impugnatorio acometido en la demanda, en lo referente a la nulidad de la sanción impuesta a ANCA CORPORATE, concretado expresamente en los puntos en los que se desarrolla argumentalmente su impugnación y en los que se desgrana la denuncia de distintos motivos de nulidad, sustentados en argumentos de diversa entidad de los que, a juicio del recurrente, estaría aquejado el acuerdo de imposición de sanción frente a la que son dirigidos.

A ninguno de ellos se da respuesta específica en la escueta sentencia impugnada, y no sólo por la vaga e inconcreta remisión a lo que ya se ha declarado en la sentencia de 19 de octubre de 2017, recurso nº 132/2016, fallado por la Sección Segunda de la Audiencia Nacional, sino porque el análisis que esta última resolución efectúa sobre los motivos allí aducidos por la sociedad, en el proceso precedente, es lacónico e inexpresivo. Así, la Sección enjuiciadora -la Segunda del citado tribunal-, al margen de las continuas remisiones entrecorilladas a la motivación que contiene la propia resolución sancionadora se limita, por toda explicación, a la afirmación apodíctica de que con tal motivación del acto queda agotado el análisis de los respectivos motivos, lo que sucede tanto en lo relativo a la presencia del elemento objetivo de la sanción; como en lo alegado en relación con la presencia de la causa de exclusión fundada en la interpretación razonable de la norma; o, finalmente, en lo concerniente a la concurrencia del elemento subjetivo. Todos estos puntos se confían de modo íntegro a lo plasmado en el propio acuerdo sancionador por la Inspección.

Sucede, además de lo anterior, cabe decir de la sentencia aquí impugnada, que si de lo que se trata, en el texto de ese fundamento quinto que hemos reproducido, es de hacer uso de una motivación *in aliunde* o por remisión, tal técnica argumentativa sólo sería procedente y válida, desde la perspectiva constitucional de respeto íntegro a la **tutela judicial efectiva**, en los términos que hemos desarrollado más arriba, cuando la resolución a que se remite la obligada a motivar contuviera materialmente, ella misma, todas las respuestas a las cuestiones que se plantean, en este caso por el Sr. Jacobo, lo que dista de suceder aquí.

Tal criterio supone una vulneración de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, a que hemos hecho mención constante, que permite la posibilidad de utilizar, de un modo pleno,



como instrumentos impugnatorios (conforme al art. 174.5, párrafo primero, de la LGT), los dirigidos a poner de relieve la incorrección jurídica de los actos administrativos de liquidación y sanción que, por la apreciación de la conducta tipificada en el art. 42.1.a) LJCA, dan lugar a la responsabilidad solidaria que se traslada al aquí recurrente.

Expresado de otro modo, la plenitud del **derecho judicial** que asiste al responsable a obtener una respuesta de los tribunales razonada sobre su pretensión, que en este caso viene referido a la negada condición de causante o colaborador, de modo activo, en la realización de una infracción tributaria, implica también -por directa protección de su **derecho** a la **tutela judicial efectiva** (art. 24 CE)- el **derecho** a verificar si existe o no una infracción tributaria lícitamente sancionada en la que haber participado en calidad de causante o colaborador, no ya para abatir el acto mismo sancionador -que ha ganado firmeza **judicial**, y que resulta por esa misma razón intangible-, sino para neutralizar la existencia del presupuesto de hecho de que surge la atribución de responsabilidad solidaria que, con fundamento en esa modalidad, le ha sido impuesto.

CUARTO. *Sobre el debate y las responsabilidades declaradas.*

A la vista del desarrollo de los escritos rectores de las partes se hace preciso recordar la segunda y tercera cuestiones con interés casacional objetivo:

2.2. Precisar si, el hecho de que el administrador solidario considere aplicable el régimen especial de sociedades patrimoniales y, por tanto, haga tributar a la sociedad por ese régimen y no por el concepto de impuesto sobre sociedades, -pese a la respuesta de la DGT a la consulta vinculante planteada entendiéndose improcedente su tributación en este régimen especial-, puede constituir la causa próxima de la derivación de responsabilidad por actos ilícitos ex art. 42.1.a) LGT, por ser dicha conducta susceptible de ser calificada como causante o colaboradora activa en la realización de una infracción tributaria.

2.3. Esclarecer si, la respuesta a una consulta tributaria vinculante, instada por una sociedad y, en consecuencia, dirigida a ella, puede proyectarse sobre un socio que es administrador solidario a los efectos de derivarle responsabilidad tributaria por el supuesto de actos ilícitos del art. 42.2.a) LGT, cuando no salvó el voto en la adopción de un acuerdo social, contrario a las determinaciones y consecuencias que se derivaban de aquella consulta.

La parte recurrente en su escrito de interposición trata conjuntamente ambas responsabilidades del art. 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT, fundamentalmente para examinar la incidencia de la consulta tributaria a la que se refiere las cuestiones vistas a fin de determinar su incidencia en las responsabilidades imputadas.

En su desarrollo argumental ofrece un relato de los hechos que no se ajusta al relato tenido en cuenta en vía tributaria, económico administrativa y luego **judicial**. Advertir que el enjuiciamiento que abordaremos más adelante se atenderá a los hechos tenidos en cuenta en la sentencia impugnada, sin añadir ni especular con nuevas y, a criterio de la parte recurrente, determinantes circunstancias que incorpora en su relato.

Considera necesario la parte recurrente reformular las cuestiones de interés casacional identificadas en el auto de admisión, pero dado que a raíz del anterior Fundamento y acogimiento del mismo decae la responsabilidad referente al 42.1.a), se prescinde de cualquier consideración al respecto, excepto de la necesaria para abordar el examen de la responsabilidad del 42.2.a), dado que el tratamiento que realiza la parte recurrente en su desarrollo argumental, al menos parcialmente, es común a ambas responsabilidades; así, cabe señalar que sobre la responsabilidad del art. 42.2.a) se limita a remitirse a lo dicho sobre el 42.1.a) y centra su discurso sobre la irrelevancia, a los efectos interesados, de la consulta.

La parte recurrida, al igual que la recurrente, argumenta sobre ambas cuestiones de interés casacional, segunda y tercera de forma conjunta, centrándose su examen sobre la consulta en cuanto a su incidencia en las responsabilidades declaradas. Considera la recurrida que la respuesta que se dé a las cuestiones resulta irrelevante para la decisión a tomar, puesto que una consulta vinculante tendrá mayor o menor significación al valorar su grado de colaboración en la causación de la infracción o en la ocultación o transmisión de los bienes, en función de múltiples factores, por lo que nos encontramos ante un tema muy casuístico y dependerá de cada caso y sus circunstancias. En fin, entiende que en el supuesto que nos ocupa sí ha tenido la consulta relevancia para medir el elemento subjetivo exigible, aún cuando la responsabilidad contemplada en el art. 42.2.a) queda extramuros del ius puniendi.

Entrando en el planteamiento que ambas partes ofrecen sobre la consulta vinculante y su incidencia respecto de las cuestiones de interés casacional objetivo formuladas en el auto de admisión ha de realizarse las siguientes consideraciones.

Como bien señala la Abogado del Estado para dar las respuestas a las citadas cuestiones segunda y tercera de interés casacional formuladas en el auto de admisión, no puede prescindirse del caso concreto y de la



conurrencia del elemento subjetivo, de suerte que no puede responderse con carácter general y objetivo, sino que dependerá de cada caso y de la acreditación y justificación de la concurrencia del elemento subjetivo en los términos que luego se abordarán. La existencia de una Consulta Tributaria, instada por la sociedad, esto es, por quien ha de resultar a la postre deudor principal, puede proyectarse sobre un administrador o socio a los efectos de declararlo responsable solidario, haya o no actuado a través de representante y, en su caso, haya o no salvado su voto en la adopción de un acuerdo social, cuando se actúa en contra de los términos de la Consulta, siempre y cuando resulte acreditada la concurrencia del elemento subjetivo, con la intensidad requerida en cada una de las responsabilidades solidarias que la ley distingue.

En definitiva, las características de las responsabilidades solidarias en general, en particular la que nos ha de ocupar del 42.2.a), exige un examen de forma casuística en función de múltiples elementos y datos, entre ellos, cuando concurren, los términos de una Consulta Tributaria afectante al deudor principal y la intervención del administrador y del socio en las actuaciones tendentes a la conducta tributaria contraria a la misma, cuyo resultado es la deuda tributaria, junto con el resto de circunstancias con valor instrumental para procurar alguna de las conductas ilícitas acaecidas.

No basta, por tanto, para dilucidar la responsabilidad solidaria la existencia de una Consulta Vinculante y que sea conocida por el administrador y que el socio no haya salvado su voto en la adopción del acuerdo social, sino que resulta imprescindible un desarrollo argumental adicional que acredite la concurrencia del elemento subjetivo.

Lo procedente, por tanto, es un examen concreto y puntual de la conducta del administrador/socio -en este caso- y la concurrencia del elemento tendencial conforme a las circunstancias concurrentes en cada caso. No cabe, pues, un análisis con carácter general aplicable a la totalidad de los implicados, sin más, pues si solo bastara la existencia de una consulta vinculante para derivar las responsabilidades que tratamos se daría entrada a una imputación objetiva del administrador/socio; será sujeto responsable solidario exclusivamente cuando ha actuado tendencialmente para el fin específico que contempla la norma -42.2.a)-.

QUINTO. *El elemento subjetivo de la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT.*

Sobre la interpretación del art. 42.2.a) de la LGT se ha pronunciado este Tribunal Supremo en varias y recientes sentencias, compendiando lo dicho al respecto. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2021, rec. cas. 62/2020, se recoge la doctrina que se ha dictado, con referencia a pronunciamientos anteriores, como la Sentencia de 11 de marzo de 2021, rec. cas. 704/2019, al respecto conviene recordar las siguientes consideraciones.

Sobre la cuestión referida a si "la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o **derechos** del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación", se dijo entonces que "**requiere ser resuelta caso por caso**, por lo que la doctrina de la sentencia hay que referirla a supuestos en los que, como en el presente, se acredite la existencia de un acuerdo previo a la producción del devengo de determinados impuestos con la finalidad de evitar la ejecución de las deudas tributarias", y en atención al caso enjuiciado se entendió que "En interpretación del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o **derechos** del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación". Se insiste en que "**... el art. 42.2.a) LGT no contiene una regla que limite la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se produce el hecho o negocio determinante de su nacimiento**, esto es, al momento de la transmisión u ocultación de los bienes, ni puede desprenderse tal regla de un examen literal o gramatical del precepto". Se hace referencia a dos elementos "... aceptar la posibilidad de un perjuicio para la Administración tributaria (*sciencia fraudis*)", junto a "... la conciencia de participar en un plan urdido para impedir la traba de los bienes (*consilium fraudis*)" extendiendo la responsabilidad "... sobre aquellas deudas tributarias y sanciones que, si bien no se han devengado, pueden entenderse comprendidas o abarcadas por la conciencia o dolo tendente a evitar la traba o, al menos, en lo que afecta a aquellas deudas y sanciones anudadas a las mismas que pueden calificarse como de seguro acaecimiento". En resumen, se entendió que "... la clave no gira en torno al elemento objetivo como puede ser el tipo de tributo de donde procede la deuda tributaria original, sino sobre el componente subjetivo de participar para evitar la actuación de la Administración".

Exigiéndose, en todo caso, el elemento subjetivo, en tanto que los términos del art. 42.2.a) "... remite a una conducta que implica conocimiento y voluntad, por más que la supresión de la palabra *maliciosa* pudiera sugerir cosa distinta. La conducta habilitante de la responsabilidad de "...[C]ausar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes...con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria" no es compatible



con el caso fortuito, el puro desconocimiento o el descuido. Más bien sucede que, ahora implícita y claudicante, se sigue requiriendo una conducta maliciosa y, por tanto, conocedora y voluntaria".

Dicho lo anterior se afrontó el análisis de la diferencia entre "la responsabilidad solidaria contemplada en el art. 42.1 de la LGT, conectada de manera directa e inmediatamente a la obligación tributaria y al deudor principal; de la responsabilidad solidaria del art. 42.2 de la LGT, desconectada de aquella, vinculada a una responsabilidad patrimonial y en garantía de que los bienes del obligado responderán de las deudas tributarias. No cabe, pues, confundir ambos tipos de responsabilidad solidaria que responden a distintos presupuestos y finalidades, ni cabe trasladar, sin más, las reglas y exigencias aplicables a una u otra de forma indistinta e indiscriminada". Y con referencia obligada a otros pronunciamientos anteriores se decía que "... si se lee detenidamente el art. 42.2 LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria, **no está vinculado directa e inmediatamente al "deudor principal" y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio.** De ahí que **el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad** en los supuestos del art. 42.2 LGT... **el referente de estos responsables no son los "deudores principales" sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el art. 42.2.a LGT . Se trata, por así describirlo, de supuestos de responsabilidad solidaria que la ley configura, no para situarlos exclusivamente junto al deudor principal y por razón directa e inmediata de su posición como obligado al pago primero y esencial, sino por hechos que afectan a la integridad de la garantía patrimonial de cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, sea o no deudor principal".**

Sobre el fundamento de ambos tipos de responsabilidad solidaria se recoge que "El precepto de aplicación al caso que nos ocupa resulta categórico, en tanto que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 de la LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", y ello porque como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, "habida cuenta del presupuesto de **derecho de dicha responsabilidad**". Pues como en otras ocasiones hemos dicho **con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir o obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido**, exigiéndose una responsabilidad específica, y "hasta el importe del valor de los bienes o **derechos** que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria". **Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro;** distinto fundamento que justifica la distinción que previene el art. 174.5 en sus dos párrafos, que conlleva en el supuesto contemplado en el párrafo segundo, que el declarado responsable en los supuestos del art. 42.2 de la LGT, extienda su responsabilidad en referencia a los bienes y **derechos** que por la conducta del responsable hayan sido perjudicados para responder de la deuda del obligado principal, y no por el importe de esta, sino en exclusividad "hasta el importe del valor de los bienes o **derechos** que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria"."

A la hora de dilucidar la cuestión con interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, interesa resaltar de la doctrina jurisprudencial antes recordada la necesaria concurrencia del elemento subjetivo, de una intención consciente y voluntaria para el fin prohibido. En la responsabilidad solidaria que contemplamos, su imputación pasa inexorablemente por el análisis y resolución de cada caso concreto, puesto que es requisito insoslayable la concurrencia del elemento subjetivo, de la intención de impedir la actuación de la Administración para ejecutar las deudas ya devengadas o que se devenguen de futuro; por lo que debe exigirse necesariamente que se acredite el concierto entre el deudor tributario y el responsable solidario en perjuicio de la Administración y un plan tendente a impedir la traba de los bienes para el pago de las deudas tributarias.

De ahí que la respuesta a la cuestión de interés casacional formulada en el auto de admisión, no pueda prescindirse del caso concreto y de la concurrencia del elemento subjetivo, de suerte que "si la respuesta a una consulta tributaria, instada por una sociedad y, en consecuencia, dirigida a ella, puede proyectarse sobre un socio a los efectos de derivarle responsabilidad tributaria por el supuesto de actos ilícitos del art. 42.2.a) LGT, cuando su representante no salvó el voto en la adopción de un acuerdo social, contrario a las determinaciones y consecuencias que se derivaban de aquella consulta", no pueda responderse con carácter general y objetivo, en tanto que dependerá de cada caso y que se acredite la concurrencia del elemento tendencial que se ha indicado. La existencia de una Consulta Tributaria instada por la sociedad, esto es, por quien ha de resultar a la postre deudor principal, puede proyectarse sobre un socio de la sociedad a los efectos de declararlo responsable solidario, haya o no actuado a través de representante y, en su caso, haya o no salvado su voto en la adopción de un acuerdo social, cuando se actúa en contra de los términos de la Consulta, siempre y cuando resulte acreditado la concurrencia del elemento subjetivo intencional, " *sciencia fraudis*" y " *consilium fraudis*", en los términos antes apuntados.



En definitiva, las características de la responsabilidad solidaria que analizamos exige un examen de forma casuística en función de múltiples elementos y datos, entre ellos, cuando concurren, los términos de una Consulta Tributaria afectante al deudor principal y la intervención del socio u otro miembro de la sociedad en las actuaciones tendentes a la conducta tributaria contraria a la misma, cuyo resultado es la deuda tributaria, junto con el resto de circunstancias con valor instrumental para procurar alguna de las conductas previstas en el art. 42.2 de la LGT.

No basta, por tanto, para dilucidar la responsabilidad solidaria la existencia de una Consulta Vinculante y que el socio no haya salvado su voto en la adopción del acuerdo social o que el administrador no haya plegado su conducta a la misma, sino que resulta imprescindible un desarrollo argumental adicional que acredite la concurrencia del elemento subjetivo.

SEXTO. Proyección de la doctrina jurisprudencial sobre el artº 42.2.a) de la LGT sobre el caso anjuiciado.

Dicho lo recogido en el fundamento anterior, y delimitado el valor de la consulta en el conjunto de datos y elementos para dilucidar la concurrencia del elemento subjetivo exigible para la declaración de responsabilidad del art. 42.2.a) de la LGT, debe entrarse a resolver esta cuestión en referencia a los términos en los que las partes proponen el debate casacional.

La parte recurrente sobre la aplicación del artº 42.2.a) de la LGT, después de argumentar sobre la incidencia de la consulta en esta responsabilidad solidaria, se limita a insistir sobre que "Se sitúa la decisión de la DGT en una fuente de conocimiento de obligado cumplimiento para el socio, al punto de que la falta de acomodo a su resultado por la sociedad le convierte, nada menos, que en causante de la ocultación o transmisión de bienes para impedir a la Administración cobrar una deuda (que, por cierto, aún no existía)", lo cual ha de descartarse.

Añade que el no someter los dividendos a retención, nada tiene que ver con la intención de despatrimonializar la sociedad, sino que es el resultado del régimen por el que se tributó; sin que administradores y socios vinieran obligados a realizar una declaración complementaria por mor de la consulta. En definitiva, lo que hace la parte recurrente no es más que ofrecer una versión valorativa distinta de la que tuvo en cuenta la Administración y fue ratificada posteriormente en sede **judicial**.

Lo procedente, por tanto, es comprobar si queda suficientemente justificado la concurrencia del elemento tendencial en los términos exigidos por la interpretación jurisprudencial del art. 42.2.a) de la LGT.

En el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por el art. 42.2.a) de la LGT, se deja constancia, entre otras consideraciones, que "la transmisión que se realizó de los bienes de la sociedad ANCA CORPORATE, S.L. mediante el reparto a sus socios, entre ellos el reclamante, de dos dividendos a cuenta -el 3 de enero de 2007, y el 23 de enero de 2007- se produjo ante el previsible nacimiento de una deuda por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, de una deuda por retenciones a cuenta del Capital Mobiliario del primer trimestre de 2007 y de las sanciones derivadas de dichos conceptos tributarios, resultantes de una eventual y previsible comprobación inspectora, dada la relevancia tributaria de las operaciones que se habían realizado y la falta de ingreso de su Importe, y porque el reclamante tuvo una participación activa en la referida transmisión ya que conocía la existencia de los pasivos fiscales y que con el reparto de dividendos se descapitalizaba la compañía impidiendo la efectividad de una actuación posterior de la Administración Tributaria para conseguir el cobro de la deuda".

En el presente caso, ha de acentuarse que la parte recurrente añadía a su condición de socio, la de administrador solidario de la sociedad. Lo cual con acierto es puesto de manifiesto en la resolución del TEAR, que va a distinguir en esta responsabilidad entre socios y socios/administradores solidarios, para negar la concurrencia del elemento subjetivo en aquellos y apreciarla en estos conforme al acuerdo de declaración de responsabilidad y en esta línea apunta que "... era uno de los dos administradores solidarios de la sociedad y, por tanto, era conecedor de la consulta formulada... y, en consecuencia, de la posibilidad de que el régimen fiscal aplicado, de sociedad patrimonial, fuera en definitiva improcedente... los administradores solidarios entre ellos el reclamante, son los que formularon y aprobaron el reparto de los dividendos a cuenta de enero de 2007 y formularon las cuentas anuales y la propuesta de distribución de beneficios a la Junta General Universal que las aprobó... el interesado, administrador de la sociedad, participa en la transmisión no sólo mediante la aceptación (acuerdo y aprobación en Juntas) del dividendo, sino al haber acordado su distribución en enero, es por tanto causante pues es una de las partes en el negocio Jurídico y, también, colaborador de... la distribución del dividendo en enero, aún a sabiendas de la consulta planteada, y su voto a favor una vez conocida la contestación a la misma... puede considerarse que los administradores solidarios, uno de ellos el reclamante, al acordar la distribución del dividendo a cuenta en el mes de enero de 2007, cuando al menos estaba pendiente la contestación a la consulta con sus posibles consecuencias, y proponer posteriormente a la Junta General su aprobación, fueron causantes, de la transmisión de bienes de la sociedad, el numerario en que consiste el dividendo,...".



En definitiva, atendiendo a los términos del acuerdo de declaración de responsabilidad, antes transcrito, no hace falta un especial esfuerzo exegético para comprobar que se ha tenido en cuenta que el recurrente como administrador/socio ante las dudas sobre la tributación correcta tuvo pleno conocimiento de las incertidumbres creadas y a pesar de ello, de forma activa colaboró sustancialmente para hacer posible la transmisión y reparto del dividendo con la consecuencia, consentida, de la despatrimonialización de la sociedad y el obstáculo que representaba para el cobro de futuras responsabilidades sin adoptar medidas impeditivas; concurre el elemento subjetivo, pues cabe descubrir en la conducta del recurrente la intencionalidad de sus acciones con una finalidad evidente de sustraer a la Administración Tributaria los bienes de la sociedad, en este caso los dividendos, para hacerse pago con ellos de la deuda tributaria.

Así lo entendió también la Audiencia Nacional, sin que en este recurso de casación se aporten razones por las que proceda su corrección. Basta al efecto la lectura de la sentencia impugnada, fundamento cuatro, que con remisión a otras tantas sentencias dictadas sobre la operación que nos ocupa y en referencia a miembros de la sociedad, se dejó dicho, entre otras consideraciones lo siguiente:

"... la fecha de esa respuesta es determinante para tener por acreditado que el recurrente era conocedor de que el régimen fiscal era el Impuesto de Sociedades y no el régimen especial de sociedades patrimoniales. Y ya expusimos que los administradores de Anca Corporate acordaron el pago de dividendos los días 3 y 23 enero 2007, sin tener en cuenta la contingencia fiscal de la empresa. Y que en las Juntas Generales Universales de 30 junio y 27 noviembre 2007 ratificaron esa distribución de dividendos.

En el presente caso, el recurrente, mediante representación asistió a las Juntas generales celebradas en las que se procedía al reparto de dividendos, y en esas Juntas Generales se dio a conocer la respuesta ofrecida por la DGT a la consulta vinculante... El recurrente tenía pleno conocimiento y conciencia de los acuerdos de las Juntas Generales... Y tenía toda la capacidad de comprender la situación que se creaba con ese reparto de dividendos que, por supuesto, acepta por los beneficios que ello le produjo, a sabiendas de que se estaba despatrimonializando la sociedad y no pudo hacer frente a sus deudas.

El recurrente era conocedor del resultado de la consulta por lo que aceptando el reparto de dividendos se convierte en un colaborador activo...

El elemento subjetivo de la infracción, la culpabilidad y la intencionalidad, se cumple en este supuesto; el sujeto que, conociendo la contestación a una consulta, sigue el criterio y regulariza voluntariamente (en caso de estar fuera de plazo) del sujeto que hace caso omiso de la contestación.

El interesado tuvo la oportunidad de actuar correctamente y poder evitar la comisión de una infracción...

... hay que tener en cuenta que los socios deben conocer las circunstancias de la sociedad, por cuanto constan en las Cuentas Anuales de 2004, 2005 y 2006 y conocen también que la única operación relevante de la sociedad era la promoción de los terrenos de la DIRECCION000, que se realizó a través de DIRECCION001. En las Cuentas Anuales que aprueban los socios consta que la sociedad tributó en el impuesto sobre sociedades en el régimen especial de sociedad patrimonial (es decir con un tipo de gravamen, más favorable, del 15 por ciento en lugar del 35 % del régimen general).

De los beneficios obtenidos por la venta de las participaciones en DIRECCION001, obtienen unos ingresos que son repartidos entre todos los socios sin practicar retención a cuenta del IRPF entre los días 3 y 23 de enero de 2.007. Con ese reparto, la sociedad pierde fondos, pierde activo dificultando, obstaculizando, impidiendo, en definitiva, el pago de deudas tributarias. Y esos acuerdos eran conocidos por todos los socios físicamente presentes y representados. Y esta situación era conocida por el demandante que recibió el dividendo -un importante dividendo- por su participación en la sociedad, por lo que podemos decir que el actor tenía conocimiento, de que, además, la tributación llevada a cabo en el ejercicio 2007 y en los dos anteriores (en virtud del régimen especial de sociedades patrimoniales y enormemente beneficiosa: es decir con un tipo de gravamen, más favorable, del 15 por ciento en lugar del 35 por ciento del régimen general) era improcedente.

Esa aprobación del reparto de dividendos vaciaba patrimonialmente a la deudora y no procedió a impugnar o mostrar su desacuerdo con la situación que se generaba con el reparto de dividendos, lo que evidencia que concurren los elementos de la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT.

... Conclusiones: a) La sociedad paso de tener unos activos de 120.080.657,12 euros (y unos fondos propios de 120.057.334,97 euros) el 31 de diciembre de 2006, a tener sólo 4.105.454,55 euros de activos a 30 de noviembre de 2007.

b) La causa fundamental es la distribución de unos dividendos de 107.500.107,45 euros, que perciben los socios en enero de 2007 en dos pagos.



c) La sociedad había tributado en el régimen especial de sociedades patrimoniales en el impuesto sobre sociedades, al tipo del 15 %, y formulado consulta tributaria a la DGT, acerca de la aplicabilidad de dicho régimen.

d) En el año 2010 se realiza la comprobación por la Inspección, resultando que le correspondía el régimen general al tipo del 35 %; levantando actas de las que se derivan unas propuestas de liquidación y de imposición de sanciones por 89.647.969,66 euros.

e) La sociedad, que había distribuido como dividendos la casi totalidad de sus activos, procede a presentar concurso de acreedores, declarado por Auto del Juzgado de lo Mercantil número 6 de Madrid, el 25 de marzo de 2011 .

f) Del informe-dictamen de la administración concursal resulta que al cierre del ejercicio 2010, los activos de la sociedad ascienden a solo 2.357.771 euros y el patrimonio neto es negativo.

La responsabilidad del actor también es evidente; la sola aceptación de esos dividendos sin impugnación u observación alguna a los acuerdos societarios que así lo determinaban, demuestra su aceptación y consentimiento a esa operación de vaciamiento patrimonial de la entidad deudora principal".

En definitiva, está presente el elemento tendencial en la conducta del recurrente que lo hace merecedor de la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT.

SÉPTIMO. Sobre el órgano competente para la declaración de responsabilidad solidaria.

Se hace constar en la resolución del TEAC que "para la adopción del nuevo acuerdo resultaba competente los órganos de la Inspección; de conformidad con los artículos 174.2 de la Ley General Tributaria y 124.3 del Reglamento General de Recaudación. En efecto, las liquidaciones y los acuerdos sanciones se dictaron con fecha 29 de abril de 2013, siendo objeto de notificación el 21 de mayo de 2013, por lo que el plazo de pago en período voluntario, a que hace referencia el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, finalizó el 5 de julio de 2013, mientras el acuerdo de declaración de responsabilidad se adoptó el 17 de junio de 2013 es decir, con anterioridad a dicha fecha. El hecho de que la sociedad deudora estuviese en concurso de acreedores en la fecha de acordarse las liquidaciones y sanciones, no determina que la competencia para la adopción fuera de la Recaudación, ya que las deudas tributarias debieran ser exigidas conforme a la Ley 22/2003, Concursal, ya que el plazo a tener en cuenta es el indicado en el señalado artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, sin tener en cuenta su posible exigibilidad por la normativa específica".

La sentencia impugnada resuelve la referida cuestión remitiéndose a la sentencia del mismo órgano de fecha 6 de junio de 2019, po. 686/2017.

En esta se desestima este motivo de impugnación. El planteamiento de la parte demandante, que reproduce en esta sede casacional, consiste en que la situación concursal de ANCA conlleva que corresponde a los órganos de recaudación la declaración de responsabilidad solidaria, no a los de inspección. Existe, pues, un vicio de nulidad radical, art. 217.1.b) de la LGT.

Sin perjuicio de entrar, como se hace a continuación, a dilucidar las alegaciones de la parte recurrente, aún en la hipótesis de acoger sus argumentos, lo que evidente no se hace por las razones que a continuación se exponen, ha de rechazarse de plano que estemos ante un supuesto de nulidad radical.

El acuerdo fue dictado por la Dependencia regional de Inspección, su base argumental, art. 174.2 de la LGT, se centra en "el 29 de abril de 2013 se dictaron los nuevos acuerdos de liquidación, derivados de las actas citadas. El plazo de pago en período voluntario finalizó el 5 de julio de 2013. (...) Con fecha 17 de junio de 2013 se dictó el acuerdo de declaración de responsabilidad por la Dependencia Regional de Inspección" (Antecedente de Hecho Quinto), por tanto, la Inspección era el órgano competente para dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado al haberse dictado con anterioridad al término del plazo de pago en período voluntario de las deudas del deudor principal (nuevas liquidaciones), de conformidad con el artículo 174.2 de la Ley General Tributaria".

A la cuestión hecha valer en demanda, de que había que tener en cuenta los plazos de la LC, arts. 49, 156, 157 y 158, dado que en abril de 2013 la deudora principal se encontraba en situación concursal, la competencia era de los órganos de recaudación, se contesta en la sentencia que "La derivación de responsabilidad solidaria tiene carácter autónomo, por lo que nada impide que se haya iniciado un concurso de acreedores respecto al deudor principal, que seguirá el curso que corresponda, y eso, desde luego, no es obstáculo para que la Administración pueda exigir la responsabilidad solidaria... Por tanto, la actuación de la Inspección de los Tributos se produjo en el ejercicio de las competencias atribuidas a la misma... sin que dicha actuación se vea afectada por los artículos de la Ley concursal...".



La Abogado del Estado en su escrito de oposición señala algún pronunciamiento de este Tribunal Supremo sobre esta materia. Así es, tanto esta Sala Tercera como el Tribunal de Conflicto de Jurisdicción se ha pronunciado en ocasiones sobre una materia que controvertida y polémica, hoy se encuentra pacificada.

En varios pronunciamientos en este Tribunal, véase las sentencias recaídas en los conflictos de jurisdicción recaídas en los núms. 3/2013 ó 2/2018, ya se señaló que la derivación de responsabilidad no se dirige contra el concursado, sino contra terceros que, por incurrir en alguno de los presupuestos contemplados en los artículos 41 y ss. LGT, se hacen solidaria o subsidiariamente responsables de la deuda tributaria. En consecuencia, la derivación de responsabilidad tributaria que acuerda la Administración tributaria no supone ninguna injerencia en el patrimonio del deudor ni ataca la par conditio creditorum.

Declaración que viene a reconocer la competencia de la Administración Tributaria para derivar la deuda por responsabilidad solidaria o subsidiaria contra terceros, aún cuando el deudor principal este incurrido en un proceso concursal. Los actos dictados de declaración de responsabilidad no se dilucidan ante el órgano **judicial** mercantil, sino ante el Tribunal económico administrativo primero y luego, en su caso, en vía contencioso-administrativa.

El ejercicio de estas facultades de autotutela, por ende, resulta plenamente compatible con el procedimiento concursal y así lo ha venido a reconocer no sólo el Tribunal de Conflicto de Jurisdicción, sino esta misma Sala Tercera, sentencias de 15 de junio de 2016, rec. cas. 1916/2015), Dado el carácter autónomo de la obligación del responsable solidario, poco importa que antes de la declaración de Talleres Almo como tal se hubiere iniciado y declarado el concurso de acreedores de Prodaemi, por la sencilla razón de que, de un lado, los hechos que determinaron la derivación de responsabilidad son en todo caso anteriores y, de otro, aun cuando no lo fueren, nada impedía a la Administración ejercer sus facultades. Se ha de tener en cuenta que la declaración de concurso produce los efectos ya expresados, impidiendo juicios declarativos y ejecuciones independientes, pero no priva a la Administración del ejercicio de sus potestades en orden a la liquidación y recaudación de los tributos [véanse las sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción 5/2011, de 14 de diciembre de 2011 (conflicto 4/11, FJ 2º), y 7/2013, de 17 de junio de 2013 (conflicto 9/12, FJ 3º)]. Una vez declarado el concurso, la Hacienda Pública sigue siendo competente para dictar actos de liquidación y recaudación; el único límite es que no podrá ejecutarlos independientemente, debiendo someterse a la disciplina del procedimiento universal. En otras palabras, en este caso no le cabe a la Agencia Estatal de Administración Tributaria hacer efectivo su crédito sobre el patrimonio de Prodaemi al margen del proceso concursal, pero nada le impide ejecutar su **derecho** sobre el patrimonio de otra personalidad jurídica, no sometida a procedimiento concursal alguno, que ha sido legítimamente declarada responsable solidaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquélla.

Y de 27 de junio de 2017, rec. cas. 433/2016,

Por otra parte, la legislación tributaria ha regulado de forma autónoma la figura del Responsable, que es un auténtico obligado tributario y que podrá responder, en los términos establecidos en las leyes tributarias, con carácter solidario o subsidiario. Es una figura que, como ha señalado la jurisprudencia, constituye una garantía más, en un sentido genérico, del crédito tributario". Y aclara: "La calificación del concurso como fortuito o culpable, cuya declaración corresponde al Juez Mercantil que conoce del concurso, no impide declarar la responsabilidad tributaria solidaria con sujeción a lo dispuesto en el ordenamiento tributario, aunque se trate de personas relacionadas con el concursado a las que puedan extenderse los efectos de la calificación concursal".

El art. 174.2 de la LG, dispone que "En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación". Regulándose en el artº 62.2 de la LGT los plazos para el pago de la deuda tributaria, de un claro contenido formal dentro del procedimiento de pago.

En definitiva, si se reconoce el carácter autónomo de los procedimientos de derivación de responsabilidad, si los mismos en modo alguno suponen una injerencia en el patrimonio del deudor, sin atacar a la par conditio creditorum, correspondiéndole la competencia para tramitarlos y resolverlos a la AEAT, el procedimiento al efecto es el establecido en las normas tributarias, que conforme hemos visto determina el órgano competente para su declaración, haciendo depender dicha competencia de un elemento formal consistente en el vencimiento del plazo del período voluntario de pago, el cual carece, como se desprende de lo dicho de efectos materiales desde el punto de vista concursal; por tanto, el hecho de que con el concurso no pueda hacerse el pago de la deuda tributaria, ni obsta a la declaración de responsabilidad, ni altera el procedimiento ni los plazos dispuestos para determinar el órgano llamado a dictar la declaración.



La última cuestión de interés casacional objetivo, "Determinar quién es el órgano competente para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad, cuando la sociedad cuyas deudas se derivan esté en situación de concurso de acreedores y haya entrado en proceso de liquidación, el órgano competente para dictar la liquidación o el órgano de recaudación", debe despejarse en el sentido de que ha de estarse a los términos literales del art. 172.2 de la LGT, por lo que ha de atenderse a si la declaración se hace con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, en cuyo caso es competente el órgano encargado de dictar la liquidación, y en los demás casos el órgano de recaudación.

En el presente caso, visto que el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria se dictó el 17 de junio de 2013, por lo tanto, antes del transcurso de plazo para el pago voluntario que se cumplía en 5 de julio de 2013, el órgano competente era la Dependencia Regional de Inspección.

OCTAVO. *Jurisprudencia que se establece.*

A la primera de las preguntas que hemos de responder, su tenor literal es el siguiente:

"[...] 2.1 Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 42 LGT en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia **judicial** firme a instancias de los obligados principales.

De conformidad con todo lo razonado en el fundamento jurídico tercero, la respuesta que procede es la siguiente:

- Se completa nuestra jurisprudencia sobre las posibilidades impugnatorias que reconoce el art. 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por razón de la causa de responsabilidad prevenida en el artículo 42.1.a) de la misma ley, en el sentido de que el precepto permite impugnar, sometiendo a controversia, por razones de forma o fondo, los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron, aun cuando éstas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia **judicial** firme a instancias de los obligados principales.

- En ningún caso, la eventual estimación de tales motivos impugnatorios afectaría a la validez y eficacia de los actos ya enjuiciados por sentencia firme, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad, como el aquí sometido a debate, por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en tales actos administrativos o, expresado en otros términos, puede examinarse la validez de los actos dirigidos al deudor principal a fin de determinar la conformidad a **Derecho** del acto de derivación.

- El **derecho** impugnatorio que asiste, con la mayor amplitud, a los responsables tributarios, con ocasión de tales impugnaciones, lleva consigo el deber del órgano administrativo o **judicial**, según los casos, de examinar los motivos esgrimidos y los argumentos en que se amparen, sin que la firmeza de los actos puede erigirse en obstáculo que impida o dificulte ese obligado examen.

- El **derecho** a invocar tales motivos de que se verían aquejados, en el sentir del declarado responsable, los actos de establecimiento de las deudas o sanciones que a la postre se derivaron, que recae sobre los mencionados actos firmes con ocasión de la reacción administrativa o **judicial** frente a los actos de derivación de responsabilidad, surge de modo directo del art. 24 de la CE, así como del artículo 25 CE, tratándose de sanciones.

En cuanto a la doctrina a fijar respecto del 42.2.a) de la LGT, procede limitarnos a reiterar la doctrina ya sentada recogida en las sentencias a las que hemos hecho mención y transcrito parcialmente ut supra.

NOVENO. *Sobre las costas.*

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico octavo de esta sentencia y reiterar los criterios interpretativos referidos al art. 42.2.a) de la LGT.

Segundo. Ha lugar al recurso de casación nº 3904/2020, interpuesto por D^a Eulalia y D^a Catalina (en representación de sus hijos menores de edad, D. Héctor y D. Humberto), herederos todos de D. Jacobo



(recurrente en la instancia), y representados por el procurador de los Tribunales D. Ramón Rodríguez Nogueira, contra la sentencia de 4 de noviembre de 2019, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 250/2018; sentencia que se casa y anula, en exclusividad, a dispuesto sobre la declaración de responsabilidad solidaria del art. 41.2.a) de la LGT.

Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo nº 250/2018, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 31 de enero de 2018, que estima el recurso de alzada nº 6407/2015 frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de enero de 2015, relativa a la reclamación nº NUM000 , sobre exigencia de responsabilidad de deuda tributaria objeto de derivación de D. Jacobo , como administrador y socio de la entidad ANCA CORPORATE, SL, anulándola, en exclusividad, en cuanto declara la responsabilidad solidaria derivada de la aplicación del art. 41.2.a) de la LGT

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDO