



Roj: **STS 949/2018 - ECLI:ES:TS:2018:949**

Id Cendoj: **28079130022018100085**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/03/2018**

Nº de Recurso: **53/2017**

Nº de Resolución: **398/2018**

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

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3881/2016,**
ATS 2049/2017,
STS 949/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 398/2018

Fecha de sentencia: 13/03/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 53/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/02/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 53/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 398/2018

Excmos. Sres.



D. Jose Diaz Delgado, Presidente
D. Angel Aguillo Aviles
D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco
D. Francisco Jose Navarro Sanchis
D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 13 de marzo de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **53/2017** interpuesto por el procurador de los tribunales don Luciano Rosch Nadal, en nombre y representación de **D. Florencio**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional de fecha 13 de octubre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 123/2015, sobre responsabilidad solidaria en el pago de deudas y sanciones tributarias; ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 13 de octubre de 2016 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 123/2015.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) La mercantil CURVADOS PISUERGA, S.L. (dedicada a la fabricación de, instalación y montaje de artículos de carpintería metálica) se constituyó en septiembre de 1994 con tres administradores solidarios, don Benedicto, don Cornelio y don Florencio, si bien en Junta General de 1 de junio de 2006 se acordó cesar en el cargo, aceptando su dimisión, del primero de los mencionados, ratificando en sus cargos a don Cornelio y a don Florencio.

b) La Inspección de los Tributos constató que la empresa (que tributaba por sociedades e IVA en régimen general) había trasladado parte de su facturación a uno de sus socios e iniciales administradores (don Benedicto) y al hijo de éste (don Guillermo), quienes ejercían la actividad de carpintería y cerrajería y tributaban por sus rentas empresariales por módulos del IRPF y bajo el régimen simplificado en IVA.

c) La Inspección consideró que la actividad de carpintería y cerrajería que desarrollaban don Benedicto y su hijo constituía un negocio simulado, pues los citados no tenían los elementos materiales necesarios para su ejercicio (carecían de local con licencia *ad hoc*, de maquinaria y de personal necesario para fabricar, instalar, montar y transportar los bienes). A tal efecto, tuvo en cuenta que CURVADOS PISUERGA, S.L. utilizó en torno a treinta empleados para facturar un volumen de ventas similar al que facturaron conjuntamente don Benedicto y su hijo.

d) Según la AEAT, a través de aquella simulación CURVADOS PISUERGA, S.L. obtuvo una reducción de las cuotas correspondientes a los impuestos sobre sociedades y sobre el valor añadido, pues su facturación debía haber tributado en el régimen general; al trasladarse a aquellas personas físicas, la tributación en IRPF se produjo bajo el sistema de estimación objetiva por módulos y el IVA en el régimen simplificado, al punto de que el beneficio empresarial de don Benedicto y su hijo -que realmente correspondía a CURVADOS PISUERGA, S.L.- tributó mucho menos que lo legalmente establecido en aquellos dos impuestos.

e) Se dictan entonces las correspondientes liquidaciones por ambos impuestos (ejercicios 2002 a 2004) en las que se imputa a CURVADOS PISUERGA, S.L. el beneficio declarado por don Benedicto y su hijo don Guillermo. Y, tras la incoación del correspondiente procedimiento, se dictan tres acuerdos sancionadores (Sociedades 2002, Sociedades 2003/2004 e IVA 2002/2004).

f) Ante la falta de pago en período voluntario de las deudas resultantes de las liquidaciones y sanciones se inicia procedimiento de apremio, que concluyó con diligencias de embargo a CURVADOS PISUERGA, S.L. que entró en concurso de acreedores en septiembre de 2010 (auto del juez de lo mercantil de Valladolid) y a la que la AEAT declaró fallida el 13 de junio de 2012.



g) Iniciado procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, el mismo culmina -en lo que ahora interesa- con un acuerdo declarando responsable solidario a don Florencio , administrador de la sociedad limitada, acuerdo que es confirmado por las correspondientes resoluciones del TEAR (28 de febrero de 2014) y del TEAC (26 de noviembre de 2014) en las que se afirma (i) que las cuestiones relativa a la invalidez de las liquidaciones y sanciones relativas al deudor principal ya fueron analizadas por el TEAR al declarar su conformidad a derecho en resoluciones firmes, (ii) que el interesado no ha contradicho los hechos y el análisis de las circunstancias e indicios que concluyeron en la existencia de simulación en la actividad de don Benedicto y don Guillermo y (iii) que concurren pruebas suficientes para afirmar que se ha producido una intervención activa en la comisión de la infracción realizada por la entidad deudora principal.

SEGUNDO. La sentencia de instancia.

1. Frente al acuerdo desestimatorio dictado por el TEAC con fecha 26 de noviembre de 2014, el Sr. Florencio interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida en la que, por lo que ahora importa, se señala que la reiterada jurisprudencia en relación con la posibilidad de impugnar, con ocasión del recurso frente al acuerdo de derivación, la liquidación derivada o la propia declaración de responsabilidad " *no implica la reapertura de todo el procedimiento previo, ni la posibilidad de 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 (teniendo en cuenta su condición de administrador de la entidad deudora), dado que la finalidad del precepto referido es evitar la indefensión que podría producirse en el caso de que los administradores declarados responsables no hubieran podido participar en el procedimiento inspector en el que se liquidaron las ahora deudas derivadas* " .

Razona así la sentencia ahora recurrida en su fundamento jurídico tercero, en el que reproduce parte de una sentencia anterior:

"Por otro lado, se encuentra ahora el responsable solidario en un procedimiento distinto e independiente del anterior, aunque derive de él, constando en el expediente administrativo que las liquidaciones ahora derivadas ya fueron impugnadas en su día por la deudora principal, existiendo sobre tales actos firmeza administrativa, que impide en principio que vuelvan a ser examinadas y enjuiciadas de nuevo, por razones obvias de legalidad y de seguridad jurídica, y así lo establece el citado art. 174.5 LGT , al decir de forma clara y expresa "...sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones (contra el acuerdo de declaración de responsabilidad) 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 reclamación".

Al hilo de lo anterior, consta en las actuaciones que la deuda en relación con la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 y la sanción correspondiente fue objeto de impugnación ante el TEAR de Castilla y León en sendas reclamaciones económico administrativas con resultado desestimatorio, y en igual sentido se ha pronunciado el mismo Tribunal mediante Resoluciones de 29 de enero de 2010, en relación con la liquidación y sanción en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004 y en relación con la liquidación y sanción en concepto de IVA de los ejercicios 2002 a 2004; quedando acreditado en suma en virtud de tales resoluciones, que adquirieron firmeza en la vía administrativa, que la actividad llevada a cabo por D. Benedicto y su hijo no es real, sino simulada, teniendo como consecuencia una menor tributación para la deudora principal, Curvados Pisuerga, S.L., e incurriendo ésta por ello en las infracciones tributarias previstas en el art. 79, a), de la LGT de 1963 , y arts. 191 y 195 de la LGT de 2.003, por las que fue sancionada en virtud de los correspondientes expedientes sancionadores, en los términos recogidos en el Fundamento de Derecho Primero, apartado 5, de los presentes ".

2. En resumen, según la sentencia, el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria justifica adecuadamente la aplicación en este caso del artículo 42.1.a de la LGT 2003 , quedando debidamente acreditada la participación directa del recurrente en la comisión de la infracción tributaria de la sociedad Curvados Pisuerga, no sólo por el hecho de que ostentara el cargo de administrador solidario de la misma, lo que impide admitir que desconociera la facturación de la entidad, sino también por el hecho acreditado de que la deudora principal realizara conscientemente la traslación de parte de su facturación a don Benedicto y don Guillermo , participando así de forma activa en la simulación de las actividades realizada por dichas personas físicas.

3. Por último, en relación con el alcance del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria , los jueces a quo citan una sentencia del Tribunal Supremo de fecha de 29 de abril de 2014 (recurso núm. 2485/2012) en la que se habría entendido que la aplicación de este precepto debe realizarse atendiendo a las circunstancias de cada caso en particular, valorando entre otras de esas circunstancias "el hecho de que el declarado responsable solidario



haya podido tener conocimiento de las actuaciones de comprobación respecto del deudor principal", siendo así que -según la Audiencia Nacional en la sentencia que ahora analizamos- eso es lo que habría ocurrido en el caso pues "el hoy recurrente ha intervenido en nombre de la sociedad recurrente interponiendo las oportunas reclamaciones económico-administrativas y recurso de reposición en nombre de Curvados Pisuerga S.L."

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Florencio preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 30 de noviembre de 2016.

2. En dicho escrito, el declarado responsable solidario identificó como "normas infringidas" (a) el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto; (b) el artículo 24.1 de la Constitución Española; (c) los artículos 38.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre y 42.1.a) LGT/2003; (d) los artículos 120.3 y 24.3 CE, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre valoración de la prueba y el artículo 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil; (e) los artículos 9.3 y 24 CE al existir resoluciones judiciales contradictorias; y (f) el principio que prohíbe el enriquecimiento injusto de la Administración.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 5 de diciembre de 2016 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 15 de marzo de 2017, en el que señaló que la norma infringida estaría constituida por el artículo 174.5, párrafo primero, de la LGT, a cuyo tenor *"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"*.

Y, como cuestión de interés casacional, señala tal auto que ésta no es otra que la de determinar si la posibilidad que tal precepto contempla *"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"*.

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

1. El representante procesal de don Florencio interpuso el recurso de casación mediante escrito de 3 de mayo de 2017, que observa los requisitos legales.

2. Señala el recurrente en dicho escrito que el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria solo contempla dos excepciones a la facultad de impugnar "el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones": a) La firmeza que las liquidaciones hayan ganado para otros obligados tributarios distintos del responsable; b) La existencia de conductas que obstaculicen la acción recaudatoria, supuesto éste que no concurre, pues la responsabilidad que se imputa es la del artículo 42.1.a) -a los causantes o colaboradores activos con la infracción- y no las del artículo 42.2 -referido a los causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración-.

3. A su juicio, no hay excepción alguna derivada de la condición de administrador del interesado, por lo que puede atacar todo lo acaecido antes de la derivación de responsabilidad, lo que le permite no solo cuestionar la existencia de la simulación declarada en las liquidaciones firmes por falta de pruebas, sino discutir la supuesta inexistencia de maquinaria, o de personal, o de elementos de transporte de don Benedicto y su hijo, o dudar de la interpretación de las declaraciones de los clientes que efectúa la AEAT y de las que extrae que aquellas dos personas no tenían capacidad para ejercer su actividad mercantil. Y, finalmente, como, según se afirma, "no se ha probado la existencia de la supuesta simulación", debe estimarse el recurso y declararse la nulidad de la declaración de responsabilidad que la AEAT decretó.

QUINTO. Oposición al recurso de casación del abogado del Estado, demandado en la instancia.

La parte recurrida reconoce que, en efecto, no hay limitaciones impugnatorias derivadas de la condición de administrador de la persona a la que se deriva la responsabilidad.

Ahora bien, a su juicio y como señala la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida, "ello no implica la reapertura de todo el procedimiento previo ni la posibilidad de impugnar el procedimiento de liquidación o de recaudación seguido contra el deudor principal".

En cualquier caso, siempre según el abogado del Estado, la declaración de simulación "solo podría destruirse con estimación de un motivo referido a la valoración de las pruebas practicadas en su momento", lo que no ha efectuado el recurrente en el recurso de casación que nos ocupa.



SEXTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 13 de febrero de 2018 para la votación y fallo del recurso, fecha, en la que, efectivamente y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por la representación procesal de don Florencio, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar el precepto contenido en el artículo el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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.

Pero antes de abordar el fondo del asunto, resulta necesario efectuar varias precisiones relativas al objeto del litigio seguido en la instancia, a los argumentos impugnatorios desarrollados por el recurrente y, sobre todo, a la razón de decidir de la sentencia que constituye el objeto de esta casación.

Se impugnó en el recurso un acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Castilla y León de 8 de marzo de 2013 que declaró la responsabilidad solidaria del hoy recurrente -por la causa contemplada en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria- en relación con las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades e IVA de 2002 a 2004 y sanciones asociadas a infracciones por esos mismos tributos, liquidaciones y sanciones que habían sido giradas e impuestas a la mercantil CURVADOS PISUERGA, S.L., de la que don Florencio era uno de los administradores solidarios en los períodos afectados.

Los acuerdos correspondientes (liquidaciones y sanciones) habían ganado firmeza tras desestimarse la reclamación económico-administrativa deducida por la entidad mercantil ante el TEAR de Castilla y León y el procedimiento de derivación de responsabilidad trae causa de la declaración de fallido del obligado tributario efectuada el 13 de julio de 2012.

Tanto en sede administrativa como en vía jurisdiccional, el declarado responsable argumentó, en esencia, que no existe prueba alguna en el expediente que permita entender como acreditada la simulación que habría realizado CURVADOS PISUERGA, S.L. al trasladar parte de su facturación a dos personas físicas que carecían por completo de la estructura necesaria para el ejercicio de su actividad.

Concretamente, a juicio del recurrente, (i) es falsa la afirmación de la Administración según la cual esas personas físicas no disponían de ningún inmueble para realizar su actividad, (ii) no se ha probado que don Benedicto y don Guillermo utilizaran las instalaciones de CURVADOS PISUERGA para realizar su trabajado empresarial, (iii) es asimismo falso que tales personas no dispusieran de la maquinaria especializada necesaria, (iv) no se ha acreditado que -para ejercer la actividad y dada su carencia de personal- utilizaran a los empleados de CURVADOS PISUERGA y (v) es falsa la afirmación de que esas dos personas carecieran de los elementos de transporte necesarios.

Sostenía también la representación procesal de don Florencio que las pruebas tenidas en cuenta por la Inspección (esencialmente, testificales de los clientes, facturas y determinados movimientos bancarios) no demuestran en absoluto -por ser vanas, inútiles, falsas o incorrectas- la existencia de la simulación que actúa como presupuesto de hecho tanto de las liquidaciones como de las sanciones tributarias.

La *ratio decidendi* de la sentencia desestimatoria de la Audiencia Nacional está contenida en un pronunciamiento anterior -relativo a otro administrador de CURVADOS PISUERGA- que se reproduce en el proceso que nos ocupa y que descansa en las siguientes proposiciones:



1. Aunque los responsables "ostentan los mismos derechos del deudor principal en cuanto a impugnar las liquidaciones que se derivan a tenor del art. 174.5 de la Ley General Tributaria ", sin embargo "ello no implica la reapertura de todo el procedimiento previo, ni la posibilidad de 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 (teniendo en cuenta su condición de administrador de la entidad deudora), dado que la finalidad del precepto referido es evitar la indefensión que podría producirse en el caso de que los administradores declarados responsables no hubieran podido participar en el procedimiento inspector en el que se liquidaron las deudas ahora derivadas".

2. El responsable solidario se halla en un procedimiento distinto e independiente del anterior, aunque derive de él, constando en el expediente administrativo que las liquidaciones ahora derivadas ya fueron impugnadas en su día por la deudora principal, existiendo sobre tales actos firmeza administrativa, que impide en principio que vuelvan a ser examinadas y enjuiciadas de nuevo.

3. Que está acreditado (en virtud de las resoluciones firmes del TEAR que desestimaron las reclamaciones económico-administrativas dirigidas contras las liquidaciones y sanciones después derivadas) "que la actividad llevada a cabo por don Benedicto y su hijo don Guillermo no es real, sino simulada, teniendo como consecuencia una menor tributación para la deudora principal, Curvados Pisuerga, S.L., e incurriendo ésta por ello en las infracciones tributarias" correspondientes por las que fue sancionada en virtud de los expedientes sancionadores que constan en las actuaciones.

4. Que, no obstante lo anterior, "cabe manifestar que del relato fáctico que se recoge en el extenso y detallado acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, contrastado con la citada documentación obrante en el expediente administrativo, se desprende ciertamente, en un razonamiento lógico, que concurren en el presente caso todos los requisitos exigidos por el art. 42.1, a) de la LGT a efectos de la responsabilidad solidaria declarada", a cuyo efecto la sentencia de instancia analiza los acuerdos adoptados "respecto del deudor principal" y da por acreditada: a) La inexistencia de inmueble alguno a disposición de don Benedicto y su hijo para llevar a efecto su actividad empresarial; b) La ausencia de maquinaria; c) La utilización de empleados de la deudora principal para fabricar y facturar un volumen de ventas similar al que facturaron conjuntamente don Benedicto y don Guillermo .

5. Afirma, además, la sentencia recurrida -en coincidencia con la decisión del TEAC- que el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria que nos ocupa justifica adecuadamente la aplicación en este caso del artículo 42.1.a de la LGT 2003 y que ha quedado debidamente acreditada la participación directa del recurrente en la comisión de la infracción tributaria de la sociedad Curvados Pisuerga, "no sólo por el hecho de que ostentara el cargo de administrador solidario de la misma, lo que impide admitir que desconociera la facturación de la entidad, sino también por el hecho acreditado de que la deudora principal realizara conscientemente la traslación de parte de su facturación a don Benedicto y a don Guillermo , participando así de forma activa en la simulación de las actividades realizada por dichas personas físicas".

6. Finalmente, descarta una conclusión distinta a tenor de una posible "interpretación amplia del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria " pues debe valorarse al respecto una circunstancia esencial, tenida en cuenta por el Tribunal Supremo, cual es que el responsable solidario tuvo, en su momento, "conocimiento de las actuaciones de comprobación del deudor principal", pues "ha intervenido en nombre de la sociedad recurrente interponiendo las oportunas reclamaciones económico-administrativas y recurso de reposición en nombre de Curvados Pisuerga S.L."

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.

TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

«Determinar si la posibilidad que brinda el artículo 174.5, primer párrafo, de la Ley 58/2003, General Tributaria, de impugnar, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que dicho presupuesto alcanza queda exceptuada 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 respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues el precepto citado, en la medida en que se refiere a un procedimiento autónomo, distinto del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, solo puede ser interpretado en el sentido de otorgar al responsable plenas facultades de impugnación respecto de aquel presupuesto y aquellas liquidaciones, sin que tales facultades queden exceptuadas o puedan limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados.

Debe añadirse, además, que tal interpretación se extiende también a los supuestos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza, supuesto en el que tales disposiciones solo resultan intangibles para los obligados principales, pero no para quienes, como responsables, tienen a su alcance las plenas facultades impugnatorias mencionadas.

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.



Como adelantamos en el fundamento jurídico primero de esta resolución, la sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida contiene determinadas afirmaciones contrarias a la interpretación propuesta.

Concretamente, señalan los jueces de instancia (i) que la impugnación por el responsable solidario del acuerdo de derivación " *no implica la reapertura de todo el procedimiento previo, ni la posibilidad de 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 (teniendo en cuenta su condición de administrador de la entidad deudora)* " y (ii) que la firmeza de las liquidaciones derivadas " *impide en principio que vuelvan a ser examinadas y enjuiciadas de nuevo, por razones obvias de legalidad y de seguridad jurídica* " .

Es evidente que tales declaraciones son contrarias a la interpretación que propugnamos del tantas veces citado artículo 174.5, primer párrafo, de la Ley 58/2003 , General Tributaria.

Ocurre, sin embargo, que la decisión desestimatoria de la Sala de instancia no descansa en aquella errónea interpretación, ni rechaza la impugnación del declarado responsable por la firmeza de las liquidaciones o sanciones derivadas o por su condición de administrador de la deudora principal.

Antes al contrario, en el fundamento jurídico tercero de la sentencia recurrida se reproducen los razonamientos contenidos en una sentencia anterior de la propia Sala (de 26 de septiembre de 2016), dictada en un supuesto idéntico al aquí abordado, referido al otro administrador de CURVADOS PISUERGA, S.L. (don Cornelio), y en el que se analizó la legalidad del mismo acuerdo de derivación de responsabilidad, referido a idénticas liquidaciones y a las mismas sanciones, desde la perspectiva de la valoración del material probatorio del que disponía la Sala de instancia, tanto el existente en el procedimiento principal, como el incorporado al procedimiento de derivación y el aportado o tenido en cuenta por el responsable.

Y lo que se infiere de esa sentencia -cuyos fundamentos han sido trasladados a la que ahora nos ocupa- es que la Sala ha tenido en cuenta el *factum* constatado en ambos procedimientos, ha analizado "el extenso y detallado acuerdo de derivación de responsabilidad", lo ha contrastado "con la documentación que obra en el expediente administrativo" y ha concluido que concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria habida cuenta que:

- a) Se ha probado la simulación en el traslado de la facturación a dos personas físicas que carecían -según las pruebas que la propia Sala valora- de los medios materiales y humanos necesarios para realizar tal actividad.
- b) Se ha probado también el conocimiento por parte del declarado responsable tanto de la facturación concreta de la compañía, como del traslado artificioso de buena parte de la misma a don Benedicto y a su hijo.
- c) Se infiere de la prueba practicada que el citado administrador/responsable "participó de forma activa en la simulación de las actividades realizadas por dichas personas físicas".

En definitiva, la sentencia que nos ocupa no descansa en la interpretación restrictiva del precepto aplicable al caso que parece declararse en la primera parte de su fundamentación jurídica, sino fundamentalmente en la apreciación de la prueba que realiza y que lleva a la Sala a concluir que, efectivamente, se ha probado el "presupuesto habilitante" de la derivación de la responsabilidad, que son ajustadas a derecho las liquidaciones tributarias en las que se aprecia la simulación en la medida en la que ésta ha quedado acreditada y, finalmente, que se desprende de la prueba practicada la participación del responsable en la infracción tributaria que desembocó en la sanción que ahora se deriva.

Si ello es así, solo cabría acoger el recurso de casación si entendiéramos incorrecta aquella valoración de la prueba, algo vedado en el recurso de casación salvo que se considerara ilógica, absurda o arbitraria aquella apreciación lo que, desde luego, no concurre en autos a la vista de la detallada y completa argumentación que se contiene en la sentencia recurrida, a lo que habría que añadir que el interesado se limita en su escrito de interposición a combatir las afirmaciones "de la Administración" o "de la Inspección" (vid. Apartado 3.2 de dicho escrito, intitulado "sobre la inexistencia de simulación") sin criticar seriamente los argumentos de la sentencia recurrida que, insistimos, no hace descansar su decisión desestimatoria en la firmeza de la liquidación derivada o en la condición de administrador del recurrente, sino en la valoración del extenso material probatorio del que dispone.

La consecuencia obligada es, por ello, desestimar el recurso de casación en cuanto que la sentencia recurrida ha ejercido sus facultades de valoración de la prueba de forma que no ha sido combatida por la parte recurrente en punto al eventual carácter ilógico, arbitrario o absurdo de tal apreciación.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.



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 expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. Desestimar el recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Luciano Rosch Nadal, en nombre y representación de D. Florencio , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional de fecha 13 de octubre de 2016 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 123/2015, sobre responsabilidad solidaria en el pago de deudas y sanciones tributarias.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de la presente casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.