



Roj: **STS 1277/2018 - ECLI:ES:TS:2018:1277**

Id Cendoj: **28079130022018100112**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/04/2018**

Nº de Recurso: **427/2017**

Nº de Resolución: **539/2018**

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

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 3615/2016,**
ATS 2050/2017,
STS 1277/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 539/2018

Fecha de sentencia: 03/04/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 427/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 27/02/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: EMGG

Nota:

R. CASACION núm.: 427/2017

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. 539/2018

Excmos. Sres.



D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 3 de abril de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **427/2017** interpuesto por la procuradora de los tribunales doña María del Mar Abril Vega, en nombre y representación de **D. Ovidio**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, de fecha 7 de octubre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 365/2015, 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 7 de octubre de 2016 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, desestimatoria del recurso núm. 365/2015.

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) A la mercantil PROMOCIONES POLICARPO DE VIGO, S.L. le fueron impuestas por el órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria dos sanciones por importe de 50.958,71 euros y 23.155,75 euros en relación, respectivamente, con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2004 y 2005 y con el impuesto sobre el valor añadido de esos mismos períodos.

b) Seguido contra la mencionada compañía procedimiento de apremio y ante lo infructuoso de las actuaciones encaminadas al cobro de aquellas deudas, fue dictada declaración de fallido de la indicada deudora con fecha 24 de septiembre de 2013.

c) Constatado que don Ovidio había sido administrador de PROMOCIONES POLICARPO DE VIGO, S.L. durante el período comprendido entre el 18 de marzo de 2005 y el 7 de marzo de 2008, se inició procedimiento de responsabilidad subsidiaria, que concluyó con acuerdo de 23 de enero de 2014, dictado por el Jefe de Gestión Recaudatoria de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, por el que se declaró responsable subsidiario de aquellas deudas al Sr. Ovidio.

d) Interpuesta reclamación económico-administrativa contra el referido acuerdo de derivación, el TEAR de Castilla y León concedió al interesado, con puesta de manifiesto del expediente y mediante acuerdo notificado el 30 de junio de 2014, el plazo de un mes para formular alegaciones y aportación de los documentos y pruebas de los que el reclamante pretendiera valerse.

e) El 4 de julio de 2014 -cuatro días después de la comunicación de la puesta de manifiesto del expediente y de la apertura del plazo de alegaciones- el Sr. Ovidio presenta escrito ante el TEAR en el que, tras señalar que el objeto de su reclamación es el acuerdo de derivación de responsabilidad de ciertas deudas exigidas a PROMOCIONES POLICARPO DE VIGO, S.L. mediante liquidaciones precedidas de los correspondientes procedimientos, expone literalmente lo siguiente:

" (...) Resulta evidente que para formular una adecuada defensa de las posiciones de mi representado en la presente reclamación económico-administrativa es imprescindible conocer las actuaciones seguidas por los órganos de inspección frente a la mercantil PPV, así como las seguidas por los órganos de recaudación para realizar su declaración de fallido. Sin estos antecedentes es imposible determinar la responsabilidad subsidiaria de mi representado por las deudas tributarias".

Y añade en el mismo escrito, tras constatar que en el expediente que se le ha puesto de manifiesto no consta actuación alguna de los órganos de inspección y/o de recaudación frente a la mercantil PPV, lo siguiente:



"(...) Esta parte entiende que deben ser incorporados al expediente administrativo la totalidad de los documentos contenidos en los expedientes de inspección y recaudación seguidos por la AEAT frente a PPV y de los que procede el acuerdo de derivación de responsabilidad emitido a mi representado".

f) Mediante acuerdo de 31 de julio de 2014, la secretaria del TEAR deniega la petición indicada en los siguientes términos:

"(...) Por entender que el expediente está completo por cuanto que: (i) obran en el expediente los antecedentes de las liquidaciones derivadas y (ii) no ha detallado los antecedentes omitidos (la totalidad de los documentos contenidos en los expedientes de inspección y recaudación)".

g) En el escrito de alegaciones ante el TEAR la parte denuncia en primer lugar -apartado 1.A del primer razonamientos jurídico- la insuficiencia de los documentos precisos para poder fundamentar debidamente su reclamación por cuanto, analizado el expediente electrónico, "no consta referencia alguna a los expedientes sancionadores que motivaron las sanciones referidas a los ejercicios 2004 y 2005" sino, únicamente, "dos sentencias del TSJ de Castilla y León y sendos fallos del TEAR de Castilla y León que dan origen a las mismas, pero no existe ni rastro de los antecedentes de los procedimientos inspectores y sancionadores de esos ejercicios y de las conductas llevadas a cabo por PPV y que fundamentaron los mismos". Y añade:

"Piénsese que en este caso la incorporación de estos antecedentes al expediente administrativo es de especial importancia en la medida en que mi representado nunca fue parte ni en los procedimientos administrativos que presuntamente dieron lugar a las deudas tributarias que ahora se le pretenden derivar, ni en los procedimientos judiciales que, parece ser, originaron las mismas. Es más, por las fechas de las sentencias incorporadas al expediente, mi representado ya no era ni tan siquiera miembro del órgano de administración de PPV durante su tramitación.

Conocer estos antecedentes es vital para la defensa de mi representado en este procedimiento y facilitar dicho conocimiento a mi representado corresponde inequívocamente a la Administración Tributaria, en la medida en que debe hacerlo a través de la incorporación de todos los documentos pertinentes al expediente administrativo, pues es algo que únicamente se encuentra a su alcance.

Desconocemos el motivo por el cual estos antecedentes no figuran en el expediente administrativo remitido al Tribunal, pero su ausencia nos conduce necesariamente a concluir sobre la inexistencia de la comisión de infracción alguna en estos dos ejercicios por parte de PPV y, en consecuencia, la imposibilidad de derivar responsabilidad alguna a mi representado por ellos".

h) En la resolución del TEAR de 30 de enero de 2015 (desestimatoria de la reclamación económico-administrativa citada) se rechaza, en primer lugar, la existencia de indefensión por entender que el reclamante tuvo a su disposición los documentos necesarios (los acuerdos de inicio y los acuerdos sancionadores que, en relación al IS e IVA de los ejercicios 2004 y 2005, originaron las deudas) que le hubieran permitido "haber alegado sobre el fondo de las sanciones". Y, en relación con la legalidad del acuerdo de derivación mismo, se señala que el reclamante era administrador de la sociedad en el momento en el que se cometieron las infracciones tributarias que determinaron las sanciones ahora exigidas.

SEGUNDO. La sentencia de instancia.

1. Frente al acuerdo desestimatorio dictado por el TEAR con fecha 30 de enero de 2015, el Sr. Ovidio interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en el que interesó su nulidad por entender, en primer lugar, que la actuación del órgano de revisión denegando la incorporación al expediente de los documentos referidos a las deudas derivadas le había causado una clara indefensión por cuanto no era posible fundamentar su reclamación sin conocer (i) las autoliquidaciones corregidas por la AEAT, (ii) la documentación aportada por el sujeto pasivo en las distintas diligencias llevadas a cabo durante el procedimiento inspector, (iii) el resultado del procedimiento inspector (actas y liquidaciones) del que traen causa las sanciones y (iv) el resultado final de dichas liquidaciones.

La sentencia de la Sala de Valladolid dedica su fundamento de derecho segundo a contestar a este primer motivo de impugnación, que analiza desde la perspectiva de la eventual indefensión provocada al demandante. Lo hace en los siguientes términos literales:

"Como acaba de reseñarse, el primero de los motivos de impugnación que esgrime el actor contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional deriva del hecho de que considera que, al no haberse aportado, en el expediente económico-administrativo por él instado la totalidad de la documentación en su día seguida contra la empresa de cuyo consejo de administración formó parte, no pudo esgrimir todos los motivos de defensa que hubiera podido oponer en interés de sus tesis, con lo que no pudo defenderse



adecuadamente, por lo que insta la retroacción del procedimiento a ese momento en que considera sufrió indefensión.

Inmerso el actor en un procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria regulado en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, es de patente aplicación al caso la doctrina del artículo 174.5 de la misma Ley, conforme la cual, «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. No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad»; en lo que no es sino una concreción, dentro del derecho positivo, de la doctrina del Tribunal de Amparo a que se refieren, entre otras, las SSTC 85/2006, de 27 marzo y 39 y 140/2010, de 10 julio y 21 diciembre. Es decir, la apertura del procedimiento de derivación subsidiaria abre al afectado por ella la posibilidad de impugnar la totalidad de lo actuado en vía tributaria al obligado principal, con unas limitaciones que no son al caso.

Esta doctrina, no es, en puridad, aplicable al presente supuesto, pues la parte no se queja de que no haya podido impugnar la previa actuación administrativa seguida contra la obligada principal, sino que sitúa su queja en que, habiendo pedido la aportación de lo actuado contra ella en vía tributaria ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, sin embargo ello le fue denegado y, como consecuencia de tal resolución considera que no puede defenderse adecuadamente. La resolución de la secretaria del Tribunal Económico Administrativo Regional que obra al folio 13 del expediente en papel remitido a esta Sala, deniega, efectivamente, la petición del hoy demandante jurisdiccional, por entender que obran en autos los antecedentes de las liquidaciones derivadas y, por otra parte, no concretó o detalló los antecedentes omitidos. La procedencia de esta resolución es la que es puesta en duda en este momento y sobre ella esta Sala de Justicia debe poner el énfasis en que, lo que la parte actora impugnante está haciendo es denunciar la no aportación o limitación de medios de prueba que estarían en manos de la administración y que hubieran podido permitirle esgrimir otros medios de defensa diferentes a los por ella empleados en esta litis.

Los términos en los que se plantea la queja del actor llevan, necesariamente, a la desestimación de su alegación. Efectivamente, como se lee en la STC 10/2009, de 12 enero, «Este Tribunal ha reiterado que el derecho a la prueba (art. 24.2 CE) exige que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas, sin desconocimiento ni obstáculos, resultando vulnerado tal derecho en los supuestos en que el rechazo de la prueba propuesta carezca de toda motivación o la motivación que se ofrezca pueda tacharse de manifiestamente arbitraria o irrazonable. Igualmente se ha señalado que para que resulte fundada una queja sustentada en una vulneración de este derecho es preciso que la prueba se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos y que la prueba sea decisiva en términos de defensa, correspondiendo al recurrente la carga de alegar y fundamentar la relevancia de las pruebas no practicadas (por todas, SSTC 66/2007, de 27 de marzo, FJ 5 ; 71/2008, de 23 de junio, FJ 5)». La negativa del Tribunal Económico Administrativo Regional a la práctica de la prueba pedida por el actor es, en este caso, totalmente, racional. Más allá de que el órgano estime que con los antecedentes que se han dado al actor éste puede defenderse, lo que siempre puede ponerse en duda, lo realmente trascendente es que la negativa a la aportación de la prueba no concreta cuáles fueron los antecedentes omitidos y que pudieran servir para establecer la defensa del actor, lo que es apreciable. Efectivamente, el actor se limita a pedir que le entreguen todo por ver si allí encuentra algo en lo que fundar su defensa, pide una prueba para ver si puede hallar un vestigio por el que atacar la resolución dictada. Ello no responde a los criterios constitucionales sobre el derecho a la prueba, que exige indicar cómo la negativa a la prueba lesiona el derecho del justiciable.

La queja del demandante es, pues, de tipo formal, sin trascendencia material alguna y la doctrina de nuestro Tribunal de Amparo rechaza sistemáticamente las infracciones meramente formales, pues la violación de los derechos debe tener un fundamento o trascendencia material. Y buena prueba de esa mera naturaleza formalista de la alegación de esta cuestión es que la misma surge *ex novo* en vía económico-administrativa, sin que le fuese preciso acudir a esa fuente documental previamente, en vía tributaria; lo que indica que pudo argumentar cuanto deseó, sin límite alguno en dicha vía. Por otra parte, y en el mismo sentido, ha de indicarse que la parte actora, en esta vía judicial, no instó la ampliación de lo remitido por la administración, como hubiera podido hacerlo, si hubiese sentido la necesidad de que se aportase algún medio de defensa, el cual, obviamente, debería conocer pues no solo formó parte del consejo de administración de la obligada principal, sino que, además, es familiar de uno de los consejeros delegados, lo que corrobora la posibilidad de conocer, personalmente, todos los extremos del procedimiento tributario.

Razones todas que llevan a la Sala a desestimar como lo hace la queja estudiada en este fundamento jurídico.



2. En resumen, según la sentencia, la negativa de la secretaría del TEAR a incorporar al expediente de la reclamación económico-administrativa lo solicitado por el actor en su escrito de 4 de julio de 2014 no ha causado a éste indefensión *material* por cuanto (i) tal negativa resulta "racional" a la vista de la inconcreción del reclamante en su "solicitud de prueba", (ii) la infracción denunciada es puramente "formal", intrascendente desde el punto de vista material habida cuenta que nada dijo sobre la necesidad de tal prueba "en vía tributaria", (iii) el demandante pudo haber pedido -en sede judicial- la ampliación del expediente remitido por la Administración y (iv) no parece que no conociera el contenido de lo que se solicita al haber formado parte del órgano de administración y ser familiar de un consejero delegado.

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Ovidio preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 20 de diciembre de 2016.

2. En dicho escrito, el declarado responsable subsidiario identificó como "normas infringidas" (a) el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT/2003»] y, en relación con el anterior, (b) el artículo 105 LGT/2003 ; (c) el artículo 43.1.a) LGT/2003 y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la imposibilidad de extender la responsabilidad tributaria a los presuntos responsables subsidiarios sobre la base de la responsabilidad objetiva, citando las sentencias de 9 de abril y 7 de mayo de 2015 (casación para la unificación de doctrina 1997/2013 ; ES:TS:2015:1491 y 730/2014; ES:TS :2015:2168, respectivamente).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 18 de enero de 2017 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 "*, en relación con el artículo 105 del mismo texto legal en el que, tras sentar la regla general sobre la carga de prueba -que recaerá en "quien haga valer su derecho"- dispone que *"los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria"*.

Y, como cuestión de interés casacional, señala tal auto que ésta no es otra que la interpretación de esos dos artículos, *"en cuanto a delimitar si, de la posibilidad que ofrece el referido precepto en torno a la formulación de alegaciones acerca de las liquidaciones y sanciones emitidas al deudor principal, puede inferirse asimismo tanto la obligación de la Administración tributaria de poner a su disposición los expedientes relativos a esos actos, como la posibilidad de revisar los antecedentes de hecho que motivaron los pronunciamientos judiciales dictados frente al deudor principal, determinando al respecto el alcance revisionario de la citada disposición y si el procedimiento que debe seguirse ante el deudor principal es análogo al que debe aplicarse al responsable subsidiario "*.

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

1. En el escrito interponiendo recurso de casación, que observa los requisitos legales, señala la representación procesal del Sr. Ovidio que resulta absolutamente improcedente reducir el problema suscitado -como ha hecho la Sala de instancia en la sentencia recurrida- a una pura cuestión de prueba pues, de ser así, se inaplica *de facto* el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria (que permite impugnar en su totalidad el presupuesto de hecho del que trae causa el acuerdo de derivación), al dejar en manos de la Administración la plena efectividad del derecho que tal precepto otorga al declarado responsable.

2. Señala el recurrente en dicho escrito que, en efecto, el planteamiento de la Sala de instancia presupone dejar en manos de la Administración la efectiva aplicación del artículo 174.5 LGT/2003 , al identificar la pretensión de la recurrente de que se completara el expediente administrativo para poder discutir las liquidaciones giradas a la sociedad y defenderse más adecuadamente frente al acto que acuerda la derivación de responsabilidad, como una mera cuestión probatoria, cuando en puridad es una exigencia que los procedimientos administrativo y contencioso-administrativos imponen a la Administración.

3. A su juicio, si -según jurisprudencia reiterada- el responsable se subroga en la posición del deudor principal a los efectos de sus posibilidades impugnatorias, no cabe negar al responsable la opción que le concede el ordenamiento jurídico, consistente en impugnar *plenamente* el acto administrativo del que trae causa la derivación de responsabilidad acordada.

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



La parte recurrida reconoce que, *en principio*, habría que aceptar que la Administración está obligada a poner de manifiesto o a disposición del responsable los expedientes correspondientes para que éste "puede impugnar el presupuesto de hecho habilitante" de las liquidaciones derivadas.

Ahora bien, a su juicio y como señala la Sala de Valladolid en la sentencia recurrida, "el recurrente no solicitó en vía administrativa la puesta de manifiesto del expediente seguido ante el deudor principal" sino que "articula su pretensión de que se incorpore el expediente como solicitud de prueba, denegada por el TEAR con arreglo a derecho según la Sala *a quo*".

A ello debe añadirse que la solicitud dirigida al TEAR se formuló en términos genéricos, de lo que se infiere que -a tenor del propio artículo 174.5 de la Ley General Tributaria - "el único expediente al que podría referirse la obligación de la Administración es el expediente sancionador", lo que no alcanzaría a los procedimientos de comprobación e inspección de sociedades e IVA.

SEXTO. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado - 27 de febrero de 2018- y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que concluyó el 20 de marzo de 2018 con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y necesaria y delimitación de las cuestiones que suscita el auto de admisión.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, impugnada en casación por la representación procesal de don Ovidio, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar el precepto contenido en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 105.2 del mismo texto legal.

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") " *implica tanto la obligación de la Administración tributaria de poner a su disposición los expedientes relativos a esos actos, como la posibilidad de revisar los antecedentes de hecho que motivaron los pronunciamientos judiciales dictados frente al deudor principal* ", determinando al respecto el alcance revisionario de la citada disposición y si el procedimiento que debe seguirse ante el deudor principal es análogo al que debe aplicarse al responsable subsidiario.

El tenor literal de la parte dispositiva del auto de admisión que nos ocupa parece plantearnos dos cuestiones, ciertamente conexas, pero no coincidentes. De un lado, si la facultad impugnatoria concedida al responsable en el primero de aquellos preceptos exige que la Administración le proporcione todos los documentos de los que dispone relativos al presupuesto de hecho habilitante (del acuerdo de derivación) y de las liquidaciones correspondientes. Y, de otro, si el responsable puede interesar y, en su caso, obtener una revisión plena de los antecedentes de hecho que motivaron las decisiones administrativas (y, eventualmente, judiciales) que afectan al deudor principal.

La segunda de esas cuestiones -que afecta al alcance *material* de la impugnación- no ha sido, en puridad, objeto de controversia en la instancia. Tan es así que la propia Sala sentenciadora da por sentado que el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria otorga al responsable unas posibilidades defensivas idénticas a las que tendría el deudor principal en relación con el presupuesto de hecho y con la liquidación derivada.

Dicen, en efecto, los jueces *a quo*, literalmente, que "*la apertura del procedimiento de derivación subsidiaria abre al afectado por ella la posibilidad de impugnar la totalidad de lo actuado en vía tributaria al obligado principal, con unas limitaciones que no son al caso*".

La tesis es coherente con la seguida por esta Sala en distintos pronunciamientos (como en las sentencias de 22 de diciembre de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2629/2015, y 6 de junio de 2014, recaída en el recurso de casación núm. 560/2012) en los que afirmamos 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".

Más recientemente, en la sentencia de 13 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 53/2017) dimos respuesta a una cuestión interpretativa planteada por la Sección Primera de esta Sala muy similar a la que ahora analizamos.

Realizamos entonces tres pronunciamientos sobre el alcance del repetido artículo 174.5 de la Ley General Tributaria que debemos ahora reiterar para dar respuesta a la segunda de las cuestiones que suscita el auto de admisión:

a) El primero, que tal precepto se refiere a un procedimiento autónomo, distinto del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, y que, por ello, otorga al responsable plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones giradas en su momento al deudor principal.

b) El segundo, que tales facultades no queden excepcionadas o pueden limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados o cuando tuvieron lugar las infracciones que dieron lugar a las sanciones tributarias correspondientes.

c) El tercero, que tal interpretación (que permite la impugnación plena, sin límites o restricciones derivados de la condición de administrador del responsable) se extiende también a los supuestos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza, incluso mediante pronunciamientos jurisdiccionales, 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.

Como ya apuntamos, no hubo en nuestro proceso controversia -ni en sede administrativa, ni en vía jurisdiccional- respecto del alcance de esas potestades impugnatorias.

El problema fue otro, tiene que ver, también, con la interpretación del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria y se refiere específicamente a si existe obligación de la Administración de suministrar al interesado todos los documentos de los que dispone que están relacionados con la deuda derivada al impugnarse la declaración relativa al responsable.

Y es que, en efecto, con ocasión de la impugnación en vía económico-administrativa del acuerdo de derivación, interesó el declarado responsable que el TEAR pusiera a su disposición "la totalidad de los documentos contenidos en los expedientes de inspección y recaudación seguidos por la AEAT frente a PPV y de los que procede el acuerdo de derivación de responsabilidad", petición que fue rechazada por el TEAR por "genérica" y por entender que el interesado disponía de los documentos necesarios en una decisión confirmada posteriormente por la Sala de Valladolid por considerar que con tal proceder se denegó de manera "razonable" la prueba y que no se había causado en absoluto indefensión material al interesado.

SEGUNDO. La interpretación que entendemos procedente del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria , en relación con el artículo 105.2 del mismo texto legal , en lo que se refiere al expediente que debe suministrarse al responsable al impugnar el acuerdo de derivación.

El apartado primero del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria -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 ".

Y el apartado segundo del artículo 105 de la Ley General Tributaria , al que también se refiere el auto de admisión, señala:

" Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria ".

Como se sigue de los antecedentes expuestos, la sentencia recurrida ha enfocado el problema litigioso desde la perspectiva exclusiva del derecho a la prueba en los procedimientos impugnatorios. De hecho, funda su decisión desestimatoria en tres proposiciones:



1. La denuncia del actor se refiere únicamente a la indefensión provocada por la falta de acceso o por la limitación de *medios de prueba* que estarían en manos de la Administración y que hubieran podido permitirle esgrimir otros medios de defensa diferentes a los empleados en la litis.
2. La respuesta a tal denuncia debe efectuarse a tenor de la reiterada doctrina constitucional sobre el derecho a la prueba.
3. Desde esta perspectiva, la denegación de la prueba que se solicitó al TEAR es razonable (i) porque el actor no concretó cuáles fueron los antecedentes omitidos, (ii) porque no suscitó la cuestión en vía tributaria sino *ex novo* en la vía revisora, (iii) porque no solicitó en el proceso jurisdiccional la ampliación del expediente y (iv) porque hay motivos para pensar que conocía los antecedentes necesarios dada su presencia en el consejo de administración y su relación de parentesco con un consejero delegado.

Debe afirmarse desde el primer momento que, a nuestro juicio, las posibilidades de impugnación (plenas, como se ha visto) que confiere el artículo 174.5 LGT solo pueden desplegar sus efectos si quien ataca el acuerdo de derivación de responsabilidad tiene a su alcance la totalidad de los antecedentes que dieron lugar al presupuesto de hecho y a las liquidaciones relativas al deudor principal.

Y es que la declaración solemne según la cual la ley otorga al responsable plenas facultades de impugnación (que no pueden limitarse por la sola circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad) carecería de efecto alguno si el interesado no tuviera en su poder los documentos en los que se reflejan los datos y circunstancias que condujeron a la Administración a aprobar las liquidaciones correspondientes al deudor principal.

Parece evidente, además, que esos documentos no pueden estar constituidos exclusivamente por las liquidaciones giradas al deudor principal o por el resultado de su impugnación -administrativa o jurisdiccional-, aunque solo sea porque tan escasos antecedentes no suministran al interesado la totalidad de los datos en que puede basar su impugnación.

Ello es así, por otra parte, también cuando las deudas derivadas tienen exclusivamente naturaleza sancionadora. En contra de lo afirmado por el abogado del Estado, es claro que el interesado puede combatir la tipicidad de la infracción atacando la liquidación que le sirve de presupuesto y que surge- como aquí ha sucedido- tras la tramitación de un procedimiento de comprobación e inspección cuya regularidad puede ser analizada por el declarado responsable, pues solo así el principio de "plena impugnación" adquiere efectiva utilidad.

Por consiguiente, una primera aproximación a la cuestión controvertida nos permite afirmar que, ciertamente, el recurrente tiene derecho a que la Administración le suministre los datos esenciales para construir su impugnación y fundamentarla cuando es esa misma Administración la que los tiene en su poder, lo cual sucede -claramente- con los procedimientos (de inspección, para la imposición de sanciones y de recaudación) que fueron incoados al deudor principal y que dieron lugar a las liquidaciones que después son objeto de derivación.

La razón es simple: en esos procedimientos no solo están los antecedentes de la deuda derivada, sino también los presupuestos en los que puede asentarse la correspondiente impugnación, que sería puramente presuntiva o hipotética si el interesado solo dispusiese -como acontece en el supuesto de autos- con los acuerdos de inicio del procedimiento sancionador y con las resoluciones sancionadoras correspondientes.

Debemos, además, salir al paso de una afirmación que está presente en la sentencia recurrida y que se suscitó en la vista del presente recurso de casación según la cual la indefensión derivada de un expediente incompleto es *corregible* o *subsancable* en sede judicial, con ocasión de la impugnación de la resolución desestimatoria del TEAR, en la medida en que cabría, con ocasión del recurso contencioso-administrativo, (i) pedir la ampliación del expediente remitido al órgano judicial mediante la incorporación de los antecedentes cuya aportación fue rechazada por el órgano de revisión o (ii) interesar la práctica de prueba para, al traer a los autos los documentos necesarios, sustentar la impugnación judicial.

Varias razones impiden entender que con tal proceder ya no pueda hablarse de indefensión material:

1. En primer lugar, la necesaria incorporación de aquellos antecedentes es, en la interpretación aquí propugnada, un derecho del interesado y una correlativa obligación de la Administración, que no puede limitar *de facto* el derecho a recurrir acudiendo al sencillo expediente de denegar que se lleven a la reclamación o al recurso los antecedentes solicitados.
2. El expediente remitido al órgano judicial no está, en puridad, "incompleto", pues es el único que se ha tenido en cuenta por el órgano de revisión para dictar su acuerdo desestimatorio.



3. En cualquier caso, aunque entendiéramos que cabe acudir al artículo 55 de la Ley de la Jurisdicción porque, en efecto, es posible interesar que se complete el expediente, el recurrente tiene derecho a construir su impugnación sobre la base de la nulidad de la resolución recurrida (del TEAR, en el caso) derivada de no haberle permitido incorporar a su reclamación los datos imprescindibles para efectuarla, vulnerando de este modo lo dispuesto en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria .

4. Nada obliga a los demandantes a intentar que, en la vía judicial, se subsanen los errores (formales o materiales) en que habría incurrido la Administración en el camino que siguió para producir sus actos. Es, ciertamente, una opción que deriva del carácter pleno de esta jurisdicción y de la posibilidad que nuestro sistema procesal otorga de obtener una completa cognición. Pero es también legítimo que el actor solo pretenda que la Administración actúe conforme a Derecho y que los órganos judiciales, sin analizar el fondo de las cuestiones suscitadas, declaren la nulidad de los actos de aquélla por infracciones determinantes de indefensión, con las consecuencias que legalmente lleven aparejadas decisiones de esa naturaleza.

5. La solicitud de prueba no alteraría lo dicho, pues la misma se practicaría *después* de la demanda, en la que habrían de alegarse motivos de nulidad presuntos, al no disponer aún de los datos que aquellos documentos podrían haber suministrado al recurrente.

En definitiva, si el responsable tributario tiene derecho a que, con ocasión del recurso o reclamación deducidos frente al acuerdo de derivación, la Administración incorpore al expediente y ponga a su disposición todos los antecedentes relativos a las liquidaciones giradas al deudor principal, el incumplimiento de tal obligación constituye un motivo de anulabilidad que el recurrente no tiene porqué pretender corregir en la vía judicial iniciada con ocasión del recurso contencioso-administrativo deducido frente al acto que puso fin al procedimiento administrativo de impugnación.

En otras palabras, cabe que el demandante pretenda en vía judicial la declaración de no ser conforme a derecho la decisión adoptada tras la negativa de la Administración a incorporar aquellos antecedentes sin que, a tales efectos, venga obligado a interesar la aportación al proceso de aquellos antecedentes omitidos para, en atención a los mismos, fundamentar su impugnación jurisdiccional.

TERCERO. Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas 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:

«Delimitar si, de la posibilidad que ofrece el artículo 174.5, primer párrafo, de la Ley 58/2003, General Tributaria, en torno a la formulación de alegaciones acerca de las liquidaciones y sanciones emitidas al deudor principal, puede inferirse asimismo tanto la obligación de la Administración tributaria de poner a su disposición los expedientes relativos a esos actos, como la posibilidad de revisar los antecedentes de hecho que motivaron los pronunciamientos judiciales dictados frente al deudor principal, determinando al respecto el alcance revisionario de la citada disposición y si el procedimiento que debe seguirse ante el deudor principal es análogo al que debe aplicarse al responsable subsidiario " .

La respuesta ha de ser necesariamente afirmativa en relación con las dos cuestiones, conforme a lo que hemos razonado, pues

1. El precepto citado solo puede tener plena efectividad si la Administración está obligada a suministrar al reclamante los expedientes de los que derivan, mediata o inmediatamente, las liquidaciones giradas al deudor principal y

2. Cabe reconocer al responsable, conforme a tal precepto y a la jurisprudencia de esta Sala, plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto de hecho habilitante y respecto de aquellas liquidaciones, reconocimiento que 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 se desprende de los fundamentos jurídicos anteriores de esta resolución, la sentencia de la Sala de Valladolid aquí recurrida contiene determinadas afirmaciones contrarias a la interpretación propuesta, concretamente las que conectan exclusivamente la cuestión al derecho a la prueba y las que rechazan toda forma de indefensión por no haber reproducido la petición (de incorporar los antecedentes de las liquidaciones relativas al deudor principal) en sede judicial.



Conforme se ha razonado, y en contra de lo afirmado en la sentencia recurrida, el TEAR ha incumplido la obligación que deriva del artículo 174.5, primer párrafo, de la Ley 58/2003, General Tributaria, de tan continua cita, por cuanto los datos incorporados al expediente (constituidos exclusivamente por los acuerdos de incoación y las resoluciones sancionadoras) eran claramente insuficientes como para que el reclamante impugnara el acuerdo de derivación de responsabilidad de manera plena.

No puede decirse, además, que la petición del responsable fuera inconcreta o genérica. Basta leer con detenimiento el escrito presentado por éste el 4 de julio de 2014 para comprobar que especificó de manera suficiente los datos que necesitaba para formular su impugnación: "las actuaciones seguidas por los órganos de inspección frente a la mercantil PPV, así como las seguidas por los órganos de recaudación para realizar su declaración de fallido y de los que procede el acuerdo de derivación de responsabilidad", petición que es denegada con la simple afirmación según la cual "obran en el expediente los antecedentes necesarios de las liquidaciones derivadas", sin que se haga mención siquiera a cuáles sean tales antecedentes (constituidos exclusivamente, por cierto, por las liquidaciones mismas y por el resultado de las reclamaciones dirigidas frente a éstas).

Por lo demás, no puede aceptarse la tesis según la cual debe rechazarse la pretensión actora porque el interesado solicitó los antecedentes *ex novo* (ante el órgano de revisión económico-administrativo), sin hacerlo previamente ante la dependencia de recaudación. Tal argumentación desconoce la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, que tiene la amplitud prevista en el artículo 237 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor las reclamaciones y recursos "someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", sin que aparezca limitación o exigencia alguna en punto a su contenido.

Por último, la presunción establecida en la sentencia recurrida (de conocimiento de los antecedentes por el declarado responsable por su condición de administrador o por su parentesco con el consejero delegado) se aparta claramente de la doctrina ya establecida por esta Sala en relación con la inexistencia de limitaciones impugnatorias por ostentar aquella condición los declarados responsables y se aviene mal con la propia afirmación de los jueces *a quo* sobre la plenitud de las posibilidades impugnatorias de la reclamación que pueden ejercitar tales responsables tributarios.

En definitiva, procede: a) Estimar el recurso de casación y casar la sentencia recurrida; b) Estimar el recurso jurisdiccional deducido en la instancia y anular la resolución del TEAR impugnada; c) Ordenar la retroacción del procedimiento de revisión económico-administrativa para que el TEAR incorpore al expediente la totalidad de los procedimientos (de inspección, de imposición de sanciones y de recaudación) seguidos ante el deudor principal.

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. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora de los tribunales doña María del Mar Abril Vega, en nombre y representación de D. Ovidio, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, de fecha 7 de octubre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 365/2015, sobre responsabilidad solidaria en el pago de deudas y sanciones tributarias, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Ovidio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, con sede en Valladolid, de 30 de enero de 2015, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 37/192/2014, referida a la declaración de responsabilidad subsidiaria por sanciones tributarias impuestas a la mercantil PROMOCIONES POLICARPO DE VIGO, S.L., anulando la mencionada resolución del TEAR por su disconformidad a Derecho.

Cuarto. Ordenar la retroacción del procedimiento de revisión económico-administrativo al momento inmediatamente anterior a aquel en el que la secretaría del TEAR denegó al reclamante su petición de



completar el expediente a fin de que, conforme a dicha petición, se acuerde la incorporación a dicho expediente de la totalidad de los documentos que integran los procedimientos (de inspección, de imposición de sanciones y de recaudación) seguidos ante el deudor principal y se continúe tramitando la reclamación por los cauces legalmente procedentes hasta su resolución.

Quinto. No hacer imposición de las costas procesales, ni las de la instancia, ni las 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.

FONDO DOCUMENTAL CEJUDJ