

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ062333

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 31 de marzo de 2016

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 6179/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Principios de la potestad sancionadora. Irretroactividad/retroactividad. Retroactividad de las disposiciones favorables.** *Importe sobre el que debe aplicarse la reducción del art. 188.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT): total de la sanción inicialmente impuesta versus cantidad cuyo pago se exige al obligado. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar sobre qué importe, correspondiente a la sanción que se deriva al responsable, debe aplicarse la reducción por conformidad cuando resulta aplicable, con carácter retroactivo, la disposición contenida en el art. 41.4 de la Ley 58/2003 (LGT) en aquellos supuestos de declaraciones de responsabilidad en cuyo alcance se incluyan sanciones. Es decir, si el importe sobre el que debe girarse la reducción es sobre el total de la sanción inicialmente impuesta o sobre la cantidad cuyo pago se exige al correspondiente obligado. Pues bien, la reducción del art. 188.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT) que resulte aplicable en virtud de lo dispuesto en el art. 41.4 de la Ley 58/2003 (LGT) y su aplicación retroactiva a las declaraciones de responsabilidad que no han alcanzado firmeza, deben operar sobre la deuda entendida ésta como la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta considerada el importe total de la sanción, con independencia de que una parte de la misma haya sido abonada y de quien haya efectuado su pago, sobre todo, como en este caso, si el ingreso parcial se ha realizado con posterioridad a que se dictara el acuerdo de derivación que posteriormente se anuló. También apunta el Tribunal que la interpretación que sostiene el órgano administrativo puede llegar al absurdo jurídico, ya que el caso de que la sanción hubiera sido objeto de suspensión la reducción se practicaría sobre la totalidad de la sanción mientras que si se ha pagado una parte solo se aplicaría la reducción a la parte pendiente de ingreso y no a la totalidad, haciéndose de peor condición a quien ingresa parte de la deuda que quien decide suspenderla cuando las consecuencias de optar, bien por suspender su ingreso o bien por proceder a su ingreso total o parcialmente, deben ser a la postre los mismos en uno u otro caso, no afectando en absoluto al importe de la reducción y a la cuantía sobre la que debe ser girada. Si continuáramos con este argumento, en aquellos casos en los cuales el declarado responsable hubiera optado por el ingreso total de la sanción correspondiente con carácter previo a la resolución de la reclamación interpuesta no podría beneficiarse de reducción alguna por aplicación del art. 41.4 de la Ley 58/2003 (LGT) porque según este argumento no hay ningún pago pendiente que pueda serle exigido en la nueva propuesta que se le gire. Por tanto, la reducción ha de hacerse sobre el importe de la sanción que originariamente se haya exigido al obligado tributario sin minorar su importe por los ingresos parciales a cuenta que haya podido realizar el declarado responsable o cualquier otro obligado que concurra, de manera solidaria, en el mismo presupuesto de hecho. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10, 35, 41, 43, 188, 191, 197, 198, 206 y 241.ter.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 61 y 68.

Código Civil, arts. 1140 y 1145.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique nº 13, 28020-Madrid, contra resolución de 18 de diciembre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, por la que se resuelve incidente de ejecución de la reclamación económico-administrativa número 46/1907/2013/50.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 10 de septiembre de 2012 la Unidad de Recaudación de la Administración de la AEAT de Valencia-Guillén de Castro dictó acuerdo por el que se declaraba a D. S, en su condición de administrador, responsable subsidiario al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de las deudas tributarias de la sociedad X SL, por el concepto de IVA 2005-Acta de Inspección -8.397,58 €- y la sanción correspondiente-11.457,22€- por lo que el alcance se elevaba a 19.854,80 €.

2. En aplicación de este mismo artículo fueron declarados responsables D.A y D.E, con un alcance de 15.674,87€ cada uno.

3. D.S había realizado ingresos del alcance derivado el 16 de noviembre de 2012, en concreto, 4.198,79€ del acta de inspección de IVA 2005, y 3.638,64 del importe correspondiente a la sanción.

4. El 8 de febrero de 2015, el declarado responsable D.S. presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (en adelante, TEAR), reclamación con nº RG 46/1907/2013, cuyas pretensiones iban dirigidas a obtener la anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad, cuestionando aspectos relativos al presupuesto de hecho habilitante de la derivación como de las liquidaciones y sanciones a las que alcanzaba dicho presupuestos.

5. El TEAR estimó parcialmente la reclamación mediante resolución, al considerar aplicable, con carácter previo a cualquier otra cuestión alegada, la nueva normativa introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en vigor desde el 31.10.2012, que dio nueva redacción al apartado 4 del artículo 41 de la Ley 58/2003, General Tributaria; y en su virtud, se aplicó la Doctrina vinculante emanada del TEAC en sus resoluciones de 6 de junio de 2013, RG 1704/2011 y 1794/2011, en las que se valoran las consecuencias de la nueva normativa en cuanto a su aplicación con carácter retroactivo sobre el acuerdo impugnado. En la resolución dictada se acordó lo siguiente: en los siguientes términos, en lo que aquí interesa:

*“Este Tribunal Económico-Administrativo Regional, ACUERDA: ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, anulando el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y el que en reposición lo confirma y ordenar la retroacción de las actuaciones al momento que en la Ley se señala (el de la propuesta de declaración de responsabilidad), al objeto de que por el órgano responsable de la tramitación de dicho procedimiento se proceda a dar aplicación a lo establecido en el artículo 41.4 LGT ofreciendo al interesado la posibilidad de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b) LGT (30%) respecto de aquellas sanciones susceptibles de beneficiarse de dicha reducción (sanciones del artículo 191 a 197 LGT).”*

6. En ejecución de dicho fallo, **la Dependencia Regional dictó acuerdo el 6.03.2014**, con los siguientes pronunciamientos:

Anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad de 10.09.2012.

Devolución de 7.837,43 Euros, correspondientes a los dos ingresos realizados el 16.11.2012, junto con los intereses de demora.

Traslado al órgano competente para, en su caso, realizar la propuesta de declaración de responsabilidad tributaria y trámite de conformidad.

7. Con fecha 11.04.2014 se dictó nuevo acto de propuesta de declaración de responsabilidad con nuevo tramite de audiencia para, en su caso, formular alegaciones y prestar la conformidad a que se refiere el artículo 41.4 de la LGT.

Las cantidades cuya acción de cobro correspondía derivar sin efectuar las reducciones del artículo 188.1 b) y 188.3 LGT eran las siguientes:

Clave liquidación	Concepto	Deuda inicial	Importe ingresado	Importe a derivar
A...	Iva 2005 acta de inspección	8.397,58	4.198,79	4.198,79
A...	Iva 2005 acta de inspección sanción	11.457,22	3.638,65	7.818,57
				Total: 12.017,36

En caso de dar la conformidad a la propuesta de declaración de responsabilidad, la aplicación de la reducción del 30% de la sanción, como consecuencia de la aplicación del artículo 188.1.b) de la LGT haría que el alcance de la responsabilidad fuera el siguiente:

Clave liquidación	Concepto	Deuda pendiente	Reducción	Importe a derivar
A...	Iva 2005 acta de inspección	4.198,79		4.198,79
A...	Iva 2005 acta de inspección sanción	7.818,57	2.345,57	5.473,00
				Total: 9.671,79

Es decir, la reducción se aplicó sobre el importe pendiente de pago de la sanción.

8. Mediante escrito presentado el 12.05.2014, el interesado manifestó su conformidad con la propuesta de declaración de responsabilidad, si bien discrepaba con la forma en que se aplicaba la reducción, entendiéndose que debía hacerse sobre el total de la sanción y no sobre la sanción pendiente de pago.

9. Mediante acuerdo de 23.05.2014 se declaró la responsabilidad subsidiaria de D.S en el que se aplicaba tanto la reducción de la sanción que se regula en el artículo 188.1.b) de la LGT en la forma indicada en la propuesta de resolución, como la reducción del artículo 188.3 LGT de la siguiente forma.

Clave liquidación	Concepto	Deuda pendiente	Reducción art. 188.1.b)	Reducción art. 188.3	Importe a derivar
A...	Iva 2005 acta de inspección	4.198,79			4.198,79
A...	Iva 2005 acta de inspección sanción	7.818,57	2.345,57	1.368,25	4.104,75
					Total: 8.303,54

En el acuerdo de declaración de responsabilidad se daba respuesta a la alegación del interesado de la siguiente forma:

*“Tal y como señala el artículo 41.1 de la LGT, el responsable es un tercero que se coloca junto al sujeto pasivo (entiéndase deudor principal), pero que no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar en ella; simplemente se añade a él como deudor, de manera que, en virtud de la responsabilidad, habrá dos deudores aunque por conceptos distintos y con un régimen jurídico diferenciado.*

*Es por ello que al responsable no se le puede trasladar sin más el régimen jurídico del deudor principal y por esta razón el artículo 41.4 de la LGT prevé expresamente que la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley pueda aplicarse al responsable, pero del precepto se desprende esta reducción se establece respecto de la deuda derivada que proceda sin aplicar la reducción, por lo que en definitiva la base sobre la que se aplica el porcentaje del 30% ha de ser el importe de la sanción que resulte exigible al responsable.*

*Por último la interpretación defendida por el obligado tributario supondría un exceso de reducción, al extenderse sobre una parte del importe la sanción que sin embargo no se le exige al responsable lo cual resulta incongruente.”*

10. Disconforme con el acuerdo anterior en lo referente a la reducción regulada en el artículo 188.1.b) por entender que debía aplicarse sobre el total de la sanción y no sobre el importe pendiente de pago, el reclamante presentó escrito ante el TEAR que tramitó como incidente de ejecución de su resolución de 26.09.2013 RG 46-1907-2013, resolviendo el 18.12.2014 con los siguientes fundamentos de derecho y fallo:

PRIMERO: Este Tribunal es competente, por razón de la materia y cuantía, para decidir por el procedimiento general, en única instancia, de este Incidente de Ejecución, en los términos de los arts. 66 y ss. el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

SEGUNDO: Como pone de relieve la Oficina gestora, este Tribunal en su resolución ha procedido al análisis de la modificación del artículo 41.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria introducida por la Ley 7/2012 de 29 de octubre, el cual extiende al responsable las facultades para beneficiarse de las reducciones por conformidad (ex art 188.1.b) LGT) y pronto pago (ex art. 188.3 LGT) de las sanciones, que hasta ese momento se encontraban legalmente atribuidas solo al deudor principal.

El Tribunal fundamentó su resolución en la Doctrina fijada por el Tribunal Económico Administrativo Central (Resoluciones 00/1740/2011 y 00/1794/2011), la cual establece la aplicación retroactiva del citado artículo 41.4, así como la aplicación del principio de retroactividad de la normativa más favorable reguladora del régimen de las infracciones y sanciones tributarias previsto en el artículo 10 de dicha Ley.

TERCERO: La esencia de dicho pronunciamientos –y de la filosofía que en ellos subyace– es ofrecer al llamado como “responsable del pago de las deudas” la posibilidad de obtener las reducciones por conformidad y pronto pago, análogas a las eventualmente ofrecidas al deudor principal y que, lógicamente, operan sobre la

deuda, entendida ésta – ex art. 188.1 LGT- como “la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta”, esto es, por controvertido, el importe total de la sanción, con independencia de que –como en el caso- una parte de la misma haya sido abonada y de quien haya efectuado su pago, item más, si como es del caso, el ingreso parcial de la misma fue efectuado con posterioridad a que se dictara el acuerdo de derivación que este TEAR anuló.

Como se sostiene de contrario –lo que es asumido por este Tribunal- con otra interpretación se llegaría al absurdo jurídico de que si el ingreso de la sanción hubiera sido objeto de suspensión en tanto se hubiera resuelto la reclamación, la Administración sí que hubiera aplicado la reducción a la totalidad de la sanción y por el contrario al haber ingresado parte del importe a que asciende el total de la sanción, solo se aplicaría la reducción a la parte pendiente de ingreso y no a la totalidad.

Por lo expuesto,

FALLO Este Tribunal Económico-Administrativo Regional, ACUERDA: ESTIMAR el presente INCIDENTE reduciendo el alcance del acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado disponiendo que la reducción por conformidad opera sobre el importe de la cuantía de la sanción inicialmente impuesta al deudor principal, con independencia de que la misma haya sido abonada en parte.”

### **Segundo.**

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Las razones, a juicio de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

A) Con carácter previo, se plantea una cuestión relativa a la calificación como incidente de ejecución del escrito presentado por el reclamante contra el acuerdo de 23.05.2014 por el que se le declara responsable subsidiario.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 68 del RGRVA, apartados 1 y 3, el acto de ejecución de la resolución del TEAR de 26.09.2013 –por la que se anuló la declaración de responsabilidad acordada el 10.09.2012– es el acuerdo de 6.03.2014 y no el nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad dictado el 23.05.2014, cuya impugnación es una reclamación y no un incidente de ejecución. Aún en el caso de que se tratase de un incidente de ejecución, su tramitación debió la de una reclamación y por ello, siendo el fallo estimatorio, debió ser notificado a este Departamento de Recaudación conforme a lo establecido en el artículo 61.1 del RGRVA.

B) En cuanto a la cuestión que se plantea sobre el fondo, consiste en determinar sobre qué importe de la sanción corresponde aplicar la reducción regulada en el artículo 188.1.b) de la LGT.

Si la primera declaración de responsabilidad fue anulada por el TEAR, que ordenó la retroacción de actuaciones al momento de la propuesta de resolución, se considera evidente que en el nuevo procedimiento el alcance de la responsabilidad se debe de incluir el importe de la sanción por el importe pendiente de pago y no por el total. Siendo la reducción regulada en el artículo 188.1.b) de la LGT de carácter proporcional, se ha de aplicar al importe cuyo cobro se deriva y no al importe originario de la sanción.

Aunque se comparte el argumento de que el TEAR ha de ofrecer al responsable la posibilidad de obtener las reducciones por conformidad y pronto pago análogas a las eventualmente ofrecidas al deudor principal, la reducción que se ofrezca al responsable ha de ser sobre el importe de la sanción cuyo cobro efectivamente se deriva.

No comparte el Departamento de Recaudación el resto de los argumentos vertidos por el TEAR para argumentar su decisión. En el caso que apunta el TEAR, si el ingreso de la sanción hubiera sido objeto de suspensión de manera que no se hubiera pagado parcialmente, el alcance de la responsabilidad del reclamante hubiera sido el total de la sanción, por lo que la reducción ofrecida correspondería a ese mismo total por ser el derivado.

Se ofrece un ejemplo numérico de lo absurdo del razonamiento jurídico expuesto en la resolución económico-administrativa haciendo la siguiente suposición:

*“De la sanción total impuesta al deudor principal por importe de 11.457,22€, el otro responsable subsidiario, D.A, paga 9.000€ (supongamos que su responsabilidad respecto de la sanción es la misma para ambos responsables), por lo que el alcance de la responsabilidad declarada posteriormente de D.S. por este concepto asciende a 2.457,22€. Si se aplica la reducción del artículo 188.1.b) de la LGT tal y como defiende el TEAR, el importe a pagar sería el resultado del siguiente cálculo:*

$$2.457,22€ - (11.457,22 \times 0,3) = -979,94€.$$

*Es decir, habría que abonar el responsable 979,97€”*

Finaliza la Directora solicitando del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el recurso extraordinario de alzada y fije como criterio que la aplicación de la reducción regulada en el artículo 188.1.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, ha de hacerse siempre, se trate de deudor principal o del responsable, sobre la cantidad cuyo pago se exige al correspondiente obligado.

### **Tercero.**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, formula, en síntesis, las alegaciones que a continuación se exponen:

1-Ante la manifestación del recurrente en alzada de que la resolución del incidente de ejecución del TEAR de 18.12.2014 no les fue notificada, puestos en contacto con la sección del fallos del TEAR de Valencia se les informa que el 6.03.15 se notificó de forma telemática al Departamento de Recaudación siendo recibida por el TEAR ese mismo día la confirmación de que había sido recibida la comunicación, de lo que se solicita certificación para ser aportado al recurso.

2-La deuda a que da lugar el expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria tiene carácter solidario respecto a los responsables subsidiarios, ya que son tres personas las que fueron declaradas responsables.(D.A, D.E y D.S)

Fue por acuerdo privado entre D. A y D. S por lo que decidieron ingresar la cuantía a la que ascendía la deuda principal- 8.397,58€-y la sanción en la parte que eran responsables los tres-7.277,29€, y D.S, decidió suspender el pago de la sanción -4.198,79€-de la que era único responsable.

Estos ingresos se produjeron después de ser notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad. Se insiste en que la forma en que la deuda ha sido satisfecha procede de un acuerdo privado que en nada afecta a la Administración dado que esta tiene potestad de reclamar a cualquiera de los responsables subsidiarios por la totalidad, puesto que la deuda para la Administración es única con independencia de cuantos responsables existan.

3- El artículo 41.4 LGT señala "la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal". Siendo el deudor principal X S.L. le corresponde la totalidad de las sanciones impuestas en el procedimiento sancionador.

En el acuerdo de derivación de responsabilidad la sanción se exige por el total a cada uno de los tres responsables subsidiarios. Concretamente, la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad de carácter subsidiario recibida por D.S. en junio de 2014, tras la anulación del primer acuerdo de declaración de responsabilidad, se dice expresamente que es responsable subsidiario de la sanción de X.S.L. por importe de 11.457,22€.

En conclusión, quien de los responsables subsidiarios haya ingresado el importe de la deuda cuando son solidarios respecto de la Administración, no puede tener trascendencia en la forma de aplicar la reducción. Por lo tanto no se acepta la interpretación de la Administración aplicando las reducciones a uno solo de los responsables y por la parte que le correspondería como si se tratase de una deuda mancomunada.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

### **Segundo.**

Con carácter previo al análisis de fondo del criterio aquí debatido, suscita la recurrente la cuestión de la correcta calificación por parte del TEAR como incidente de ejecución del escrito presentado por el interesado contra el acuerdo la Dependencia Regional de fecha 23 de mayo de 2014, entendiendo la Directora que frente a este acto sólo cabía como pie de recurso nueva reclamación económico-administrativa, y que, en cambio, el acuerdo recurrible a través del mecanismo del incidente de ejecución era dictado en fecha 6 de marzo de 2014.

El contenido de ambos acuerdos ha quedado reflejado en los antecedentes de hecho de la presente resolución.

Bien al contrario de lo que aquí se pretende, una vez dictada resolución que estima en parte una reclamación con orden de retroacción -por apreciar un defecto formal generador de indefensión-, es criterio de

este TEAC (reciente Resolución de este TEAC 00/228/2014/50 de fecha 17 de noviembre de 2015) que el acuerdo que dictan los órganos de aplicación de los tributos por el que anulan formalmente la liquidación (se dice que se anula formalmente, porque en rigor ya ha sido anulada por la resolución que estima en parte ordenando la retroacción) y por el que se ordena la retroacción, no es más que un acto de trámite, que no decide sobre el fondo del asunto y que por lo tanto no sería recurrible. En este contexto, los únicos recurribles serían bien la resolución que estimando en parte, por apreciar un defecto formal, ordena la retroacción (si el interesado entiende que no debió ordenarse esta retroacción), bien la nueva liquidación resultante de las actuaciones que se practiquen como consecuencia de la retroacción ordenada por el Tribunal.

Se estima conveniente añadir que la interpretación anterior resulta plenamente aplicable tras la modificación de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015, de conformidad con el nuevo artículo 241 ter, según el cual, recaída resolución económico-administrativa que estime en parte, al apreciar defectos formales, con orden de retroacción, la ulterior liquidación que se dicte por parte de los órganos de aplicación de los tributos deberá llevar como pie de recurso únicamente el recurso de ejecución regulado en dicho precepto.

Cuestión distinta es la relativa a la notificación de la resolución estimatoria del incidente de ejecución. Al respecto, tan solo señalar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61.1 Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, aprobado mediante Real Decreto 520/2005 (en adelante, RGRVA):

*“1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.*

*Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario y el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio según lo previsto en los artículos 241, 242 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando la citada resolución estime total o parcialmente la reclamación interpuesta.*

(...)”

Puesto que según el artículo 68.3 del RGRVA, el incidente de ejecución se regulará por las normas del procedimiento general o abreviado que fueron aplicables para el recurso o la reclamación inicial, ninguna diferencia se establece en relación con la comunicación de sus fallos a los órganos legitimados para recurrir cuando esta resolución estime total o parcialmente la reclamación interpuesta.

Por lo tanto, con independencia de la calificación que se haya dado al escrito de interposición, en este caso incidente de ejecución, es preciso que su fallo estimatorio se notifique al órgano legitimado para interponer recurso de alzada ordinario o recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

### **Tercero.**

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar sobre qué importe, correspondiente a la sanción que se deriva al responsable, debe aplicarse la reducción por conformidad cuando resulta aplicable, con carácter retroactivo, la disposición contenida en el apartado 4 del artículo 41 de la LGT en aquellos supuestos de declaraciones de responsabilidad en cuyo alcance se incluyan sanciones. Es decir, si el importe sobre el que debe girarse la reducción es sobre el total de la sanción inicialmente impuesta o sobre la cantidad cuyo pago se exige al correspondiente obligado.

### **Cuarto.**

El apartado 4 del artículo 41 de la LGT, según su modificación por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en vigor desde el 31 de octubre de 2012, dispone lo siguiente:

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

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

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

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

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

Asimismo el artículo 10.2 de la LGT, al regular el “ámbito temporal de las normas tributarias” establece:

*“Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.*

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

En virtud de lo previsto en el artículo 10.2 de la LGT se hizo preciso valorar con carácter previo a cualquier otra cuestión, puesto que la nueva norma no contenía ninguna disposición de carácter transitorio, las consecuencias de la nueva normativa en cuanto a su aplicación con carácter retroactivo para todos aquellos supuestos de responsabilidad que se encontraban impugnados y que aún no habían alcanzado firmeza, en la medida en que el artículo 41.4 LGT establecía para el declarado responsable, en aquellos casos en los que la responsabilidad alcanzara a las sanciones, la aplicación del mismo régimen de reducciones, por conformidad y por pago, previsto para el deudor principal en la normativa reguladora del régimen de infracciones y sanciones tributarias, concretamente, en los artículos 188.1b) y 188.3 LGT, régimen que, en algunas ocasiones, resultaba más favorable para el interesado.

Este punto fue resuelto por la Doctrina del TEAC en sus resoluciones RG 1704-2011 y 1794-2011 de 6 de junio de 2013 que fijó como criterio general que

*“A los acuerdos de declaración de responsabilidad, en cuyo alcance se incluyan las sanciones impuestas al deudor principal, que han sido impugnados y por tanto carecen de firmeza, se les ha de aplicar con carácter retroactivo la norma más favorable (artículo 10.2 de la LGT), de manera que, al contemplarse en el artículo 41.4 de la LGT la posibilidad de obtener por el presunto responsable las reducciones de los artículos 188.1 b) y 188.3 de la LGT, normas que son más favorables para el interesado, es preciso adoptar la medidas oportunas para que su aplicación retroactiva se haga efectiva.”*

Dispone la resolución del TEAC señalada cuales han de ser las medidas a adoptar por los órganos de recaudación en su Fundamento de Derecho Cuarto:

*“(…)*

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

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

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

Concluye la resolución señalando en su Fundamento de Derecho Quinto:

“Ningún pronunciamiento debe por lo demás hacer este Tribunal en relación con el fundamento de la responsabilidad que se imputa al interesado ni en relación con las liquidaciones y sanciones a que se hace extensiva su responsabilidad en el acuerdo impugnado, dado que precisamente es la ausencia de cualquier impugnación en esta vía el presupuesto que condiciona la aplicación...(...)”

Esta Doctrina ha sido reiterada en resoluciones posteriores como el RG 6185/2011 y 6026/2011 de 9 de julio de 2013; RG 2440/2011 y 2257/2012 de 26 de septiembre de 2013; y en recurso de alzada para la unificación de criterio de 27 de febrero de 2014 RG 678/2014 y RG 39/2014, y confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 28 de octubre de 2015 (Rec. nº 3502/2013).

En todos estos casos, supuestos en los cuales el alcance de la declaración de responsabilidad se extiende las sanciones, y tratándose, en todo caso, de sanciones susceptible de reducción, era necesario actuar de la siguiente forma:

a) En los supuestos en que el régimen previsto en el 41.4 LGT resultara más favorable para el responsable la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 188.1.b) de la LGT (supuesto en el que el deudor principal no hubiera prestado su conformidad con la liquidación y siempre que se trate de sanciones susceptibles de reducción, esto es, en esencia, las tipificadas en los artículos 191 a 197 de la LGT), **se ordenará la retroacción** de las actuaciones hasta el momento de la propuesta de declaración de responsabilidad al objeto de que el interesado tenga la posibilidad de prestar conformidad a la misma. En tal caso, podría serle además aplicable de manera acumulada la reducción del artículo 188.3 de la LGT (del 25%), si efectúa su pago en periodo voluntario y no interpone reclamación o recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad. En aquellos supuestos en los que el responsable no hubiera prestado su conformidad, podría serle de aplicación la reducción del artículo 188.3 de la LGT, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma.

Desde el punto de vista de la revisión administrativa, para la correcta aplicación del artículo 41.4 de la LGT, era preciso, dictar una estimación parcial de la resolución, en la que se acordase anular el acuerdo de responsabilidad impugnado y ordenar la retroacción de actuaciones al momento de la propuesta de declaración de responsabilidad ofreciendo al interesado la posibilidad de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b).

b) En aquellos supuestos en los que el régimen previsto en el artículo 41.4 de la Ley General Tributaria no resultara más favorable para el responsable (supuesto en el que el deudor principal ya prestó su conformidad, en el que el alcance de la declaración incluiría las sanciones ya reducidas; o aquellos casos de sanciones no susceptibles de la reducción por conformidad del 30 por 100, esto es, en esencia, las tipificadas en los artículos 198 a 206 de la Ley General Tributaria) no sería necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad. En este supuesto, manteniendo el acuerdo de declaración, se ordenará la retroacción al momento del requerimiento de pago, debiendo notificarse de nuevo el acuerdo de declaración de responsabilidad, a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del artículo 188.3 de la misma Ley, esto es, la del 25 por 100, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma: **pago del importe restante de dichas sanciones dentro del plazo reglamentario y no interponer reclamación o recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad.**

Igualmente, desde el punto de vista de la revisión administrativa, para la correcta aplicación del artículo 41.4 de la LGT, era preciso, estimando parcialmente la reclamación, mantener el acuerdo de declaración, y retrotraer las actuaciones al momento del requerimiento de pago, a efectos de que al responsable le pudiera ser aplicada la reducción del artículo 188.3 de la LGT, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma.

En ninguno de los dos casos se hacía pronunciamiento alguno en relación con el fundamento de la responsabilidad.

#### **Quinto.**

La resolución del TEAR de 26.09.2013 recaída en la reclamación RG 46/1907/2013 deducida ante el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria dictado el 10.09.2012, en virtud del artículo 43.1.a) LGT, a cargo del reclamante en su condición de administrador, se determinó la procedencia de la aplicación de la Doctrina del TEAC expuesta. En concreto, en este supuesto era de aplicación el caso 1 de la Doctrina extraída de las resoluciones del TEAC, por lo cual se resolvió

*“(...) estimar parcialmente la reclamación, anulando el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y ordenando la retroacción de las actuaciones al momento que en que la Ley se señala (el de la propuesta de declaración de responsabilidad), al objeto de que por el órgano responsable de la tramitación de dicho procedimiento se proceda a dar aplicación a lo establecido en el artículo 41.4 LGT, ofreciendo al interesado la posibilidad de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b) LGT respecto de aquellas sanciones susceptibles de beneficiarse de dicha reducción*



*(sanciones del artículo a 197 LGT) y dictando (tras la instrucción que resulte oportuna) acuerdo de declaración de responsabilidad que excluya o no del alcance de la responsabilidad dicha reducción del artículo 188.1.b) LGT. Asimismo, la Oficina Gestora, en el acuerdo de responsabilidad advertirá al responsable de la posibilidad de la reducción del artículo 188.3 LGT de 2003 (del 25%), si efectúa su pago en periodo voluntario y no interpone reclamación o recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad.”*

Si bien, en este caso concreto, el 16.11.2012, el reclamante realizó dos ingresos, por importe de 4.198,79 € y 3.638,64 € que fueron aplicados a la liquidación correspondiente al acta de inspección IVA 2005 derivada y a la sanción, respectivamente.

Por ello, y acorde con el fallo dictado por el TEAR, se anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad de 10.09.2012 y se acordó la devolución de 7.837,43 € correspondientes a los dos ingresos realizados junto con sus respectivos intereses de demora. Asimismo, se dio traslado al órgano competente para, en su caso, realizar la propuesta de declaración de responsabilidad tributaria y trámite de conformidad. Esta nueva propuesta fue dictada el 11.04.2014 para, en su caso, formular alegaciones y prestar la conformidad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41.4 LGT. El obligado, mediante escrito presentado el 12.05.2014, manifestó su conformidad con la propuesta de declaración, procediendo por tanto la aplicación de la reducción del 30% sobre el importe de la sanción. Si bien, es en este punto donde surgen las discrepancias, en la medida en que el obligado se muestra disconforme con la cuantía sobre la cual el órgano administrativo ha aplicado la reducción.

Señala el artículo 41.4 LGT:

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

Si atendemos al tenor literal de la norma, en ella se señala que en aquellos supuestos en los cuales el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b), reducción del 30%, -que serán aquellos casos en los cuales el deudor principal no manifestó su conformidad ante las liquidaciones, ya que en caso de haberla prestado se derivarían las sanciones ya reducidas- la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, dejando por tanto condicionada su aplicación al presunto responsable en función de su propia manifestación de conformidad ante la propuesta de declaración de responsabilidad y las liquidaciones que en la misma se contienen en el trámite de audiencia habilitado a tal efecto.

Por ello, si en el expediente que nos ocupa, esta disposición se hubiera aplicado desde el origen, cuando la declaración de responsabilidad fue dictada en primer término el 10.09.2012, hubiera sido necesario poner de manifiesto al presunto responsable el acto de propuesta de declaración de responsabilidad para formular alegaciones y prestar la conformidad del artículo 41.4 sobre los importes que en origen fueron objeto de derivación de responsabilidad y que constituyeron el alcance de la responsabilidad, independientemente del número de obligados al pago que concurrieran ante el mismo presupuesto de hecho.

En el primer acto de declaración de responsabilidad dictado, el alcance de la misma se elevaba a la suma del importe de la liquidación correspondiente al Acta de Inspección IVA 2005, importe de 8.397,58 € y a la sanción correspondiente a esta liquidación IVA 2005, importe de 11.457,22 €. Pues bien, puesto que la retroacción de actuaciones nos coloca en el mismo momento temporal en el cual se llevó a cabo la propuesta de declaración de responsabilidad originaria, la manifestación de conformidad se ha de realizar teniendo en cuenta los mismos importes que constituyeron tal alcance, ya que el mismo no se ha visto afectado por el pronunciamiento del Tribunal. Esto es lo que significa la Doctrina del TEAC cuando señala “Ningún pronunciamiento debe por lo demás hacer este Tribunal en relación con el fundamento de la responsabilidad que se imputa al interesado ni en relación con las liquidaciones y sanciones a que se hace extensiva su responsabilidad en el acuerdo impugnado, dado que precisamente es la ausencia de cualquier impugnación en esta vía el presupuesto que condiciona la aplicación (...)”.

Tanto en la descripción del caso 1 como en la descripción del caso 2 de las resoluciones dictadas por el TEAC el 6.06.2013 RG 1704/2011 y 1794/2011 se hacía constar lo siguiente:

*“La aplicación de las reducciones en los casos expuestos no implicará la modificación del alcance de responsabilidad declarado sino únicamente la minoración del importe exigible para el pago en las cuantías que corresponda.”*

El hecho de que el declarado responsable haya realizado ingresos sobre las deudas inicialmente derivadas no tiene ninguna incidencia sobre el importe de la sanción derivada y sobre el porcentaje de la reducción a aplicar sobre la mismas ya que, una vez anulado el acuerdo de declaración de responsabilidad en

ejecución del fallo del TEAR, se acordó la devolución de ingresos indebidos de las cantidades aplicadas sobre las deudas, importes que constituyen, en su caso, ingresos a cuenta sobre las cantidades exigidas.

Del mismo modo, tampoco afecta a la determinación del alcance de la responsabilidad y a la aplicación de la reducción sobre las sanciones, el hecho de que se haya declarado la responsabilidad sobre otros presuntos responsables subsidiarios. En este sentido el artículo 35.7 de la LGT señala:

*“La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración Tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa”.*

Ello quiere decir que el reclamante era responsable subsidiario de la entidad de la cual era administrador pero era responsable solidario, junto con los demás declarados responsables subsidiarios, frente a la Administración que puede dirigirse a cualquiera de ellos para exigir la integridad de la deuda.

Centrándonos en el ejemplo numérico que nos ofrece este supuesto, la forma correcta de proceder hubiera sido:

Concepto	Deuda inicial	Reducción art. 188.1.b)	Reducción art. 188.3	Importe ingresado
Importe a derivar				
Iva 2005 acta de inspección		8.397,58		
4.198,79	4.198,79			
Iva 2005 acta de inspección sanción		11.457,22		
3.437,166	2.005,01	3.638,65	2.376,39	

No se puede compartir en este punto las alegaciones vertidas por el Departamento de Inspección. Como bien señaló el TEAR de Valencia en la resolución del incidente de ejecución, las reducciones deben operar sobre la deuda entendida ésta como la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta considerada el importe total de la sanción, con independencia de que una parte de la misma haya sido abonada y de quien haya efectuado su pago, sobre todo, como en este caso, si el ingreso parcial se ha realizado con posterioridad a que se dictara el acuerdo de derivación que posteriormente se anuló. También apunta el Tribunal que la interpretación que sostiene el órgano administrativo puede llegar al absurdo jurídico, ya que el caso de que la sanción hubiera sido objeto de suspensión la reducción se practicaría sobre la totalidad de la sanción mientras que si se ha pagado una parte solo se aplicaría la reducción a la parte pendiente de ingreso y no a la totalidad.

Insiste, sin embargo, el Departamento que en el caso de que la sanción hubiera sido objeto de suspensión, sin haber sido ingresada parcialmente, la reducción se practicaría sobre el total al ser este importe el total derivado.

No comparte este Tribunal las argumentaciones del Departamento en la medida que se hace de peor condición a quien ingresa parte de la deuda que quien decide suspenderla cuando las consecuencias de optar, bien por suspender su ingreso o bien por proceder a su ingreso total o parcialmente, deben ser a la postre los mismos en uno u otro caso, no afectando en absoluto sobre cual debe ser el importe de la reducción y la cuantía sobre la que debe ser girada. Si continuáramos con este argumento, en aquellos casos en los cuales el declarado responsable hubiera optado por el ingreso total de la sanción correspondiente con carácter previo a la resolución de la reclamación interpuesta no podría beneficiarse de reducción alguna por aplicación del artículo 41.4 LGT porque según este argumento no hay ningún pago pendiente que pueda serle exigido en la nueva propuesta que se le gire.

Tampoco puede corroborar este Tribunal el ejemplo que se pone de manifiesto por el Departamento en sus alegaciones con la siguiente suposición:

*“De la sanción total impuesta al deudor principal por importe de 11.457,22€, el otro responsable subsidiario, D.A, paga 9.000€ (supongamos que su responsabilidad respecto de la sanción es la misma para ambos responsables), por lo que el alcance de la responsabilidad declarada posteriormente de D.S. por este concepto asciende a 2.457,22€. Si se aplica la reducción del artículo 188.1.b) de la LGT tal y como defiende el TEAR, el importe a pagar sería el resultado del siguiente cálculo:*

$$2.457,22€ - (11.457,22 \times 0,3) = -979,94€.$$

*Es decir, habría que abonar el responsable 979,97€”*

De acuerdo con la premisa establecida en el artículo 35.7 LGT por la cual la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto supone que todos ellos queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento-es lo que llamamos “solidaridad tributaria”- el alcance de la obligación por

la sanción de D.S sería igualmente de 11.457,22€, si bien aplicada la reducción por conformidad y pago, quedaría reducida a 6.015,05 (11.457,22-3.437,16-2.005,01). Si D.A hubiera pagado 9.000, esto sería un ingreso a cuenta y no podría exigirsele cantidad alguna porque la deuda ya estaría cancelada al haber sido abonada por otro obligado tributario.

Posteriormente, tal y como señala el artículo 41.6 LGT los responsables tiene derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil, y las relaciones entre ellos se regirán por las normas que regulan las obligaciones solidarias en el Código Civil, artículos 1.140 y siguientes. Señala en este sentido el artículo 1.145 del CC:

*“El pago hecho por uno de los obligados solidarios extingue la obligación.*

*El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo.*

*La falta de cumplimiento de la obligación por insolvencia del deudor solidario será suplida por sus codeudores, a prorrata de la deuda de cada uno”.*

En este sentido se ha pronunciado el TEAC en resolución dictada el 8.10.2008 en unificación de criterio RG 1632/2007.

“(…) establece que los declarados responsables tienen el carácter de obligados tributarios y que la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones o, lo que es lo mismo que cuando sean dos o más los responsables de una misma deuda, ésta se podrá exigir íntegramente a cualquiera de ellos. (artículos 35.6 y 37.6, respectivamente)

En relación con la extinción de la deuda tributaria se establece que, entre otros medios, se extingue por “pago, que “tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado”. (artículo 59.2 y artículo 59)

Por otro lado, el Código Civil al regular las obligaciones solidarias dispone en su artículo 1145 que “el pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación. El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo.....”

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN**,

#### **ACUERDA**

**DESESTIMARLO** fijando el criterio siguiente: La reducción del artículo 188.1.b) de la Ley General Tributaria que resulte aplicable en virtud de lo dispuesto en el artículo 41.4 de la Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva a las declaraciones de responsabilidad que no han alcanzado firmeza, ha de hacerse sobre el importe de la sanción que originariamente se haya exigido al obligado tributario sin minorar su importe por los ingresos parciales a cuenta que haya podido realizar el declarado responsable o cualquier otro obligado que concurra, de manera solidaria, en el mismo presupuesto de hecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.