

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ053320

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia de 19 de enero de 2012**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 33/2009***SUMARIO:**

**Procedimientos de revisión en vía jurisdiccional. Procedimiento contencioso-administrativo. Partes en el proceso. Legitimación activa.** *Falta de legitimación de los antiguos administradores de una entidad para recurrir contra las resoluciones que le son favorables. El obligado tributario. Sujeto pasivo. Contribuyente. Indisponibilidad de la relación jurídico-tributaria.* No se debe olvidar que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria que aquí se discute era la entidad de la que los recurrentes fueron administradores, en relación al IS de la referida entidad de los ejercicios 2000 y 2001, entidad que al encontrarse en situación jurídica de quiebra, debía actuar y estaba representada por los síndicos de la quiebra, que fueron los que interpusieron la reclamación económico-administrativa ante el TEAR, que fue estimada y declaró la nulidad del acto administrativo de liquidación. Los mismos síndicos de la quiebra son quienes formularon las alegaciones al recurso de alzada presentado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria oponiéndose a la estimación del recurso y solicitando la confirmación de la resolución del TEAR.

Resulta obvio que si se estimara en el recurso presente la demanda presentada por los aquí recurrentes, ello supondría una alteración de la relación jurídico-tributaria, de la que forma parte la Administración y como administrado la entidad que ha resultado beneficiada por las estimaciones obtenidas en los recursos administrativos interpuestos tanto ante el TEAR como ante el TEAC, y que resultaría, no obstante, perjudicada en el caso de estimarse las pretensiones de los hoy recurrentes.

En consecuencia, y aun cuando las partes pueden alegar un interés personal, en su condición de antiguos administradores de la entidad, no puede olvidarse que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria en este proceso, no es sino la sociedad, que ha obtenido dos resoluciones estimatorias de sus pretensiones, lo que impide aceptar las pretensiones de los recurrentes por ir abiertamente en contra de los intereses del sujeto pasivo del impuesto. En realidad, se puede afirmar que lo que se pretende con la presente demanda es la modificación de una relación jurídico-tributaria y un claro empeoramiento en la situación de la original recurrente, lo que, a juicio de la Sala, resulta inadmisibles, por vulnerar el principio de *reformatio in peius*.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17.5 y 232.3.

Ley 230/1963 (LGT), art. 79.a).

**PONENTE:***Doña Felisa Atienza Rodríguez.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Secretaría de D<sup>a</sup>. MARÍA LUISA HERNÁNDEZ ABASCALSENTENCIA N<sup>o</sup>:

Fecha de Deliberación:

Fecha Sentencia:

Núm. de Recurso:

Tipo de Recurso:

Núm. Registro General:

Materia Recurso:

Recursos Acumulados:

Fecha Casación:

Ponente Ilma. Sra. :

Demandante:

Procurador:

Letrado:

Demandado:

Codemandado:

Abogado Del Estado

Resolución de la Sentencia:

12/01/2012

19/01/2012

0000033/2009

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

00764/2009

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

D<sup>a</sup>. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Severino Y Ceferino

MARIA GRANIZO PALOMEQUE

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

INADMISIÓN

Breve Resumen de la Sentencia :

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección SEGUNDA

Núm. de Recurso:

Tipo de Recurso:

Núm. Registro General:

Demandante:

Procurador:

Demandado:

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.:

0000033/2009

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

00764/2009

Severino Y Ceferino

MARIA GRANIZO PALOMEQUE

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

D<sup>a</sup>. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

### **SENTENCIA**

Ilmos/as. Sres/Sras.:

Presidente:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

Magistrados:

D<sup>a</sup>. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D<sup>a</sup>. ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

D. FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHIS

D. JESUS CUDERO BLAS

Madrid, a diecinueve de enero de dos mil doce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 33/2009 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D/D<sup>a</sup> MARIA GRANIZO PALOMEQUE en nombre y representación de Severino Y Ceferino frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre SOCIEDADES (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 30/01/2009 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

### Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 27/04/2009, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

### Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 24/07/2009 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

### Cuarto.

Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso , las partes, por su orden, han concretado sus posiciones en sendos escritos de conclusiones; quedando los autos pendientes para votación y fallo.

### Quinto.

- Mediante providencia de esta Sala de fecha 02/01/2012, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 12/01/2012 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

### Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de procesal de D. Severino y D. Ceferino , la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de noviembre de 2008 ( R.G. 133-07 y R.G. 709-07), desestimatoria de los recursos de alzada formulados por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por D: Severino , D. Ceferino y D. Lázaro , contra el fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria de 28 de septiembre de 2006, en las reclamaciones números NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 , relativas a Acuerdos de liquidación por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2000 y 2001 y Acuerdos de imposición de sanción por dicho impuesto y ejercicios, siendo el importe más elevado de 265.654,37 euros.

### Segundo.

Las anteriores actuaciones administrativas tienen origen en actas de disconformidad A02 números NUM004 y NUM005 que el 18 de febrero de 2005, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cantabria incoó a Construcciones Socueva S.L. (que se encontraba en situación de quiebra) y que dieron lugar a Acuerdos de liquidación dictados en fecha 20 de abril de 2005, practicando liquidaciones tributarias por los referidos ejercicios a la entidad .

De las actas y informes ampliatorios se desprendía, en síntesis, lo siguiente:

Que la actividad desarrollada por el obligado tributario en los periodos comprobados fue "Construcción". Que no presentó declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 200 y 2001. Que según Auto de fecha 1 de enero de 2003 se declaró a Construcciones Socueva SL en estado legal de quiebra.

A) Ejercicio 2000:

1) Que la situación de la Contabilidad y de los Registros Fiscales obligatorios era la siguiente:

- No disponía de libro diario, balance, cuenta de pérdidas y ganancias.
  - Carecía de los soportes documentales de las anotaciones contables, facturas de ventas e ingresos; compras, gastos e inversiones.
- correspondiente al período de diciembre de 2000.

2) Que la base imponible se había determinado en régimen de estimación directa, utilizando los siguientes datos y documentos:

-Modelo 347 declaración anual de operaciones con terceros presentado en plazo reglamentario por la empresa.

-Datos obtenidos por requerimiento de información a terceros con los que la entidad había mantenido relaciones económicas (certificaciones de obra) al amparo de lo dispuesto en el art. 111 de la L.G.T . (Ley 230/63).

-Cuentas de Pérdidas y Ganancias y Balance de Situación correspondientes al ejercicio 2000, elaborada por la empresa: Plan Estratégico Bianual.

-Balance de comprobación de sumas y saldos aportados por el Comisario de la Quiebra.

Que la liquidación concluía la aceptación íntegra de la cuenta de pérdidas y ganancias contenida en el señalado Plan Estratégico.

B) Ejercicio 2001:

1) Que la situación de la Contabilidad y de los Registros Fiscales obligatorios era la siguiente:

-Sólo disponía de un balance de comprobación de sumas y saldos correspondiente al período de junio de 2001 y de un libro diario, siendo la fecha del último asiento el 14 de julio de 2001.

-Carecía de soportes documentales de las anotaciones contables, facturas de ventas e ingresos; compras, gastos e inversiones.

2) Que la base imponible se había determinado en régimen de estimación indirecta, utilizando los siguientes datos y documentos:

-Modelo 347 declaración anual de operaciones con terceros imputadas por los clientes, ya que Construcciones Socueva SL no presentó esta declaración.

-Datos aportados por requerimiento de información a terceros con los que la entidad había mantenido relaciones económicas (certificaciones de obra), al amparo de lo dispuesto en el art. 111 de la L.G.T . (Ley 230/63).

-Escritura pública de cesión de créditos, de fecha 19/09/01, autorizada por el Notario D. Juan C. García Cortés, con el nº 402 de su protocolo, por virtud de la cual Construcciones Socueva SL, cedía a Construcciones Técnicas Aplicadas Management SL, los créditos que aquella tenía contra los deudores consignados en la misma, por importe de 1.914.399.299 ptas (11.505.771,51 €), de los que 207.084.273 ptas (1.244.601,55 €) correspondía a obras ya certificadas.

Que se consideraba acreditado en el expediente la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta. Que la determinación final de la base imponible se realizó a partir de estimaciones de la obra ejecutada en el año 2001, de la obra pendiente de ser certificada, de la valoración de la contraprestación por la cesión de créditos y de la estimación de los gastos de personal imputables al período julio-diciembre 2001. De forma que, en síntesis, por la determinación de la base imponible se realizó el siguiente desglose:

Importe certificaciones según modelo 347

Diferencias certificaciones derivados escritura 19/09/01

créditos certificados derivados balance comprobación

Obra ejecutada pendiente certificar año 2000

Ingresos derivados de la cesión de créditos: Obra ejecutada pendiente certificar año 2001

Ingresos derivados de la cesión de créditos: Beneficio industrial 6%

Gastos de personal

Compras y gastos

**BASE IMPONIBLE**

2.332.839.413 ptas (14.020.647,25 €)  
538.837.589 ptas (3.238.479,13 €)  
114.551.760 ptas( 688.469,94 €)  
-554.007.352 ptas (-3.329.651,24 €)  
492.164.306 ptas( 2.957.967,05 €)  
102.438.902 ptas ( 615.670,2 €)  
-761.779.136 ptas ( -4.578.384,82 €)  
-2.154.281.586 ptas (-12.947.493,09 €)  
110.763.896 PTAS (665.704,42 €)

Disconforme con los acuerdos liquidatorios, se interpusieron recursos de reposición que fueron desestimados en fecha 25 de mayo de 2005 y posteriormente el 9 de junio de 2005, por el Comisario de la quiebra, reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Cantabria, efectuando las pertinentes alegaciones los Sindicos de la quiebra.

En fecha 12 de julio de 2006, D. Severino y D. Ceferino y D. Lázaro , presentaron escrito ante el TEAR de Cantabria manifestando que hasta febrero y junio de 2001 habian sido los Administradores mancomunados de la entidad, lo que habia motivado diversos procedimientos judiciales en los que se les exigía responsabilidad solidaria por las deudas sociales, y por ello consideraban que las deudas resoluciones que pudieran recaer en las reclamaciones interpuestas eran susceptibles de afectarles directamente en sus legítimos intereses, por lo que, al amparo de lo dispuesto en el art. 232.3 de la LGT solicitaban les fueran puestos de manifiesto los expedientes para formular alegaciones, efectuando dichas alegaciones según constan en el expediente

Habiendose incoado expedientes sancionadores, el 22 de junio de 2005 se dictaron por el Inspector regional, acuerdos de imposición de sanciones por infracciones tributarias graves del art. 79 a) de la LGT , del 50% de la cuota y un incremento de 25 puntos porcentuales en aplicación del criterio de ocultación, resultando sanciones por importes de 63.228,06 e ( ejercicio 2000) y de 174.747,42 e ( ejercicio 2001).

Contra los Acuerdos de imposición de sanciones se promovieron reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Cantabria, que una vez acumuladas a las anteriores fueron resueltas conjuntamente por resolución de 28 de septiembre de 2006, en virtud de la cual se estimaba la reclamación, anulando los Acuerdos impugnados, al entender el TEAR de Cantabria que la Inspección no había acreditado suficientemente los ingresos y gastos tenidos en cuenta para dictar las liquidaciones, por lo que acordaba la anulación de la liquidación y de las sanciones impuestas.

Frente a esta resolución se interpuso recurso de alzada ( R.G. 133-07) por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, que en fecha 7 de diciembre de 2006 presentó sus alegaciones.

Asimismo los Sindicos de la quiebra presentaron escrito en que reiteraban las alegaciones vertidas en primera instancia y acompañaban diversas sentencias de la Audiencia Provincial de Cantabria.

Mediante escrito presentado el 2 de febrero de 2007, D. Severino y D. Ceferino y D. Lázaro , presentaron escrito dirigido al TEAC interponiendo recurso de alzada ( R.G. 709-07) frente a la resolución del TEAR de Cantabria .

El TEAC resolvió conjuntamente los recursos de alzada en el sentido de confirmar la resolución del TEAR de Cantabria en cuanto al año 2000 en lo relativo a la liquidación y la sanción ya que entiende que la base imponible fue determinada atendiendo a las cifras contenidas en unos estados contable, cuya veracidad no ha resultado acreditada, desestimando así las alegaciones del Director del Departamento y de los tres recurrentes.

Respecto del ejercicio 2001, el TEAC confirma igualmente la resolución del TEAR de Cantabria que determinaba que la prueba para la Inspección de la existencia de los créditos cedidos es su constancia en escritura pública ya que la otra prueba, su contabilización en documento contable, debe tenerse en cuenta que se trata de un documento que adolece de anomalías sustanciales contables, careciendo de soporte documental alguno; y considerando que la misma prueba, la escritura pública concurre asimismo respecto de la deuda. Por ello confirma la resolución del TEAR de Cantabria que anulaba la liquidación, si bien por los argumentos expuestos.

La representación de los Sres Severino Ceferino , presentó escrito de demanda en el presente recurso contencioso administrativo, en donde formulaban las siguientes cuestiones: 1º) Determinación de la base imponible del ejercicio 2000. Considera adecuada la liquidación practicada en su día por la Inspección, sobre la base de la declaración modelo 347 de operaciones con terceras personas, habida cuenta de que la entidad no habia presentado declaración por el referido ejercicio. ; 2º) Respecto de la determinación de la base imponible del ejercicio 2001, cuyos rendimientos fueron determinados por la Inspección siguiendo el régimen de estimación indirecta, consideran que el TEAC no ha valorado adecuadamente los elementos probatorios incorporados al

expediente y niega sin mayor apoyo, validez a la actuación de la Inspección, a partir de la falta de consideración de los datos derivados de un documento público, sin más razonamiento.

El Abogado del Estado en su contestación a la demanda, opone en primer término la inadmisibilidad del recurso, al amparo de lo dispuesto en el art. 69 b) de la Ley Jurisdiccional, ya que los hoy demandantes no interpusieron la reclamación económico administrativa sino que comparecieron en la que había sido presentada por el Comisario de la quiebra de la sociedad Construcciones Socueva de la que eran Administradores, adoptando una posición de simple, apoyo o coadyuvantes de la actuación llevada a cabo por la Inspección. En segundo término, estima que la resolución del TEAC a su vez confirmatoria de la del TEAR de Cantabria no puede ser modificada sin quebrantamiento del principio que proscribe la "reformatio in peius", pues ello derivaría en perjuicio para la entidad inicialmente recurrente "Construcciones Socueva S.L.". Subsidiariamente aboga por la desestimación del recurso y la confirmación de los fundamentos jurídicos del TEAC, que además parten de los hechos declarados probados en sentencia de la Audiencia provincial de Cantabria de 23 de marzo de 2007, que señala que la situación de quiebra de la entidad existía mucho antes de la declaración judicial formal, pasando a ser negativo el neto patrimonial de la sociedad antes del 31 de diciembre de 2000.

En escrito de conclusiones la actora manifiesta que esta claro su interés legítimo y que su legitimación activa en el recurso de alzada no fue discutida por el TEAC y es cuestión pacífica aceptada por los Tribunales Administrativos.

Su postura se basa en sostener la corrección de la actuación de la Inspección que procedió a determinar la base imponible de la entidad en el ejercicio 2000 por el régimen de estimación directa (declaraciones de terceros) y del 2001 por el de estimación indirecta.

Por su parte D. Lázaro, que había presentado recurso contencioso administrativo nº 32/2009, desistió del referido recurso, que fue admitido por Auto de la Sala de 29 de octubre de 2009.

### **Tercero.**

Con carácter previo al examen de las cuestiones de fondo controvertidas, debe la Sala analizar la alegación de falta de legitimación opuesta por el Abogado del Estado.

Según se declara en sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2001, << Resultan conveniente unas previas consideraciones acerca de como debe ser entendido el requisito de legitimación dentro del proceso contencioso-administrativo, con especial atención a la más reciente doctrina que sobre esta cuestión ha elaborado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y este Tribunal Supremo.

Y lo que así debe ser resaltado se puede resumir en lo siguiente:

1.- La legitimación que se cobija en la tradicional figura de la "legitimatío ad causam" equivale, como es sabido, a la aptitud para ser parte en un proceso concreto, y viene siendo definida como la consideración especial en que tiene la ley a las personas que se hallan en una determinada relación o posición con el objeto del litigio.

En la doctrina procesal general esa determinada posición que configura la legitimación ha sido reconocida en virtud de la titularidad o atribución subjetiva de la relación jurídica deducida en el litigio.

Y por lo que se refiere a su significación, ha tenido gran difusión la opinión que niega que constituya un presupuesto procesal, y más bien la configura como un requisito de la fundamentación de la pretensión que, en cuanto tal, pertenece al fondo del asunto (en esta línea se mueve la STC 214/1991, de 11 de noviembre, con expresa referencia a la jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo); lo que, por otra parte, no es óbice, para que permita un tratamiento previo a la cuestión principal, y pueda determinar un pronunciamiento con un alcance similar al que generan los presupuestos procesales.

2.- En la regulación del proceso contencioso administrativo de la Ley jurisdiccional de 1956, en su art. 28, se diferencia, como también es sabido, según se trate de pretensiones objetivas de anulación, o subjetivas de reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas; y mientras que en este segundo caso se considera legitimado al titular del derecho que se considere infringido por la actuación impugnada, en las pretensiones de anulación el título de legitimación lo constituye la tenencia de un "interés directo".

3.- Ese interés legitimador, según la tradicional jurisprudencia de este Tribunal Supremo, había de ser directo, actual y personal, y equivalía a la posibilidad de que el accionante obtuviera cualquier clase de beneficio en el caso de que prosperara su recurso.

4.- A partir de la Constitución, y a consecuencia de lo establecido en sus artículos 24.1 y 162.b), el título legitimador lo constituye el interés legítimo, expresión más amplia y de mayor alcance que la de interés directo (STC 60/1982, de 12 de octubre; STC 47/1990, de 20 de marzo; y STC 97/1991, de 9 de mayo), pero que no posibilita fenómeno alguno de ejercicio de la acción popular (STC 214/1991, de 11 de noviembre).

5.- Sobre la identificación o concreción de ese "interés legítimo" que configura la legitimación, el Tribunal Constitucional ha declarado lo siguiente:



"(...) como tal resulta identificable con cualquier ventaja u utilidad jurídica derivada de la relación pretendida ( ATC 356/1989 ). Ahora bien (...) la expresión interés legítimo (...) aun cuando sea un concepto diferente y más amplio que el de "interés directo" ha de entenderse referido a un interés en sentido propio, cualificado o específico (...)( STC 97/1991, de 9 de mayo ; y en parecidos términos se expresa la posterior STC 195/1992, de 16 de noviembre ) " ; y

"(...) el citado precepto constitucional (...) otorga legitimación para el amparo a toda persona natural o jurídica que invoque un interés legítimo, es decir, a toda aquella persona cuyo círculo jurídico pueda resultar perjudicado por la violación, por obra del poder, de un derecho fundamental, aunque la violación no se produjese en su contra ( STC 84/2000, de 27 de marzo ) " .

6.- La STC 257/1988, de 22 de diciembre , viene a señalar los límites negativos de ese interés legítimo, cuando afirma:

"(...)está legitimada toda persona que invoque un interés legítimo, (...) de donde se deduce que (...) es preciso que quien aparezca como demandante se halle en una específica relación con el objeto de las pretensiones que pueden deducirse en esta vía, ya consista tal relación en la titularidad propia de un derecho o libertad fundamental presuntamente vulnerado o, incluso, en un mero interés legítimo en la preservación de derechos y libertades, igualmente fundamentales, de otros.

Ahora bien, este Tribunal ha precisado que la expresión de interés legítimo, (...) aun cuando sea un concepto diferente y más amplio que el de interés directo, ha de entenderse referida a un interés en sentido propio, cualificado o específico. No cabe confundirlo con el interés genérico en la preservación de derechos que ostenta todo ente u órgano de naturaleza política, cuya actividad está orientada a fines generales y que ha de cumplir y respetar la legalidad en su sentido más amplio y hacerla cumplir en su ámbito de atribuciones" .

Y en otra sentencia posterior, el Alto Tribunal ( recurso de casación 4412/2010 ) , puntualiza:

<< La jurisprudencia de este Tribunal ha tenido ocasión de abordar situaciones tan singulares como la que se plantea en este caso respecto de la legitimación para interponer el recurso de casación, que aunque no sea objeto de una previsión específica en la ley, cuyo artículo 89.3 tan solo indica que «el recurso de casación podrá interponerse por quien haya sido parte en el procedimiento a que se contraiga la sentencia o resolución recurrida» , debe entenderse incluíble en la precisión genérica del Art. 19, que en su referencia del apartado 1.a) a las personas físicas, cual es aquí el caso, exige que «ostenten un derecho o interés legítimo» ; lo que implica que, ausente el interés, no exista la legitimación. Así se declaró en la sentencia de 21 de Enero de 2004, de la Sección 4ª de esta Sala de lo Contencioso-administrativo, dictada en el recurso de casación nº 1975/1999 , en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se dice:

«SEGUNDO .- Si bien el artículo 89.3 de la Ley jurisdiccional habilita a quienes hubiesen sido parte en el procedimiento para interponer recurso de casación contra la Sentencia dictada por el Tribunal de instancia, ello no releva de la necesidad de mantener a lo largo del mismo la legitimación que con carácter general exige el artículo 19 de la misma Ley y subraya la Jurisprudencia, legitimación que ha dejado de ostentarse desde el momento en que, habiéndose desprendido de la titularidad del establecimiento farmacéutico que posibilitó en su día el ejercicio de su derecho a recurrir ante este Tribunal los originalmente recurrentes, ni han comparecido a sostener su derecho los sucesores del codemandado fallecido pese al requerimiento efectuado, ni han hecho uso del plazo otorgado para oponerse a la pretensión de archivo de las actuaciones las otras dos originalmente recurrentes, aparte de constar en autos la falta de interés en el sostenimiento del recurso de casación por parte de los nuevos titulares de los establecimientos farmacéuticos. Circunstancias todas estas que en el estado actual del proceso conducen a la declaración de la carencia de objeto en la sustentación del recurso, con la consiguiente desestimación del mismo.»

Al margen de la diferente materia litigiosa del proceso en el que se dictó esa sentencia y la de éste, el problema de la ausencia de interés, como base de la legitimación, es común a ambos, lo que permite que la solución que entonces se dio pueda servir de pauta para la que ahora debemos dar. Con la diferencia, entre ambos casos de que en el de la sentencia referida de lo que se trataba en realidad era de una pérdida sobrevenida de la legitimación, mientras que en esta se trata de una falta de legitimación desde el inicio de la casación, por haber quedado satisfecho antes por la sentencia recurrida, se insiste, el interés defendido por los recurrentes en casación, de modo que la extensión de la exigencia del Art. 19 LRJCA a la situación que analizamos resulta más lineal y directa que la del caso decidido en la sentencia recurrida.

Únase a la falta de legitimación nuestra reiterada doctrina sobre el efecto útil de la casación, y la fundamentación jurisprudencial de su desestimación cuando, pese al éxito hipotético de los motivos casacionales,



el resultado de la casación no puede alterar el de la sentencia recurrida , (por todas, STS 19 de diciembre de 2001 Recurso de casación 5493/2009 F.D. CUARTO) que sería, en su caso, lo que podría acaecer en la hipótesis de que pudiera prosperar alguno de los motivos del actual recurso. A lo que, a su vez, debe unirse las limitaciones derivadas de la proscripción de la "reformatio in peius" (por todas STC 28/2003 de 10 de febrero F.D. 3).

Sobre el particular debe observarse que, si estimáramos el recurso de casación, anulando la sentencia recurrida, deberíamos entrar a resolver el proceso en los términos en que se planteó el debate en la instancia, conforme a lo dispuesto en el art. 95.2.d) LRJCA . Y en esa tesitura debiéramos enfrentarnos a una petición de declaración de nulidad de las resoluciones recurridas, que, de prosperar, afectaría a la situación jurídica de los recurrentes en casación, pues en ese caso se anularía la resolución en virtud de la cual obtuvieron su ingreso como funcionarios en la Administración Canaria y por el orden que en dicha resolución se fijaba en función de su puntuación, anulación que sin embargo, según explicamos antes, la sentencia recurrida desestimó. Un resultado tal sería contrario a la proscripción de la "reformatio in peius" .

Es claro, pues, que a lo único que, en su caso, pudiera conducir el éxito hipotético del recurso de casación sería a un pronunciamiento, en el que, respetando el efecto favorable derivado de la sentencia recurrida para los intereses de los recurrentes en casación, solo afectase al derecho de la demandante en el proceso, y cuya suerte, salvado el interés de los recurrentes, no les afecta.

Resulta por todo lo expuesto claro que, careciendo los recurrentes de interés jurídico para interponer el recurso de casación, y no pudiendo en el caso de un éxito hipotético del recurso, según lo explicado, resultado diferente al declarado en la sentencia recurrida, el recurso carece de fundamento, lo que siendo motivo de inadmisibilidad previsto en el art. 93.2.d), debe operar en este momento como causa de desestimación, por lo que desestimamos el recurso de casación.>>.

#### **Cuarto.**

Debe tenerse en cuenta, de otro lado, a la hora de afrontar la resolución del presente litigio, lo dispuesto en el art. 17 de la LGT , que define la relación jurídica tributaria de la siguiente forma:

- 1.- Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y potestades originados por la aplicación de los tributos.
- 2.- De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.
- 3.- (.... )
- 4.- Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Pues bien, en el presente supuesto, no se debe olvidar que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria que aquí se discute era la entidad Construcciones Socueva S.L., en relación al Impuesto sobre Sociedades de la referida entidad de los ejercicios 2000 y 2001, entidad que al encontrarse en situación jurídica de quiebra, debía actuar y estaba representada por los Síndicos de la quiebra, que fueron los que interpusieron la reclamación económico administrativa ante el TEAR de Cantabria que fue estimada y declaró la nulidad del acto administrativo de liquidación.

Los mismos Síndicos de la quiebra, son quienes formularon las alegaciones al recurso de alzada presentado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria oponiéndose a la estimación del recurso y solicitando la confirmación de la resolución del TEAR de Cantabria.

Resulta obvio que si se estimara en el recurso presente la demanda presentada por los aquí recurrentes, ello supondría una alteración de la relación jurídico-tributaria, de la que forma parte la Administración y como administrado la entidad Construcciones Socueva, que ha resultado beneficiada por las estimaciones obtenidas en los recursos administrativos interpuestos tanto ante el TEAR de Cantabria como ante el TEAC, y que resultaría, no obstante, perjudicada en el caso de estimarse las pretensiones de los hoy recurrente.

En consecuencia, y aún cuando las partes pueden alegar un interés personal, en su condición de antiguos administradores de la entidad Construcciones Socueva ( cargo al que, sin embargo renunciaron el 29 de junio de 2001), no puede olvidarse que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria en este proceso, no es sino la sociedad Construcciones Socueva, que ha obtenido dos resoluciones estimatorias de sus pretensiones , lo que impide aceptar las pretensiones de los recurrentes por ir abiertamente en contra de los intereses del sujeto pasivo del impuesto.

En realidad, se puede afirmar que lo que se pretende con la presente demanda es la modificación de una relación jurídico tributaria y un claro empeoramiento en la situación de la original recurrente, lo que, a juicio de la Sala , resulta inadmisibile, por vulnerar el principio de "reformatio in peius".

No debe olvidarse de otro lado, el contenido del art. 11 de la LOPJ que establece el deber de respetar en cualquier tipo de procedimiento las reglas de la buena fe así como que los Jueces y tribunales deberán rechazar las peticiones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal.

En atención a lo expuesto, debemos declarar la inadmisión de la presente demanda.

#### **Quinto.**

De conformidad con el art. 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998 no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

### **FALLO**

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Declarar la inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Severino y D. Ceferino contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de noviembre de 2.008, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su consecuencia, confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.

Sin imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D<sup>a</sup> FELISA ATIENZA RODRIGUEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.