

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

Referencia: NFJ061101

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de diciembre de 2015

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 6684/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Principios de la potestad sancionadora. Retroactividad de las disposiciones favorables. Sanciones. Reducción por conformidad.** *Las reducciones de las sanciones que se regulan en el art. 188 apdos. 1.b) y 3, no son de aplicación a las sanciones cuya acción de cobro se derive en virtud del art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT).* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En el caso que se analiza, el TEAR estimó parcialmente la reclamación instada por la declarada responsable, anulando el acuerdo de derivación de responsabilidad y ordenando la retroacción de las actuaciones a fin de que por el órgano de recaudación se le ofreciera a aquélla la posibilidad de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el art. 188.1.b de la Ley 58/2003 (LGT), advirtiéndole igualmente de la posible reducción por pronto pago del art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT), todo ello en aplicación de lo establecido en el art. 41.4 de dicha Ley, dada la naturaleza retroactiva de las disposiciones reguladoras del régimen de infracciones y sanciones cuando su aplicación resulta más favorable para el interesado. El TEAR fundamentó su resolución en lo que consideró doctrina del TEAC. La Directora recurrente considera, sin embargo, que la doctrina fijada por el TEAC en dichas resoluciones no resulta aplicable al supuesto de hecho que da lugar el criterio aquí controvertido, toda vez que aquéllas no se refieren a acuerdos de declaración de responsabilidad por aplicación del art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT), y el TEAC comparte ese criterio. No refiriéndose, pues, la citada doctrina del Tribunal Central al supuesto de hecho analizado en este recurso y teniendo presente la claridad del último inciso del art. 41.4 de la Ley 58/2003 (LGT), a cuyo tenor, “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”, no cabe sino concluir que la resolución del TEAR recurrida no es conforme a derecho, y que como ya adelantamos, las reducciones de las sanciones que se regulan en el art. 188 apdos. 1.b) y 3, no son de aplicación a las sanciones cuya acción de cobro se derive en virtud del art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10, 41, 42, 188 y 242.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en el recurso 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 en C/ San Enrique, 17, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 22 de diciembre de 2014, recaída en la reclamación nº 45/02206/2011, relativa a acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha de la AEAT

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

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 4 de agosto de 2011 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha de la AEAT, dictó resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto por Doña X contra el acuerdo por el que se le declaraba responsable solidaria de las deudas a la Hacienda Pública de Don Y, deudas liquidadas a este último por actuaciones de los órganos de inspección de la citada Delegación Especial y concernientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Valor Añadido y a sanciones.

El alcance de la responsabilidad ascendía a 65.282,15 euros y el acuerdo de derivación de responsabilidad se había adoptado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2.- Frente a la resolución que desestima el recurso de reposición, la interesada interpone la reclamación económico-administrativa que es estimada en parte por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha (en adelante, TEAR) mediante resolución de 22 de diciembre de 2014. El TEAR estima parcialmente la reclamación *“en el sentido de anular el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y ordenar que se proceda conforme se dispone en el cuerpo de la presente resolución”*, del que se infiere la aplicación retroactiva por el órgano de recaudación de lo establecido en el artículo 41.4 de la LGT, de manera que se ofrezca a la interesada la posibilidad de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener las reducciones previstas en el artículo 188 LGT.

Establece el TEAR en los fundamentos de derecho segundo y tercero de su resolución:

2º.- Para resolver la cuestión planteada hemos de remitirnos al artículo 1 de la Ley 7/2012, de 29/10, 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, modifica, entre otros, el artículo 41.4 de la 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.*

*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.”*

Con esta nueva redacción se pretende situar en un plano análogo al responsable y al deudor principal en lo concerniente a la posibilidad de obtener las reducciones de las sanciones previstas en el artículo 188 de la LGT, concretamente, del 30 % por conformidad (188.1.b) y del 25 % por ingreso sin recurso o reclamación (188.3). Como señala la propia exposición de motivos de la Ley 7/2012 *“se modifica la norma para ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad. Asimismo, se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda.”*

3º.- Por su parte, el artículo 10.2 de la LGT dispone que *“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.”*

Y por ello, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resoluciones de 06/06/2013, RG.: 1704-2011 y 1974-2011, calificadas de doctrina, ha manifestado que *“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.”*

## **Segundo.**

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el 4 de mayo de 2015.

En síntesis, la Directora recurrente presenta las alegaciones siguientes:

a) Como afirma el TEAR, 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, modificó, entre otros, el contenido del artículo 41 de la LGT y, en relación con la cuestión aquí tratada, concretamente el apartado cuarto del mismo.

b) El TEAR ampara su decisión de anular el acuerdo de declaración de responsabilidad en dos resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante) de fecha 6 de junio de 2013 (RG 1704-2011 y 1974-2011) que habían sido dictadas en relación con acuerdos de declaración de responsabilidad, pero en ningún caso adoptados por aplicación del artículo 42.2 LGT. Muy distinta es la situación planteada en la resolución objeto de la presente alzada, en la que el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria a la interesada, fue dictado teniendo en cuenta que la actividad realizada por ella caía de lleno dentro de los supuestos citados en el artículo 42.2.a) de la LGT, esto es quienes sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Pues bien, es la propia LGT la que no permite en estos casos la aplicación del régimen de reducciones previsto en el artículo 188 al señalar en el inciso final de su artículo 41.4 que *“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”*. La redacción es tan clara que no parece admitir interpretaciones que puedan ir en contra de lo que de su lectura se desprende.

La Directora recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio en el sentido de declarar que las reducciones de las sanciones que se regulan en el artículo 188 apartados 1.b) y 3 no son de aplicación a las sanciones cuya acción de cobro se derive en virtud del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

### **Tercero.**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) se limitó, en síntesis, a reproducir las alegaciones que había formulado en su reclamación ante el propio TEAR.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

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

### **Segundo.**

Dispone el artículo 242.1 de la LGT que *“las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales”*.

La Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT arguye que el TEAR ha fundamentado su resolución en la doctrina de este Tribunal Central contenida en dos concretas resoluciones, doctrina que, a su juicio, no resulta aplicable en la medida en que los supuestos de hecho de dichas resoluciones difieren del contemplado en el presente caso.

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso.

**Tercero.**

La cuestión controvertida consiste en determinar si las reducciones de las sanciones que se regulan en el artículo 188 apartados 1.b) y 3, son o no de aplicación a las sanciones cuya acción de cobro se derive en virtud del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

**Cuarto.**

El apartado cuarto del artículo 41 de la LGT, en su redacción vigente al tiempo de los hechos acaecidos en el expediente, señalaba que “La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan”.

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, dio nueva redacción al citado apartado cuarto, quedando el artículo 41 de la LGT redactado en los términos siguientes:

*Artículo 41. Responsabilidad tributaria*

*“1. La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley.*

*2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.*

*3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.*

*Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.*

**4. 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.**

*5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley.*

*La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.*

*6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”.*

La Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, señala respecto de esta modificación lo siguiente: “Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor. Entre las modificaciones que pretenden significar tal situación jurídica, dentro del régimen jurídico sancionador se

establece un sistema de reducción de las sanciones a imponer por conformidad y pronto pago. En relación con la reducción de conformidad, en caso de concurrencia de una situación de responsabilidad respecto de la sanción, se modifica la norma para ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad. Asimismo, se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda”.

Por su parte, el artículo 42.2 de la LGT establece:

**También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:**

**a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.**

*b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.*

*c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.*

*d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos”.*

#### **Quinto.**

El TEAR estimó parcialmente la reclamación instada por la declarada responsable, anulando el acuerdo de derivación de responsabilidad y ordenando la retroacción de las actuaciones a fin de que por el órgano de recaudación se le ofreciera a aquélla 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 LGT, advirtiéndole igualmente de la posible reducción por pronto pago del artículo 188.3 LGT, todo ello en aplicación de lo establecido en el artículo 41.4 de dicha Ley, dada la naturaleza retroactiva de las disposiciones reguladoras del régimen de infracciones y sanciones cuando su aplicación resulta más favorable para el interesado (artículo 10.2 LGT).

El TEAR fundamentó su resolución en lo que consideró doctrina de este TEAC manifestada en sendas resoluciones de 6 de junio de 2013 con referencia RG 1704/2011 y 1974/2011.

Ambas resoluciones vienen a establecer el criterio de 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 (de conformidad con el 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. **Debe señalarse que el criterio de estas resoluciones ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en reciente sentencia de 28 de octubre de 2015 (Rec. nº 3502/2013), que invoca precisamente ambas resoluciones.**

La Directora recurrente considera, sin embargo, que la doctrina fijada por el TEAC en dichas resoluciones no resulta aplicable al supuesto de hecho que da lugar el criterio aquí controvertido, toda vez que aquéllas no se refieren a acuerdos de declaración de responsabilidad por aplicación del artículo 42.2 de la LGT.

Analizadas las resoluciones del TEAC mencionadas, este Tribunal Central constata que, en efecto, tal como indica la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, no conciernen a acuerdos de derivación de responsabilidad dictados por aplicación del artículo 42.2 de la LGT. Concretamente, la resolución con referencia RG 1704/2011 señala en el Antecedente de Hecho primero que *“Las deudas fueron derivadas en virtud del artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria....”, en tanto que la resolución con referencia RG 1974/2011 indica en el Antecedente de Hecho cuarto que “....se notificó al interesado comunicación de inicio de expediente de derivación de responsabilidad solidaria por su condición de causante o colaborador en la comisión de infracciones tributarias de la mercantil de referencia en aplicación del artículo 38 de la LGT de 1963 y del artículo 42.1.a) de la LGT de 2003”.*

No refiriéndose, pues, la citada doctrina de este Tribunal Central al supuesto de hecho analizado en este recurso y teniendo presente la claridad del último inciso del artículo 41.4 de la LGT, a cuyo tenor, *“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”*, no cabe sino concluir que la resolución del TEAR recurrida no es conforme a derecho.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha,

**ACUERDA**

**ESTIMARLO**, fijando como criterio que las reducciones de las sanciones que se regulan en el artículo 188 apartados 1.b) y 3 no son de aplicación a las sanciones cuya acción de cobro se derive en virtud del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

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