

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067484

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1291/2017, de 18 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2748/2016

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Reducción por conformidad. Régimen transitorio -no regulado legalmente-, respecto de la declaración de responsabilidad tributaria que alcanza a las sanciones, realizada antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012 -que modifica el art. 41.4 Ley 58/2003 (LGT)-, una vez vigente la misma, cuando la declaración aún no ha alcanzado firmeza. Recurso de casación para unificación de doctrina. La obtención del beneficio de la reducción de la sanción del responsable tributario exige dos requisitos, uno prestar la conformidad y otro, a modo de condición suspensiva, la no impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad, acto que en exclusividad depende de la voluntad del declarado responsable. Sin embargo, en situaciones la de autos, esto es situaciones transitorias en las que cuando se produce la declaración de responsabilidad tributaria no se preveía legalmente el beneficio de la reducción de la sanción, por la parte interesada se impugna el acuerdo de declaración de responsabilidad, y pendiente la impugnación se prevé legalmente el citado beneficio -art. 41.4 Ley 58/2003 (LGT) modificado por Ley 7/2012- se produce un problema y es que el declarado responsable no podía desistir de su recurso para hacer efectivo el derecho a la reducción, pues el desistimiento hubiera supuesto automáticamente la declaración de firmeza de la declaración de responsabilidad, tras formulación de reclamación contra la misma.

De la jurisprudencia puesta de manifiesto en la sentencias de contraste se deduce que la obtención del beneficio queda condicionada a la voluntad del propio interesado, que en la práctica se traduce en la impugnación o no del acuerdo de declaración de responsabilidad. Siendo ello así, por razones de seguridad jurídica y economía procesal, no tiene sentido que resultando indubitada su voluntad de mantener la impugnación contra la declaración de responsabilidad, se proceda a una innecesaria e inútil retroacción de actuaciones con nulidad de todo lo actuado para volver al mismo estadio de impugnación obligando a actuaciones y trámites absolutamente superfluos, puesto que el resultado no puede ser otro que la no obtención del beneficio, en contra de los legítimos intereses del propio responsable que se encuentra en la paradoja de sufrir un notable perjuicio al anularse y retrotraerse lo actuado con todo los inconvenientes en base a un beneficio imposible de obtener al depender de su propia voluntad ya manifestada. En definitiva, sólo tiene jurídicamente justificación la anulación y retroacción de lo actuado si el interesado va a optar por el beneficio, lo que conlleva no impugnar la declaración de responsabilidad. Y, en el supuesto que da lugar a la sentencia impugnada, ha de convenirse que la duda sobre si el responsable va a continuar la impugnación o no sobre el acuerdo de declaración de responsabilidad, la crea el propio interesado cuando en el suplico de su demanda que reitera en este recurso de casación para unificación de doctrina, pide alternativamente cualquiera de las soluciones que se aportaron por las dos sentencias de contraste analizadas -en una no existe duda sobre la voluntad del recurrente de continuar la impugnación, en otra esta duda no se ha despejado-.

En concreto, la sentencia impugnada, a pesar de que expresamente reconoce la voluntad impugnadora del acuerdo de derivación de responsabilidad de la parte demandante y de que «La eficacia retroactiva solo cobra valor si el interesado presta su conformidad a la declaración de responsabilidad; desde el momento que impugna la misma así como la validez de las sanciones está renunciando a ese posible beneficio», considera correcta la tesis del TEAC, esto es, que en todo caso procede anular el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y retrotraer las actuaciones al momento del trámite de conformidad, tesis que por las razones expuestas no es correcta, debiéndose significar que la tesis correcta se encuentra en las sentencias traídas de contraste, procediendo la retroacción de actuaciones al TEAC para que en caso de duda sobre la voluntad de impugnar el acuerdo de declaración de responsabilidad emplee el mecanismo dispuesto en el art. 237.2 Ley 58/2003 (LGT) para despejar la misma y resolver en consecuencia, o de considerarse indubitada la voluntad del responsable de continuar con la impugnación del acuerdo de

declaración de responsabilidad -dado los términos de los suplicos- entre a resolver sobre las cuestiones de fondo.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10.2, 41, 182 y 237.
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 59.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 18 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación para unificación de doctrina nº. 2748/2016, interpuesto por D. Alfredo , representado por la procuradora D^a. Mercedes Ruiz-Gopegui González, bajo la dirección letrada de D. Ramir Riera Pellicer, contra la sentencia de fecha 18 de abril de 2016, dictada por Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional , en el recurso de dicho orden jurisdiccional nº. 333/2015, seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 28 de mayo de 2015, por la que estima parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 19 de julio de 2012, que estimaba parcialmente la reclamación económico-administrativa nº. NUM000 por la que se declara al recurrente como responsable subsidiario por administrador de las deudas contraídas por HAPI PROYECTO4U, S.L., en cuantía de 315.579,08 euros. Ha sido parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En el recurso contencioso-administrativo nº. 333/2015, seguido ante la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 18 de abril de 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO.- 1.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº. 103/2015, que ante esta Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido D. Alfredo , representado por la procuradora D^a. María de las Mercedes Ruiz-Gopegui González, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de mayo de 2015 (R.G. 1820/2013), a la que la demanda se contrae, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central. 2.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas procesales».

Segundo.

Contra dicha sentencia, la representación procesal de D. Alfredo , presentó con fecha 24 de mayo de 2016, escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que la sentencia de instancia, respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, había llegado a pronunciamientos distintos a los de las sentencias que aporta de contraste (Sentencias de la Audiencia Nacional de fechas 27 de octubre de 2014 , 9 de marzo de 2015 , 22 de septiembre de 2014 , 26 de enero de 2015), suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que se declare haber lugar al recurso y, en consecuencia, se case, anule y deje sin efecto la sentencia impugnada para, en su lugar, dictar otra en la que estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta representación procesal contra el acuerdo del TEAC, de fecha 28 de mayo de 2015, y, en consideración a la doctrina mantenida en las sentencias dictadas por la sección séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se acuerde viene retrotraer las actuaciones para que por el TEAC se conceda el trámite de audiencia previo sobre la aplicación del artículo 41.4 de la Ley General Tributaria y, en caso de disconformidad por esta parte, se resuelva el fondo del recurso de alzada examinando los motivos invocados; bien la retroacción de las actuaciones para que por el TEAC se resuelva el recurso de alzada examinando las cuestiones planteadas sin que hay lugar ya al ofrecimiento de la posibilidad de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b), por deberse entender que esta parte ha renunciado ya a ella desde el momento en que ha impugnado la resolución del TEAC que así lo acordaba».

Tercero.

El Sr. Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, mediante escrito presentado con fecha 29 de julio de 2017, formuló oposición al presente recurso, suplicando a la Sala «tras la sustanciación del recurso, pronuncie resolución en la cual se declare no haber lugar al mismo, todo ello con imposición de las costas procesales».

Cuarto.

Recibidas las actuaciones, por Providencia de fecha 20 de abril de 2017, se señaló para votación y fallo el 11 de julio de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Quinto.

Con fecha 12 de julio de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda .

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina.*

Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 18 de abril de 2016 , desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del TEAC de fecha 28 de mayo de 2015 por la que se estima parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Cataluña de 19 de julio de 2012 que estimaba parcialmente la reclamación económico- administrativa por la que se declara al recurrente como responsable subsidiario por administrador de las deudas contraídas por HAPI PROYECTO4U S.L. en cuantía de 315.579.08 euros, la estimación parcial acordada por el TEAR confirma la responsabilidad declarada pero ordena que del alcance de las mismas sean detraídas todas las cantidades correspondientes a retenciones del IRPF. La resolución del TEAC acordó estimar en parte el recurso de alzada anulando el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y ordenando se proceda por el órgano responsable de la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria a dar aplicación a lo establecido en el art. 41.4 de la LGT , ofreciendo

al interesado 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 LGT .

La sentencia de instancia atiende a los términos en los que se ha pronunciado el TEAC, que recordemos anula la declaración de responsabilidad subsidiaria del administrador por las deudas contraídas por HAPI PROYECTO4U S.L. en cuantía de 315.579.08 euros, y ordena se aplique el art. 41.4 de la LGT , esto es, «se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad», desprendiéndose de los fundamentos desarrollados en la sentencia que la Sala considera que dado el carácter revisor de esta jurisdicción no cabe entrar sobre los motivos de impugnación respecto de la derivación de responsabilidad subsidiaria y de la derivación de las sanciones, sino simplemente si es correcta la decisión del TEAC en cuanto a la retroacción ordenada, concluyendo en la bondad jurídica de la resolución combatida, pronunciándose en los siguientes términos:

«La parte actora en el suplico de la demanda pide la anulación de la resolución del TEAC y del acuerdo administrativo impugnado, esto es del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria que ya ha sido anulado por el propio TEAC en el acuerdo impugnado.

El TEAC, en su resolución, entiende que debe anular el acuerdo de declaración de derivación de responsabilidad impugnado para proceder, en materia sancionadora, a aplicar la ley más favorable, de ahí que justifique, a lo largo de la resolución, la aplicación de la Ley 7/2012 a efectos de ofrecer la posibilidad de conformidad con la sanción y sus efectos favorables. Y aclara la resolución recurrida, que ha de darse al responsable el trámite para que pueda otorgar su conformidad a los efectos de reducción de la sanción; siendo una norma más beneficiosa que la anterior, se consideró que no existía vulneración del principio de irretroactividad, sino que era de aplicación debida conforme a lo dispuesto en el artículo 10.2.LGT . En consecuencia, el TEAC acuerda anular la derivación de responsabilidad y el recurrente en el presente recurso ostenta una pretensión que va mucho más allá que este suplico de la demanda coincidente con el fallo de la resolución del TEAC, pues se opone al acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria y a la derivación de las sanciones y plantea cuestiones relacionadas con la derivación de responsabilidad subsidiaria anulada. Este Tribunal, dado el carácter revisor de esta jurisdicción, considera que en vista del contenido de la resolución del TEAC no se puede entrar a conocer más que si es procedente o no esa retroacción, sin examinar el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria anulado por el TEAC. Así lo hemos indicado en la sentencia de 14.3.2016, recurso 83/2015 , ya citada así como en la sentencia de fecha 14.3.2015, recurso nº14/2013 .

SEXTO: Tanto la LGT como 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, han quedado recogidos en la resolución del TEAC que no se va a transcribir.

La eficacia retroactiva solo cobra valor si el interesado presta su conformidad a la declaración de responsabilidad; desde el momento que impugna la misma así como la validez de las sanciones está renunciando a ese posible beneficio. En definitiva, como recoge la propia Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 "(...) 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".

En conclusión, en este caso -y sin prejuzgar ninguno de los motivos invocados en el recurso de alzada y reiterados ahora como motivos de la demanda- deben retrotraerse las actuaciones en el sentido expresado por el TEAC, por lo que se confirma dicha resolución. Y añadir que se podría entender que la pretensión de la parte actora de anular la resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria ha quedado sin objeto, sin perjuicio de lo que resulte tras llevarse a cabo la retroacción acordada».

Segundo. *La cuestión en litigio y los distintos pronunciamientos judiciales.*

Fundamentalmente la cuestión nuclear gira en torno al régimen transitorio, sin previsión legal al efecto, respecto de la declaración de responsabilidad tributaria que alcanza a las sanciones, realizada antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, que modifica el art. 41.4 de la LGT , una vez vigente la misma, cuando la declaración aún no ha alcanzado firmeza por estar pendiente de reclamación económico administrativa o impugnación judicial.

La decisión que asume la Sala de instancia es anular la declaración de responsabilidad y retroacción de actuaciones para que se aplique el art. 41.4 de la LGT .

Frente a ello opone la parte recurrente por un lado los pronunciamientos habidos en supuestos idénticos en las sentencias del mismo órgano judicial de 24 de octubre de 2014 y de 26 de enero , 23 de febrero y 9 de marzo de 2015 , por otro la sentencia de 22 de septiembre de 2014 , en todas ellas se estima parcialmente el recurso contencioso administrativo y tomando como referencia los arts. 237 de la LGT y 59 del reglamento de desarrollo, deciden las primeras retrotraer actuaciones en base al art. 237.2 de la LGT , pero solo para que el TEAC conceda un plazo de diez días al interesado para oírlo sobre la aplicabilidad del art. 41.4 de la LGT , y en caso de disconformidad se resuelva el fondo del recurso de alzada contra resolución del TEAR, y la de 22 de septiembre de 2014, estimatoria parcial, procedente del mismo órgano, ordena la retroacción de actuaciones para que el TEAC se pronuncie sobre el fondo del recurso de alzada, al entender que el interesado había renunciado a la aplicación del art. 41.4 de la LGT al momento que impugnó la resolución del TEAC que así lo acordaba.

En todos los supuestos el TEAC se había pronunciado en exclusividad sobre la procedencia de retrotraer actuaciones para aplicar el art. 41.4 de la LGT por el órgano administrativo competente, sin entrar en el resto de cuestiones suscitadas por la parte interesada.

Tercero. *Antecedentes sobre la cuestión en litigio.*

Sobre la cuestión nuclear que nos ocupa se pronunció este Tribunal en sentencia de 28 de octubre de 2015, rec. cas. 3502/2013 , en dicha sentencia con referencia a una resolución del TEAC de 6 de junio de 2013, de contenido similar a la resolución del TEAC de 28 de mayo de 2015, objeto del recurso contencioso administrativo que nos ocupa, en lo que ahora interesa, se dijo lo siguiente: «Pues bien, si ello es así, es claro que, como antes hemos expuesto, la Sala de instancia debió pronunciarse sobre la alegación formulada en el escrito de conclusiones por parte de los recurrentes, los cuales habían iniciado su andadura de reclamaciones y recursos antes de la aprobación de la Ley 7/2012, cuando no tenían derecho a la reducción de la sanción, derecho que fue extendido por dicha Ley a todos los responsables.

Es de resaltar que esa falta de respuesta de la Sala, se produjo respecto de los recurrentes, que cuando se publicó la Ley 7/2012, se encontraban embarcados en la situación antes descrita y que no podían desistir de su recurso para hacer efectivo el derecho a la reducción, pues el desistimiento hubiera supuesto automáticamente la declaración de firmeza de la declaración de responsabilidad solidaria, tras formulación de reclamación contra la misma.

Por lo expuesto, procede declarar la nulidad de las actuaciones judiciales y de las administrativas hasta el momento posterior a la declaración de responsabilidad solidaria, a fin de que la Dependencia Regional de la Delegación de la AEAT en Madrid ofrezca a los recurrentes el trámite de conformidad, según lo dispuesto en los artículos 41.4 y 188 de la Ley General Tributaria de 2003 ».

Respuesta similar a la contenida en la sentencia impugnada en el presente recurso de casación para unificación de doctrina, que igualmente sigue lo recogido en la resolución del TEAC, y con carácter general debe considerarse correcta. Sin embargo, existen diferencias que a la postre han de resultar capitales para el desenlace del presente recurso de casación para unificación de doctrina.

Así es, en el asunto al que dio respuesta la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2015 , la parte invocó la modificación legislativa del art. 41.4 de la LGT , por Ley 7/2012, en el escrito de conclusiones, pues su vigencia comenzó con posterioridad a haber formulado la demanda, sin recibir respuesta de la Sala de instancia, lo que dio lugar a que la parte interpusiera recurso de casación invocando la incongruencia por omisión al párrafo del art. 88.1.c) de la LJCA , el Tribunal Supremo rechaza este motivo, pero en cambio acoge la alegación de la aplicación del art. 41.4 de la LGT y las consecuencias derivadas traducidas, en dicho caso, en la nulidad de lo actuado y retroacción para ofrecimiento del trámite de la conformidad.

Como se observa el caso resuelto por el Tribunal Supremo respecto del que nos ocupa y de los resueltos en las sentencias de contraste, si aparentemente son iguales, son distintos. En el caso resuelto por el Tribunal Supremo se alega la aplicación del art. 41.4 de la LGT en conclusiones, la sentencia de instancia nada dijo al respecto y se trata por vez primera la cuestión en el propio recurso de casación; en el resto de casos el TEAC resuelve considerando de aplicación el art. 41.4 de la LGT y ordena la retroacción de actuaciones a aquel trámite, sin entrar, por coherencia, en la impugnación del presupuesto que condiciona la aplicación del citado artículo.

Cuarto.

El alcance del art 41.4 de la LGT y la importancia del momento procesal para delimitar las consecuencias en orden a la aplicación del citado precepto.

Los ámbitos en los que se desenvuelve el instituto de la conformidad, en lo que en este momento nos ocupa, son diferentes, uno es el de la responsabilidad tributaria y otro el sancionador. Como regla general se establece que la responsabilidad no alcanza a las sanciones, no obstante se prevén legalmente determinadas excepciones para que el pago de la sanción sea a cargo del declarado responsable y a las que se le adiciona legalmente el régimen previsto para las sanciones tributarias, art. 182 de la LGT , lo que conlleva el sometimiento de esta responsabilidad del pago de las sanciones por el declarado responsable tributario a los principios y reglas aplicables al régimen sancionador, que en el presente se traduce, con la modificación del art. 41.4 de la LGT y los supuestos transitorios, a que la conformidad prevista para los supuestos de responsabilidad tributaria se le aplique la norma contenida en el régimen sancionador de la retroacción respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable al interesado del art. 10.2 in fine de la LGT .

Ahora bien, el alcance de la conformidad regulada en los supuestos de sanciones tributarias difiere del que se contempla para los responsables tributarios.

La cuantificación de las sanciones en el régimen sancionador, en la cuestión que atendemos, se establece que será de un 30% cuando se preste conformidad y no se impugne la regularización, «La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes: b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad... El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:... b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización". Además se prevé la reducción de un 25% "si concurren las siguientes circunstancias: a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley. Letra a) del número 3 del artículo 188 redactada por el apartado catorce del artículo quinto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre , de medidas para la prevención del fraude fiscal («B.O.E.» 30 noviembre). Vigencia: 1 diciembre 2006 b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción". Añadiendo que "El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción». Esto es, la conformidad conlleva la reducción de la sanción en un 30% condicionado a la no impugnación de la regularización, por lo que se puede obtener este beneficio aún impugnándose la sanción; de impugnarse la regularización el efecto automático es la pérdida del beneficio sin más requisito que la mera notificación. De haberse obtenido el primer beneficio de reducción del 30% se añade otro consistente en la reducción del 25% que se aplica sobre la suma resultante del primero, condicionado al pago conforme a las previsiones legales y a que no se impugne la liquidación o la sanción.

En el caso del responsable tributario el derecho a la reducción del 30% de la sanción impuesta al deudor principal sancionado, se obtiene siempre que se trate de uno de los supuestos legalmente previstos en los que sea posible la reducción y preste su conformidad el responsable «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», pero la conformidad siendo necesaria no es condición suficiente sino que se añade o condiciona su obtención a la no impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad, «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». Además «les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley ».

La obtención del beneficio de la reducción de la sanción del responsable tributario exige dos requisitos, uno prestar la conformidad y otro, a modo de condición suspensiva, la no impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad, acto que en exclusividad depende de la voluntad del declarado responsable. En el

desenvolvimiento normal del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, el cumplimiento de esta última condición pende de plazos ciertos, pues se obtiene el beneficio una vez que el acuerdo de declaración de responsabilidad no puede ya recurrirse por el transcurso del tiempo. Sin embargo, se produce el problema en situaciones como las que nos ocupa, esto es situaciones transitorias en las que cuando se produce la declaración de responsabilidad tributaria no se preveía legalmente el beneficio de la reducción de la sanción, por la parte interesada se impugna el acuerdo de declaración de responsabilidad, y pendiente la impugnación se prevé legalmente el citado beneficio, art. 41.4 de la LGT modificado por Ley 7/2007, y como se dijo en la sentencia de este Tribunal Supremo antes referida «Es de resaltar que esa falta de respuesta de la Sala, se produjo respecto de los recurrentes, que cuando se publicó la Ley 7/2012, se encontraban embarcados en la situación antes descrita y que no podían desistir de su recurso para hacer efectivo el derecho a la reducción, pues el desistimiento hubiera supuesto automáticamente la declaración de firmeza de la declaración de responsabilidad solidaria, tras formulación de reclamación contra la misma», lo que da lugar a una rica casuística, como el propio caso que nos ocupa pone de manifiesto, pues ya hemos visto como la reclamación contra la declaración de responsabilidad ante el TEAR fue estimada parcialmente ordenando el órgano económico administrativo detraer todas las cantidades correspondientes de IRPF, sin embargo la resolución del TEAC anula la declaración de responsabilidad impugnada ordenando la retroacción de actuaciones al momento del trámite de conformidad, y cuya ejecución sin matices ni tener en cuenta lo resuelto por el TEAR podría incurrir en reformatio in peius.

Lo cierto, es que aún esa rica casuística, existe un elemento común, cual es que la obtención del beneficio queda condicionado a la voluntad del propio interesado, que en la práctica se traduce en la impugnación o no del acuerdo de declaración de responsabilidad. Siendo ello así, por razones de seguridad jurídica y economía procesal, no tiene sentido que resultando indubitada su voluntad de mantener la impugnación contra la declaración de responsabilidad, se proceda a una innecesaria e inútil retroacción de actuaciones con nulidad de todo lo actuado para volver al mismo estadio de impugnación obligando a actuaciones y trámites absolutamente superfluos, puesto que el resultado no puede ser otro que la no obtención del beneficio, en contra de los legítimos intereses del propio responsable que se encuentra en la paradoja de sufrir un notable perjuicio al anularse y retrotraerse lo actuado con todo los inconvenientes en base a un beneficio imposible de obtener al depender de su propia voluntad ya manifestada. En definitiva, sólo tiene jurídicamente justificación la anulación y retroacción de lo actuado si el interesado va a optar por el beneficio, lo que conlleva no impugnar la declaración de responsabilidad.

Por todo ello, las situaciones trascendentes a distinguir giran en torno a la certeza o incertidumbre sobre la voluntad del interesado.

En el supuesto resuelto por la sentencia de este Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2015, la parte recurrente hizo valer la procedencia de la aplicación del art. 41.4 de la LGT, en el trámite de conclusiones, creando al menos la incertidumbre, que ya no podía despejarse, de cual era su voluntad, por lo que resultaba necesario y procedente la anulación de lo actuado y retroacción de actuaciones, tal y como se decidió.

La sentencia de contraste de la Audiencia Nacional de 22 de septiembre de 2014, deja constancia del cauce que debió utilizar el TEAC para entrar a resolver sobre cuestiones no planteadas, art. 237.2 de la LGT y 59 del reglamento de desarrollo, pero al llegar a la conclusión de que la voluntad del interesado no es otra que continuar la impugnación de la declaración de responsabilidad, por lo que «la eficacia retroactiva del artículo 41.4 sólo cobra valor si el interesado presta su conformidad a la declaración de responsabilidad; desde el momento que impugna la misma así como la validez de las sanciones está renunciando a ese posible beneficio», y, por tanto, despejada cualquier duda sobre la voluntad del interesado, ante la imposibilidad del cumplimiento de la condición impuesta en el citado art. 41.4 de la LGT, esto es no impugnar la declaración de responsabilidad, y la inutilidad tanto del utilizar el trámite del art. 237.2 de la LGT -ya despejada la voluntad inequívoca del responsable de impugnar la declaración de responsabilidad-, como de la retroacción al trámite de conformidad, acuerda que el TEAC resuelva sobre las cuestiones de fondo hechas valer contra la impugnación del acuerdo de responsabilidad. Tesis también correcta a la vista de las circunstancias concurrentes.

El siguiente supuesto es el contemplado en la sentencia impugnada y en el resto de pronunciamientos de la Audiencia Nacional contenidos en las sentencias traídas de contraste. Lo sustancial es que en todos los supuestos no se había despejado cuál era la voluntad cierta del interesado-responsable respecto del beneficio de reducción de la sanción impuesta al obligado principal a la que debía hacer frente; coincidiendo la vigencia de la modificación del art. 41.4 de la LGT por Ley 7/2012, con la tramitación de la impugnación ante el TEAC, resolviendo el TEAC, sin oír a las partes, considerar aplicable el art. 41.4 de la LGT al caso y anular lo actuado y retrotraer el procedimiento al trámite de conformidad.

En las sentencias traídas de contraste, y más en concreto en la de 27 de octubre de 2014 de la Audiencia Nacional se dice lo siguiente:

«...Al margen de las consideraciones generales que se puedan hacer sobre la responsabilidad subsidiaria de los administradores y sobre el alcance de la misma respecto a las sanciones, en este caso debe examinarse en primer lugar -y en su caso, exclusivamente-una primera cuestión de carácter relevante.

El TEAC en la resolución impugnada resolutoria del recurso de alzada, sin entrar a conocer de las cuestiones suscitadas por la actora, acuerda: "Estimarlo en parte, debiendo la Oficina Gestora, manteniendo el acuerdo de declaración, retrotraerlo al momento del requerimiento de pago ".

El TEAC para llegar a ese acuerdo parte de la redacción dada por la Ley 7/2012 al art. 41.4 LGT ...

... El TEAC, por tanto, se limita, tan solo, a resolver sobre la aplicación de la modificación del artículo 41.4 LGT dada por la Ley 7/2012 que obliga a conceder un trámite previo a la declaración de responsabilidad para que el que va a ser declarado responsable pueda dar su conformidad con las sanciones.

CUARTO: El artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , sobre " Extensión de la revisión en vía económico-administrativa " dispone:

"1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones."

Y por su parte el artículo 59 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 , en materia de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 , de 13 de mayo, establece sobre "Extensión de la revisión " que "Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieren personados en el procedimiento y les concederá un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formulen alegaciones."

La eficacia retroactiva del artículo 41.4 solo cobra valor si el interesado presta su conformidad a las sanciones y antes de la declaración de responsabilidad. Desde el momento que impugna la sanción se está renunciando a ese posible beneficio. Como ocurre en este caso.

Pero en el presente supuesto, el TEAC, omitiendo resolver las cuestiones planteadas en la reclamación económico-administrativa (incongruencia infra petita partium o incongruencia negativa) acuerda retrotraer hasta el trámite de conformidad previo a la declaración, sin antes conceder a la parte recurrente en alzada que, como en este caso impugna las sanciones tributarias derivadas (signo inicial que evidencia su disconformidad), un trámite de audiencia para que exponga si va o no a manifestar conformidad con la sanción. Tras ese trámite de audiencia, y el pronunciamiento al respecto de la parte, deberá o bien retrotraer al momento anterior a la declaración de responsabilidad para que se preste la conformidad, o por el contrario entrar a resolver todas las cuestiones que se han planteado en el escrito de impugnación presentado ante el TEAC.

En el presente caso, no ha existido audiencia de las partes sobre esta nueva cuestión. Y el tribunal tiene la obligación de resolver cuantas cuestiones se planteen e incluso está facultado para plantear cuestiones nuevas previo trámite de audiencia. En este caso, tan solo ha retrotraído actuaciones, en términos generales, mediante la aplicación retroactiva de la modificación introducida en el artículo 41.4 conforme a la Ley 7/2012 para que por el órgano responsable de la tramitación de dicho procedimiento se proceda a dar aplicación a lo establecido en dicho precepto 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 posteriormente el acuerdo de declaración de responsabilidad en cuya exigencia de pago se indique la minoración que en su caso corresponda por aplicación del artículo 188.1.b).

Como se ha dicho en este caso, la recurrente no prestaba esa conformidad a la declaración de responsabilidad que había impugnado en sede económico- administrativa -y que reitera en esta sede-, pero debió dársele la oportunidad de audiencia (art.237.2 LGT) para dicho planteamiento. No se hizo así y ni siquiera el TEAC dio respuesta a las cuestiones de fondo invocadas en el recurso de alzada.

Por ello, procede, retrotraer las actuaciones para que por el TEAC, proceda a dar un trámite de audiencia previo sobre la aplicación del art. 41.4 LGT y en caso de disconformidad de la parte, se resuelva el fondo del recurso de alzada, examinando los motivos invocados.

En consecuencia, procede estimar en parte el presente recurso y devolver las actuaciones al TEAC para que ofrezca la posibilidad de aplicar el art. 41.4 LEC mediante el trámite de audiencia previsto en el art. 237 LGT , y en caso de disconformidad resuelva el recurso de alzada interpuesto sin que de conformidad con lo previsto en el artículo 139.1, párrafo segundo, de la LJCA haya lugar a la imposición de costas».

Sentencia que está en la línea de la sentencia antes referida de la Audiencia Nacional de 22 de septiembre de 2014 . Se diferencian en que mientras que en esta la Sala llega a la conclusión y certeza de que el declarado responsable no prestaba su conformidad con la declaración de responsabilidad, haciendo inútil otro trámite que no fuera el de resolver sobre los motivos de fondo invocados; en cambio en la de 27 de octubre de 2014, sigue existiendo la duda, «en caso de disconformidad», por lo que lo procedente es despejarla para proveer a la retroacción o para resolver sobre el fondo, y dado que el TEAC había resuelto una cuestión no planteada sin emplear el cauce procedimental previsto al efecto con vulneración del art. 237.2 de la LGT , al hacerse necesario el mismo ante las dudas surgidas, procede a anular la resolución del TEAC «acordando la retroacción de actuaciones para que el TEAC conceda a las partes un plazo de 10 días sobre la aplicabilidad del art. 41.4. LGT , y en caso de disconformidad se pronuncie sobre el fondo del recurso de alzada interpuesto».

En el supuesto que da lugar a la sentencia impugnada, ha de convenirse que la duda sobre si el responsable va a continuar la impugnación o no sobre el acuerdo de declaración de responsabilidad, la crea el propio interesado cuando en el suplico de su demanda como pretensión principal alternativa solicita «bien retrotraer las actuaciones para que por el TEAC se conceda el trámite de audiencia previa sobre la aplicación del artículo 41.4 LGT y, en su caso de disconformidad por esta parte, se resuelva el fondo del recurso de alzada examinando los motivos invocados; bien la retroacción de las actuaciones para que por el TEAC se resuelva el recurso de alzada examinando las cuestiones planteadas sin que haya lugar al ofrecimiento de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b), por entender este Tribunal que esta parte ha renunciado ya a ella desde el momento que ha impugnado la resolución del TEAC que así lo acordaba», suplico que reitera en este recurso de casación para unificación de doctrina; en definitiva pide alternativamente cualquiera de las soluciones que se aportaron por las dos sentencias de contraste analizadas, cuya diferencia ya se ha remarcado, en una no existe duda sobre la voluntad del recurrente de continuar la impugnación, en otra esta duda no se ha despejado.

La sentencia impugnada, a pesar de que expresamente reconoce la voluntad impugnadora del acuerdo de derivación de responsabilidad de la parte demandante y de que «La eficacia retroactiva solo cobra valor si el interesado presta su conformidad a la declaración de responsabilidad; desde el momento que impugna la misma así como la validez de las sanciones está renunciando a ese posible beneficio», considera correcta la tesis del TEAC , esto es, que en todo caso procede anular el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y retrotraer las actuaciones al momento del trámite de conformidad; tesis que por las razones expuestas no es correcta, debiéndose significar que la tesis correcta se encuentra en las sentencias traídas de contraste, procediendo la retroacción de actuaciones al TEAC para que en caso de duda sobre la voluntad de impugnar el acuerdo de declaración de responsabilidad emplee el mecanismo dispuesto en el artº 237.2 de la LGT para despejar la misma y resolver en consecuencia, o de considerarse indubitada la voluntad del responsable de continuar con la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad -dado los términos de los suplicos- entre a resolver sobre las cuestiones de fondo. Por tanto procede casar y anular la sentencia de instancia y en su lugar, por las razones desarrolladas, estimar la demanda de la parte recurrente y a la vista de los términos en los que se formula el suplico y las dudas existentes sobre cuál es su voluntad respecto de la impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad, acordar, art. 237.2 de la LGT , se conceda trámite de audiencia sobre la aplicación del art. 41.4 de la LGT a los efectos oportunos; en tanto que no cabe obviar que el TEAC resolvió sobre una cuestión que no estaba presente en el debate, por lo que venía obligado a aplicar el art. 237.2 de la LGT .

Quinto. Sobre las costas.

Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para unificación de doctrina, al no poder compartirse la doctrina que sienta la Sala de instancia, debiendo estarse a lo que declaramos en la sentencia antes referida.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Estimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 18 de abril de 2016, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , la que se casa y anula. 2.- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de mayo de 2015, anulándola y dejándola sin efecto con retroacción de actuaciones para que exponga a las partes la posible aplicación del art. 41.4 de la LGT , tras su modificación por Ley 7/2012, para que puedan formular alegaciones. 3.- No hacer imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo
 PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. 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.