



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ **STC 85/2006, de 27 de marzo de 2006**

■ **Recurso de amparo**

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Javier Delgado Barrio**

Derivación de responsabilidad. Tutela judicial efectiva.

La Administración tributaria había practicado varias liquidaciones a una sociedad que afectaban a diversos impuestos y a los periodos 1984 a 1986 y que –las que ahora interesan– contenían exclusivamente diversas sanciones. Al resultar impagadas estas liquidaciones se dictó acuerdo de derivación de responsabilidad a tres de sus administradores que son quienes ahora recurren en amparo, contra la sentencia dictada por el TSJ de Madrid, considerando vulnerados diversos derechos fundamentales, pero siendo la alegación referida a la tutela judicial (infringida por varios hechos y por la propia sentencia recurrida) la determinante del fallo estimatorio del Tribunal Constitucional.

Debido al conjunto de argumentos que se debaten entre los recurrentes, el Abogado del Estado y el Fiscal y a la importancia de los mismos, antes de ofrecer un resumen de la sentencia extractaremos también los razonamientos que fueron conformando el discurso del propio Tribunal. De todos ellos destacamos por su interés la afirmación sobre el carácter sancionador de la responsabilidad, si bien, la razón esencial viene dada por tratarse de un caso en el que ésta se refería exclusivamente a sanciones tributarias.

Antecedentes de Hecho

...la demanda fundamenta la indefensión que se le habría causado a los recurrentes al habérseles denegado como responsables subsidiarios de las deudas de Difo, S.A., los mismos derechos que podía ejercitar dicha entidad como deudor principal... en el supuesto examinado, los demandantes tenían derecho a recurrir las actas cuyo importe se les exigía... sin embargo, no pudo ser ejercido por los demandantes por dos motivos. En primer lugar, no se han podido impugnar las actas de las que derivan las liquidaciones reclamadas a los recurrentes en tanto que responsables subsidiarios porque, pese a haberlo solicitado en reiteradas ocasiones, la Administración tributaria demandada no ha aportado en ningún momento el expediente completo formado por la dependencia de inspección de la Agencia Estatal

de Administración tributaria de Hortaleza, ni el elaborado por los órganos de recaudación al proceder ejecutivamente contra el deudor principal declarado fallido.

En segundo lugar, porque, aún en el supuesto de que los expedientes hubieran estado completos, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid contra la que se insta el presente recurso de amparo niega expresamente la posibilidad de impugnación de las actas en la medida en que “las mismas fueron firmadas de conformidad”...

A continuación, la demanda expone las razones por las que la resolución judicial impugnada ha vulnerado el derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa según la legislación vigente, en aquel momento garantizado en el art. 25.1 CE. A juicio de los demandantes de amparo, en la medida en que las deudas objeto de derivación son sanciones tributarias impuestas al deudor principal por comportamientos infractores... es evidente que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid debería haberles aplicado el régimen sancionador derivado de la nueva Ley general tributaria, modificada por Ley 25/1995, en el supuesto de que éste fuera más favorable...

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid rechaza la posibilidad de aplicar este nuevo régimen sancionador más favorable con fundamento en que las sanciones impuestas son firmes y no admiten revisión...

Centrado el objeto de análisis en la denunciada infracción del art. 24 CE, examina en primer lugar el Abogado del Estado la indefensión que ... se habría producido al haberse negado a los responsables subsidiarios los mismos derechos que puede ejercitar el deudor principal. A su juicio, esta “negación de derechos” responde en realidad a una cuestión sustantiva relacionada con la derivación de la responsabilidad tributaria, donde la suscripción de las actas de conformidad por parte del deudor principal impide lógicamente la reproducción del procedimiento de investigación frente a los demás responsables. Estos últimos -señala- se colocan en la posición del sujeto pasivo con todos los derechos, pero también con las mismas obligaciones y, por tanto, también en aquéllas que resulten de los actos determinativos de la deuda tributaria fijados por reconocimiento del obligado tributario...

Finalmente, señala el Abogado del Estado que las consideraciones que hacían los recurrentes en su escrito complementario de la demanda contenciosa bajo la rúbrica “falta de diligencia de los órganos de recaudación”, no constituyen una pretensión, sino un argumento dirigido a persuadir a la Sala de la extinción anticipada del derecho de la Hacienda pública al cobro de la deuda tributaria...

... el Ministerio Fiscal solicitó el otorgamiento del amparo... (aunque) ...considera que debe desestimarse la vulneración del principio de legalidad ... porque... el problema de la retroactividad e irretroactividad de la Ley penal viene regulado en el art. 9.3 CE ...Y dicho precepto no se encuentra dentro del ámbito del recurso de amparo, razón por la cual la cuestión relativa a la interpretación y aplicación de las normas es... , en principio, una cuestión de mera legalidad ordinaria que incumbe en exclusiva a los órganos judiciales...

... de otro lado, la Sala pone de manifiesto que a los recurrentes no les fue impuesta sanción alguna, sino que los pronunciamientos administrativos se refirieron en exclusiva a las deudas contraídas por la entidad declarada deudora principal, por lo que la queja carece de fundamento...

Seguidamente examina el Fiscal la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que la demanda deriva de la incongruencia omisiva en que habría incurrido la Sentencia de 14 de febrero de 2001, al no haberse pronunciado sobre la alegada caducidad del expediente de derivación de responsabilidad y de la resolución administrativa que la acuerda; infracción del art. 24 CE que, a su juicio, debe ser apreciada por este Tribunal... al considerar que entre la fecha en que tuvo lugar la declaración de fallido de la entidad Difo, S.A., y la fecha del acuerdo de derivación de responsabilidad a los recurrentes había transcurrido el plazo de tres meses de caducidad que, a su juicio, resultaba aplicable.

Diferente suerte debe correr, sin embargo, a juicio del Fiscal, la alegada indefensión que, según se expresa en la demanda, se les habría generado a los recurrentes al no haberles remitido en su integridad el expediente administrativo... de las actuaciones se desprende que los demandantes han tenido en todo momento cabal conocimiento de cuáles fueron los argumentos esgrimidos por la Administración tributaria para acordar su responsabilidad subsidiaria en el expediente administrativo. Efectivamente, los recurrentes formaron parte del Consejo de Administración de la entidad Difo, S.A., y como tales consejeros tenían la responsabilidad de conocer y controlar los actos que dieron lugar al incumplimiento de las obligaciones tributarias de la citada entidad.

Fundamentos jurídicos

3. Descartada la existencia de la única causa de inadmisión alegada, el examen de las vulneraciones aducidas en la demanda de amparo exige, ante todo, determinar la verdadera naturaleza de las cantidades que la Administración tributaria reclama a los recurrentes en virtud de lo dispuesto en el art. 40 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria... la responsabilidad de éstos por las deudas tributarias de Difo, S.A., durante el período en que aquéllos formaron parte del Consejo de Administración de dicha entidad alcanza exclusivamente a sanciones... Y tal responsabilidad deriva no de actos de otro -en particular, las omisiones de ingresos imputadas a Difo, S.A.-, sino de un comportamiento que, aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los arts. 77 y ss. LGT, está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex art. 40 LGT, y que sólo a ellos les resulta atribuible, a saber, no haber realizado como administradores de Difo, S.A., los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por dicha entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado acuerdos que hicieron posible tales infracciones.

Pues bien, en la medida en que no se hace a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los citados tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados como consecuencia de dicho incumplimiento -componentes de la "deuda tributaria" a la que alude el art. 40 LGT que tienen, respectivamente,

finalidad contributiva y resarcitoria (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FFJJ 5 y 6)-, sino sólo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a Difo, S.A... aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II -que lleva por rúbrica “Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”- del título IV -que regula “La potestad sancionadora”.

4. En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE ...Entre tales garantías se encuentra el derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, reconocido en el citado art. 25.1 CE, derecho cuya vulneración atribuyen los demandantes a la Sentencia de 14 de febrero de 2001 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. El recurso de amparo, sin embargo, debe ser rechazado en este punto por las razones que se exponen a continuación.

...parten los recurrentes de la premisa de que el citado art. 25.1 CE exige la aplicación retroactiva de las normas de carácter punitivo más favorables. Sin embargo, como advierte el Ministerio Fiscal, la jurisprudencia de este Tribunal viene negando la posible inclusión del principio de retroactividad de la Ley penal más favorable en el art. 25.1 CE... razón por la cual no cabe acudir a esta vía para denunciar, como aquí se hace, la inaplicación retroactiva de una norma sancionadora más favorable.

Ha de concluirse, pues, que no puede acogerse la denunciada infracción del art. 25.1 CE.

5. Solución distinta merece, sin embargo, la alegada vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE..., al no haber respondido a la cuestión de la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad denunciada y, luego, a la providencia de la misma Sala de 24 de abril de 2001, sólo en la medida en que no repara el vicio de incongruencia enunciado.

En efecto, es evidente, en primer lugar, que esta cuestión fue planteada a la Sala por los demandantes en el momento procesal oportuno... Razonamientos que se pueden o no compartir pero que, sin lugar a dudas, los recurrentes fundaron en Derecho, concretamente, en el art. 1 del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo; en los arts. 42.2 y 43.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre; y, en fin, en la doctrina sentada en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 1997...

La estimación del recurso de amparo en este punto conduce a la anulación tanto de la Sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001 como de la providencia de la misma Sala de 24 de abril de 2001, y a la consiguiente retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al de dictarse Sentencia, a fin de que por el mencionado órgano judicial se pronuncie otra congruente con las alegaciones sustanciales formuladas por la demandante.

7... los recurrentes entienden también que se les ha vulnerado el derecho a obtener la tutela judicial efectiva sin indefensión garantizado en el art. 24.1 CE porque, ni han podido durante el proceso contencioso-administrativo cuestionar las actas que la Inspección de Tributos extendió en su día a la entidad Difo, S.A. -y, por ende, las cantidades derivadas de las mismas que se les exigen en calidad de responsables-, al no haberseles facilitado la documentación previa a dichas actas...

En particular, en el supuesto que enjuiciamos, en la medida en que, en virtud del art. 40 LGT, se hace responsable a los recurrentes de las sanciones impuestas a una entidad -Difo, S.A.- por las infracciones tributarias consistentes en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria, cometidas por dicha sociedad cuando aquéllos eran sus administradores, es evidente que debe darse a estos últimos la posibilidad de manifestar lo que estimen conveniente acerca de, al menos, las siguientes cuestiones: en primer lugar, sobre si efectivamente la persona jurídica cometió las infracciones tributarias por las que fue sancionada, esto es, en el caso enjuiciado, si dejó de ingresar la cuota de varios tributos y, en el supuesto de que así fuese, si las omisiones se produjeron culpablemente o, por el contrario, concurría alguna causa de exclusión de la responsabilidad (art. 77 LGT); en segundo lugar, en caso de que la entidad hubiera cometido las infracciones tributarias, debe darse a los recurrentes la posibilidad de alegar acerca de cuáles son las sanciones que correspondía imponer por los ilícitos cometidos y, por ende, en la medida en que las sanciones se determinan en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar, también en relación con la cuantía de las cuotas defraudadas; y, en tercer lugar, obviamente, debe permitírseles asimismo discutir sobre la pertinencia de la derivación de responsabilidad acordada o, lo que es igual, acerca de si se han producido las circunstancias y comportamientos que exige el art. 40 LGT para derivar la responsabilidad. Precisamente en la línea de lo que acabamos de señalar, el art. 37 LGT establecía que desde la notificación del acto de derivación de responsabilidad se conferirán a los responsables "todos los derechos del deudor principal"; y el art. 174.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, dispone ahora que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad "podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto", pudiendo como consecuencia de la resolución de dichos recursos o reclamaciones revisarse "el importe de la obligación del responsable"...

De lo anterior se desprende inequívocamente que, pese a que actuaron en todo momento con la diligencia razonablemente exigible en defensa de sus derechos e intereses, los demandantes de amparo no han tenido acceso a la información necesaria para discutir la procedencia y cuantía, tanto de las cuotas tributarias como de las sanciones que finalmen-

te les han sido reclamadas en régimen de responsabilidad, circunstancia que, a su juicio, les ha causado indefensión vulneradora del art. 24.1 CE.

10... importa subrayar que puede ocurrir que pese a los reiterados requerimientos del órgano jurisdiccional, la Administración no consiga cumplir su “deber” de remitir el expediente completo -este es el caso que se examina. Pero entonces las consecuencias desfavorables del incumplimiento de ese “deber” no habrán de ser soportadas por el ciudadano: las reglas sobre la carga de la prueba recogidas en el art. 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria -hoy, art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre- ponen a cargo de la Administración tributaria el acreditamiento de “los hechos normalmente constitutivos” de su derecho. Esto implica que para la derivación de la responsabilidad prevista en el art. 40.1 LGT, la Administración soporta la carga de probar que la persona jurídica ha dejado de ingresar en plazo una determinada deuda tributaria, que dicha conducta está tipificada como infracción tributaria y se realizó culpablemente, que la sanción impuesta es la que la ley establece para el ilícito cometido y, en fin, que los administradores de la entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado art. 40 LGT.

11... la Sala de lo Contencioso-Administrativo ... supone incurrir en una quiebra lógica, ya que, conforme se desprende claramente de las actuaciones, quien compareció durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, tomó las decisiones y firmó las actas de inspección prestando la conformidad -respecto de la cuota, intereses y sanciones- en nombre de la citada sociedad el 25 de abril de 1989 fue una persona distinta a los recurrentes...

La motivación de la Sentencia impugnada es, por las razones expuestas, contraria al derecho fundamental a la tutela judicial garantizado en el art. 24.1 CE. ■