



Roj: **STS 3597/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:3597**

Id Cendoj: **28079130022019100596**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/11/2019**

Nº de Recurso: **4234/2017**

Nº de Resolución: **1542/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1858/2017,**  
**ATS 11442/2017,**  
**STS 3597/2019**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.542/2019**

Fecha de sentencia: 07/11/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4234/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/10/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: AUD. NACIONAL SALA C/A. SECCIÓN 7

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4234/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1542/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 7 de noviembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4234/2017** interpuesto por el procurador de los tribunales don Miguel Ángel Montero Reiter, en nombre y representación de **D. Jose Ramón**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional de fecha 16 de mayo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 365/2015, sobre responsabilidad solidaria en el pago de deudas y sanciones tributarias; ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 16 de mayo de 2017 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 365/2015.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) La entidad ADEQUATE INVESTMENT, S.L. ["ADEQUATE"] se constituyó el 22 de octubre de 2004, iniciándose por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la A.E.A.T. procedimiento inspector referente al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ["IEDMT"], que dio lugar a la incoación a dicha entidad, el 5 de junio de 2009, de Acta de disconformidad núm. A0271576611. A dicha acta se unió Informe de la misma fecha poniendo de manifiesto, entre otros extremos: (i) que el objeto de la actuación inspectora estuvo constituido por la comprobación, a efectos del IEDMT, de la aeronave con número de matrícula EC-JGN, que fue adquirida por ADEQUATE con la finalidad principal de ser utilizada por el personal de las empresas del grupo, y, secundariamente, cuando no cumpla dicho cometido, para realizar vuelos para terceros; (ii) que consta que la interesada aplicó el supuesto de exención previsto en el artículo 66.1 k) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales, esto es, por matricular la aeronave para ser cedida en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea; (iii) y que consta, asimismo, que existen unos contratos de arrendamiento celebrados entre ADEQUATE, arrendadora de la aeronave, y las entidades GESTAIR, S.A. y EXECUTIVE AIRLINES, S.L., que se encargan de prestar todos los servicios necesarios para poder realizar los vuelos, dado que la empresa inspeccionada carece de los medios técnicos, materiales y humanos para operar la citada aeronave.

La regularización practicada se debió al incumplimiento de la normativa anterior, teniendo en cuenta que los contratos celebrados no pueden encuadrarse dentro del concepto de arrendamiento de cosa, sino de arrendamiento de servicios, por lo que se concluye que la entidad ADEQUATE asume todos los riesgos derivados de la explotación de la aeronave.

\*

En consecuencia, se formuló propuesta con el siguiente desglose: cuota, 1.622.044,25 euros; intereses de demora, 375.436,58 euros; deuda a ingresar, 1.997.480,83 euros. Dicha propuesta fue confirmada mediante Acuerdo de liquidación de 4 de septiembre de 2009, notificado el día 9 siguiente.

\*

b) Como consecuencia del acuerdo de liquidación anterior, el mismo 5 de junio de 2.009, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid notificó a la interesada propuesta de acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador, en la que se señaló que los hechos acaecidos y descritos en el Acta podrían ser constitutivos de la infracción tributaria recogida en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], como consecuencia de dejar



de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, siendo la base de la sanción la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción; estimándose, además, la concurrencia de circunstancias determinantes de la existencia de ocultación, sin que quepa apreciar en el presente caso ninguna causa de exoneración de la responsabilidad. Se dictó resolución en los citados términos el día 4 de septiembre de 2009, notificada el día 9 del mismo mes.

\*

Considera la Administración que la entidad deudora cometió una infracción tributaria prevista en el artículo 191 LGT, ya que con fecha 10 de marzo de 2005 solicitó la matriculación de una aeronave y con fecha 27 de julio siguiente solicitó la exención del IEDMT, exención que fue concedida el 28 de julio de 2005. Sin embargo, resultó acreditado que el usuario principal de la aeronave era del dueño de la misma, por lo que resultaba la inaplicación de la citada exención, motivo por el cual dicha entidad fue sancionada por la comisión de infracción tributaria.

\*

c) Contra la mencionada liquidación y la sanción interpuso la interesada las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ["TEARM"], las cuales fueron desestimadas por resolución de 22 de febrero de 2012, sin que conste la interposición de posterior recurso.

\*

\* d) Con fecha 21 de febrero de 2013, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Madrid dictó Acuerdo por el que se declaraba a don Jose Ramón responsable solidario de las deudas de la entidad ADEQUATE, por un importe total de 2.702.054,72 euros, al amparo del artículo 42.1.a) LGT por entender que fue el causante o colaborador activo en la comisión de la citada sanción, por los siguientes motivos: (i) era el socio único, de hecho, de la entidad deudora, ADEQUATE, de manera que de las 3.006 participaciones, 3.005 fueron suscritas por la entidad CRESA PATRIMONIAL, S.L. ["CRESA"], de la que es administrador único don Jose Ramón, y una participación por este directamente; (ii) dicha entidad CRESA es a su vez administrador único de la deudora; (iii) don Jose Ramón creó un entramado societario del cual él es el administrador de hecho, siendo responsable único de la infracción cometida por ADEQUATE; (iv) don Jose Ramón participó de forma consciente y voluntaria en la comisión de la infracción tributaria cometida por la sociedad administrada.

\*

e) Disconforme con dicho Acuerdo, notificado el 26 de febrero de 2013, interpuso el recurrente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] alegando, en síntesis, la improcedencia del procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria por no ostentar cargo alguno en la entidad deudora, ni ser socio único de la misma, ya que únicamente es administrador de la entidad CRESA, la cual es administradora única de la deudora; y de forma subsidiaria, la improcedencia de la imputación que se hace al interesado como causante y colaborador en la comisión de una infracción tributaria, ya que no participó activamente en dicha infracción, así como la falta de motivación de la imputación de la infracción que se le hace. La reclamación fue desestimada mediante resolución de fecha 28 de mayo de 2015.

## **SEGUNDO.- La sentencia de instancia.**

1. Frente al acuerdo desestimatorio dictado por el TEAC, el Sr. Jose Ramón interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida en la que, por lo que ahora importa, se señala que *"si bien es cierto que los declarados responsables, desde la notificación de la derivación de responsabilidad, ostentan los mismos derechos del deudor principal en cuanto a impugnar las liquidaciones que se derivan a tenor del art. 174 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sin embargo ello no implica la reapertura de todo el procedimiento previo, ni la posibilidad de impugnar el procedimiento recaudatorio seguido contra el deudor principal, sustituyéndole e interponiendo los recursos que él no entabló, y en especial cuando el declarado responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales coincidan en una misma persona, dado que la finalidad del precepto referido es evitar la indefensión que podría producirse en el caso de que los administradores declarados responsables no hubieran podido participar en el procedimiento inspector en el que se liquidaron las deudas ahora derivadas. Y en este caso la sociedad deudora, de la que el hoy actor era administrador de hecho, no impugnó la Resolución del TEAR de Madrid de 22 de febrero de 2012, que desestimó las reclamaciones (...) formuladas por ADEQUATE contra la liquidación y sanción, confirmándolas íntegramente, ya que no fueron objeto del oportuno recurso de alzada y después, en su caso, de los recursos jurisdiccionales correspondientes. Por lo que es evidente que existe sobre tales actos firmeza administrativa, que impide en principio que vuelvan a ser examinadas y enjuiciadas de*



nuevo, por razones obvias de legalidad y de seguridad jurídica, aun cuando el Tribunal Supremo haya anulado en casos similares la sanción, como se alega" (FJ 3º).

Y prosigue así la sentencia ahora recurrida en sus fundamentos jurídicos cuarto, quinto y sexto:

"CUARTO: Respecto a que ADECUATE nunca tuvo que ser sancionada porque actuó siguiendo el criterio de la AEAT de Madrid manifestado en Acta de conformidad por IVA 2005 de 26/05/2006, en la que se calificó el contrato entre ADECUATE y GESTAIR como de arrendamiento de aeronave y no como de prestación de servicios, debe señalarse que en el propio Acuerdo de liquidación se hacía constar que la existencia de dicha acta en ningún caso impide la práctica de una liquidación como la propuesta al contener el acta una liquidación provisional referida exclusivamente a la procedencia de la devolución del IVA solicitado por el interesado y en ningún caso referirse dichas actuaciones al IEDMT, no impidiendo, por tanto, una regularización posterior de ese Impuesto ya que las mismas se refirieron únicamente a la comprobación de la corrección formal del derecho a la devolución del IVA, comprobándose que las cantidades declaradas coincidían con los apuntes contables y de los libros registros. Por tanto, no se entró en la valoración jurídica del contrato ni en la ejecución del mismo ni en el análisis de las corrientes de ingresos y pagos derivados del mismo, ya que como expresamente se señala en el acta del IVA, se ha comprobado "la contabilidad del sujeto pasivo únicamente en relación a su concordancia con los datos declarados" y "la concordancia con los datos declarados con los derivados de sus libros registros". Y debe añadirse que el propio TEAR de Madrid, al resolver las reclamaciones ratificó plenamente este planteamiento en el Fundamento de Derecho Cuarto de su resolución, insistiendo en que se trataba de supuestos fácticos y jurídicos distintos, desestimando la pretensión de la reclamante y la propia reclamación, sin que por la deudora principal, como se ha dicho, se formulara recurso alguno.

\*

\* QUINTO: En cuanto a las alegaciones referentes a falta de motivación de la imputación de la infracción al recurrente, con indefensión de éste, e imposibilidad de efectuar revisión por el Tribunal por faltar el necesario soporte probatorio que debe tener todo expediente sancionador, consta en las actuaciones que, como se recoge en la Resolución impugnada, la entidad deudora principal, ADECUATE INVESTMENT, S.L., aplicó el supuesto de exención previsto en el art. 68.1 k) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales, por causa de matricular la aeronave con nº de matrícula EC-JCN para ser cedida en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea, y que la regularización practicada se debió al incumplimiento de la propia normativa aplicada, teniendo en cuenta que los contratos celebrados no podían encuadrarse dentro del concepto de arrendamiento de cosa, sino de arrendamiento de servicios por lo que se concluyó que la entidad deudora asumió todos los riesgos derivados de la explotación de la aeronave, no resultando en consecuencia aplicable la exención.

\*

\* Y estos hechos resultaron constitutivos de la infracción tributaria que tipifica el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como consecuencia de dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, siendo la base de la sanción la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, con la concurrencia de circunstancias determinantes de la existencia de ocultación. Contra dicha liquidación y sanción interpuso la interesada las reclamaciones correspondientes ante el TEAR de Madrid, que fueron desestimadas en fecha 22 de febrero de 2012, sin que conste la interposición de posterior recurso, con lo que fueron consentidas y adquirieron firmeza, no pudiendo por tanto alegarse de forma razonable la existencia de indefensión.

\*

\* SEXTO: Por último, sobre la alegación consistente en la ausencia de cualquier indicio de participación del recurrente en la infracción que se imputa al deudor principal, no concurriendo la culpabilidad que exige el supuesto de responsabilidad previsto en el art. 42.1. a) de la LGT, puesto que no era socio ni administrador de la mercantil deudora, ha de manifestarse que dicho precepto determina de forma clara y expresa que son responsables solidarios de la deuda tributaria quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, extendiéndose su responsabilidad a la sanción correspondiente; y es incuestionable, a tenor de todo lo expuesto, que el Sr. Jose Ramón participó de forma activa en el proceso defraudatorio, ya que aunque no ostentaba formalmente la condición de administrador de la sociedad deudora, ha de reiterarse que era al tiempo de los hechos administrador único de la sociedad CRESA PATRIMONIAL, SL, la cual era a su vez administradora única de la entidad ADEQUATE INVESTMENT SL, autora directa de la infracción tributaria. Por tanto, no cabe sino concluir en el sentido de que el hoy actor era el administrador de hecho de la referida entidad deudora, a través de la sociedad CRESA PATRIMONIAL, SL., lo que constituye un entramado societario

administrado de hecho por el recurrente, debiendo por tanto ser considerado como el responsable final de la comisión de la infracción tributaria.

\*

\* A este respecto, debe resaltarse que con fecha 25 de enero de 2005, actuando en representación de la mercantil CRESA PATRIMONIAL, SL, adquirió 3.005 participaciones de la entidad de la sociedad deudora, y una participación en nombre propio. Es decir, que de hecho el Sr. Jose Ramón era el socio único de la deudora, y administrador de la misma, y en consecuencia, era socio y administrador de hecho de la sociedad infractora, ADEQUATE, participando activamente en la comisión de la infracción tributaria, ya que las sociedades implicadas no eran más que ficciones jurídicas a través de las cuales actuaba el recurrente de manera consciente y voluntaria, lo que implica que haya de considerársele responsable último de las consecuencias de dicha infracción. Siendo por todo ello correcta la declaración de responsable solidario que constituye el objeto del presente recurso, sin que se aprecie falta de motivación alguna relevante, dado que el acuerdo de derivación de responsabilidad combatido contiene los hechos y fundamentos de derecho exigibles a los efectos en debate, siendo cuestión distinta la disconformidad mostrada por el recurrente con dicho contenido".

\*

2. En resumen, según la sentencia, el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria justifica adecuadamente la aplicación en este caso del artículo 42.1.a) de la LGT 2003, quedando debidamente acreditada la participación directa del recurrente en la comisión de la infracción tributaria de la sociedad ADEQUATE, no solo porque fuera el administrador de hecho de la misma a través de la entidad CRESA ("lo que constituye un entramado societario administrado de hecho por el recurrente"), además de su único socio, circunstancia que impide admitir que desconociera la manera de proceder de la entidad, sino también por el hecho acreditado de que participó activamente en la comisión de la infracción tributaria, "ya que las sociedades implicadas no eran más que ficciones jurídicas a través de las cuales actuaba el recurrente de manera consciente y voluntaria, lo que implica que haya de considerársele responsable último de las consecuencias de dicha infracción".

### **TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La representación procesal de don Jose Ramón preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 19 de junio de 2017.

2. En dicho escrito, el declarado responsable solidario identificó como infringidos/as: (a) los artículos 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 24.1 de la Constitución española ["CE"]; (b) las sentencias de este Tribunal de 18 de enero de 2017 (recurso 1087/2016, ES:TS:2017:160); 22 de diciembre de 2016 (casación 2629/2015, ES:TS:2016:5543); 22 de junio de 2015 (casación para la unificación de doctrina 502/2014, ES:TS:2015:2678); 16 de julio de 2015 (casación 4095/2013, ES:TS:2015:3335); 7 de marzo de 2014 (casación 3276/2011, ES:TS:2014:1054); 6 de junio de 2014 (casación 560/2012, ES:TS:2014:2619); y 28 de abril de 2014 (casación 1994/2012, ES:TS:2014:1656); (c) las SSTC 140/2010, de 21 de diciembre [ES:TC:2010:140]; 85/2006, de 27 de marzo [ES:TC:2006:85]; y STC 39/2010, de 19 de julio [ES:TC:2010:39]; (d) los artículos 42.1.a) y 105 de la LGT; (e) y los artículos 2, 24.1 y 120.3 CE, 248 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) ["LOPJ"], 67 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"].

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 11 de julio de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 11 de diciembre de 2017, en el que identificó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la siguiente: "*[d]eterminar si, la posibilidad que brinda el artículo 174.5, primer párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de impugnar, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que dicho presupuesto alcanza, queda excepcionada o puede ser de algún modo restringida si el responsable era administrador de la sociedad cuando se aprobaron las liquidaciones y demás actos administrativos cuya responsabilidad se le deriva*".

### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación.**

1. El representante procesal de don Jose Ramón interpuso el recurso de casación mediante escrito de 6 de febrero 2018, que observa los requisitos legales.

2. Señala, en primer lugar, el recurrente en dicho escrito que la sentencia impugnada a la hora de enjuiciar no ha tenido otro soporte probatorio que el acuerdo de derivación de responsabilidad, y que alegó ante el TEAC



que no existía prueba alguna ni para atribuirle la condición de administrador de hecho de ADEQUATE ni para imputarle la participación en la infracción por la que fue sancionado.

**3.** En segundo lugar, asevera que todos sus alegatos ante la Sala *a quo* -en esencia, la posibilidad de impugnar por parte del declarado responsable el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad y la liquidación y sanción de que la misma trae causa con base en el artículo 174.5 LGT; la improcedencia de la sanción impuesta al deudor principal; la falta de motivación de la imputación de la infracción al recurrente; y la ausencia de cualquier indicio de participación del recurrente en la supuesta infracción cometida por el deudor principal- han sido rechazados por la Sala de instancia con un solo argumento, expresado en el FD 3º de la sentencia: "la firmeza de la liquidación y sanción para la deudora principal que surte efectos también en el declarado responsable, pues ya tuvo oportunidad de recurrir cuando recurrió la sociedad deudor" (pág. 5). Sin embargo - dice- "la firmeza de la liquidación y sanción exigidas a la sociedad deudora sólo debería proyectar sus efectos sobre el deudor principal, pero no sobre el declarado responsable, pues lo contrario supone instaurar una suerte de responsabilidad objetiva respecto de los administradores de la sociedad deudora por el sólo hecho de serlo, que resulta contraria a la jurisprudencia del Alto Tribunal y del Tribunal Constitucional" (pág. 6).

**4.** A este respecto, agrupa los motivos de oposición a la sentencia recurrida en dos:

**4.1.** De un lado, la posibilidad de impugnar por parte del declarado responsable el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad y la liquidación y sanción de que la misma trae causa, en virtud del artículo 174.5 LGT y el artículo 24.1 CE, que habrían resultado conculcados. En este sentido, se aduce que el criterio de la resolución judicial impugnada resulta contrario al mantenido por el Tribunal Supremo en las sentencias núms. 48/2017, de 18 de enero (FD 5º, rec. 1087/2011), 2743/2016, de 22 de diciembre (rec. 2629/2015), 2678/2015, de 22 de junio (rec. 502/2014), 3335/2015, de 16 de julio (FD 3º, rec. 4095/2013), 1054/2014, de 7 de marzo (rec. 3276/2011), 2619/2014, de 6 de junio (FD 9º, rec. 560/2012), y 1656/2014, de 28 de abril (FD 3º, rec. 1994/2012); así como las SSTC 140/2010, de 21 de diciembre, FJ 3, 85/2006, de 27 de marzo, FJ 7, y 39/2010, de 19 de julio, FJ 4.

A tenor de la jurisprudencia contenida en las citadas sentencias -se afirma- "resulta incuestionable que el responsable, desde el momento en que lo es, ostenta los mismos derechos que el deudor principal para recurrir, no sólo el acto de derivación de responsabilidad, sino también las deudas exigidas al deudor principal, aunque las mismas hayan adquirido firmeza para aquel, pues en otro caso, una conducta pasiva del deudor principal frente a las pretensiones liquidatorias o recaudatorias administrativas, haciendo dejación de su derecho a reaccionar en tiempo y forma contra los actos de liquidación, dejaría inerte al responsable solidario o subsidiario, al condicionar el ejercicio de su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción en petición de nulidad de la deuda que se le deriva, a la actitud procesal diligente del deudor principal que la deja impagada" (pág. 11).

**4.2.** Y, de otro lado, la improcedencia de la derivación de responsabilidad al recurrente por falta de acreditación de su participación en la comisión de la infracción por la que fue sancionada ADEQUATE.

En este punto, se sostiene que la "reconocida naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria determina que resulten aplicables las reglas y principios del derecho sancionador", y que la sentencia recurrida "vulnera el artículo 42.1.a) LGT/2003, precepto que exige una colaboración activa del responsable en la comisión de la infracción tributaria impuesta a la sociedad, dándose por probada la participación" del recurrente "por el simple hecho de haber sido considerado administrador de hecho de la deudora principal" (pág. 12). En apoyo de su criterio, la representación procesal de don Jose Ramón parte de nuestras sentencias 3318/2015, FD 3º, sobre la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.1.a) LGT; de 8 de diciembre de 2010 (rec. 4941/2007, FJ 2º), 6 de julio de 2015 (casación para la unificación de doctrina 3418/2013, FJ 3º), la núm. 3766/2017 y la de 15 de junio de 2016 (rec. 1916/2015), que proclaman que la derivación de responsabilidad solidaria debe sujetarse a los principios que presiden el ejercicio del *ius puniendi* del Estado por la Administración cuando se trata de derivar la responsabilidad en el pago de las sanciones; 10/2018, de 9 de enero, FD 7º.

En este motivo de oposición a la sentencia impugnada, la parte recurrente desarrolla las siguientes afirmaciones: (a) "Improcedencia de la sanción impuesta a la deudora principal: Identidad del caso de ADEQUATE con el de la STS 1592/2015 - ECLI: ES:TS:2015:1592 (rec. 2378/2012), que anuló la sanción impuesta al propietario de la aeronave por indebida aplicación de la exención del IEDMT" (págs. 17); "ADEQUATE nunca tuvo que ser sancionada porque actuó siguiendo el criterio de la AEAT de Madrid manifestado en acta de conformidad por IVA 2005 de 26/05/2006, en la que se calificó el contrato entre ADEQUATE y GESTAIR como de arrendamiento de aeronave y no como de prestación de servicios, como después fue calificado por la propia AEAT y por los Tribunales de Justicia" (págs. 17-18); "Falta de motivación de la imputación de infracción al recurrente con indefensión de éste e imposibilidad de efectuar revisión por el



Tribunal por faltar el necesario soporte probatorio que debe tener todo expediente sancionador" (págs. 18-22); y "Ausencia de cualquier indicio de participación del recurrente en la supuesta infracción que se imputa al deudor principal" (págs. 22-25).

5. En atención a lo expuesto, la parte recurrente solicita de esta Sala que dicte "sentencia por la que con estimación del recurso interpuesto, case la sentencia recurrida y considere legitimado al responsable aquí recurrente a discutir la derivación de responsabilidad de que ha sido objeto imputación y la anule por no quedar acreditada la participación activa de mi representado en la comisión de la infracción que fue imputada a la deudora principal" (pág. 25).

#### **QUINTO.- Oposición al recurso de casación del abogado del Estado, demandado en la instancia.**

1. El abogado del Estado se opuso al recurso mediante escrito de 9 de abril de 2018 en él, tras hacer referencia a la cuestión que presenta interés casacional y a la sentencia de instancia, responde a las infracciones que alegadas por el recurrente.

2. Así, en cuanto a la invocada vulneración de los artículos 174.5 LGT y 24.1 CE, aunque reconoce que, "tanto del tenor literal del art. 174.5 LGT como de la jurisprudencia, resulta que el responsable tiene un derecho, no limitado por su condición de administrador, a impugnar el presupuesto de hecho y las liquidaciones a que alcanza la responsabilidad", niega que "la sentencia de instancia haya desconocido esa doctrina, limitando el derecho de los administradores de sociedades mercantiles para impugnar las liquidaciones" (pág. 5).

2.1. El abogado del Estado "entiende que la Sala confiera relevancia, para determinar el alcance del derecho reconocido en el art. 174.5 LGT, al hecho de que el responsable sea administrador de la sociedad, pues, en esa condición, queda limitada la posibilidad de indefensión, que constituye el fundamento del citado precepto". Y opina que en un caso como este, "en el que el responsable tributario es el socio único y administrador de una sociedad (CRESA PARTIMONIAL) que, a su vez, posee las acciones de la deudora principal (ADEQUATE) y es su administradora única, la forma en que la Sala *a quo* resuelve sobre la cuestión es ajustada a derecho", pues "ninguna indefensión se causa cuando existe una confusión de personalidades entre el responsable tributario y el deudor principal", en la medida en que existe "una unidad de decisión, y la persona que verdaderamente ha actuado es el aquí recurrente que tenía el control de todas las sociedades y era administrador de la sociedad "matriz" (pág. 6).

2.2. Por otro lado, también se considera ajustada a Derecho la sentencia de instancia cuando destaca el hecho de que "ADEQUATE como deudora principal consintió la resolución del TEAR de Madrid de 22 de febrero de 2012, por la que se desestimaba la reclamación, confirmándose la liquidación por IEDMT y la sanción", porque "la resolución del TEAR constituye un precedente que, por razones de legalidad y seguridad jurídica - artículo 9.3 de la Constitución-, debe ser respetado" (pág. 7).

2.3. Además, niega el defensor público que pueda afirmarse vulnerado el artículo 24.1 CE con fundamento en las SSTC 39/2010 y 140/2010, porque, aunque no se estuviera de acuerdo con el FD 3º de la resolución judicial cuestionada, "su negativa a revisar el presupuesto de hecho y las liquidaciones a que se extiende la liquidación es más aparente que real", pues ello "no ha impedido que la Sala entre a valorar las alegaciones sobre el fondo que hizo valer el recurrente", quien no cuestiona la liquidación por IEDMT, sino que sus pretensiones van dirigidas a tres cuestiones a las que da cumplida respuesta la sentencia de instancia, a saber: "cuestionar la sanción por concurrir identidad con otro supuesto resuelto por el TS en sentido favorable y por existir un pronunciamiento anterior de la AEAT en un Acta de conformidad de IVA que admitió que existía un arrendamiento de aeronave"; "denunciar la falta de motivación de la imputación de la infracción al recurrente con indefensión", y "que se declare la ausencia de indicios de participación del recurrente en la infracción" (pág. 8).

3. Acerca de la alegada falta de acreditación de la participación en la comisión de la infracción por la que fue sancionada la deudora principal, el abogado del Estado niega tal extremo.

3.1. En este punto, rechaza que nuestra sentencia de 16 de abril de 2015 se pronuncie "sobre la existencia o fundamento de la infracción sino sobre la motivación de la culpabilidad", y no se ha acreditado que el texto del acuerdo sancionador "fuera idéntico o enteramente similar" en este caso y en el examinado por la citada sentencia (pág. 10).

3.2. Tampoco admite la "alegación basada en que ADEQUATE actuó ajustándose al criterio expresado por la AEAT en el Acta de conformidad por IVA 2005, de 26-5-2006", "pues, como afirma la Sala *a quo* es una liquidación limitada al IVA, sin referencia alguna al IEDMT, y no impide la regularización posterior de este Impuesto" (pág. 11).



**3.3.** En cuanto a la falta de motivación de la imputación de la infracción al recurrente, el defensor público se remite al FD 5º de la sentencia impugnada, y añade que "no puede invocar el recurrente indefensión "por faltar el necesario soporte probatorio que debe tener todo expediente sancionador"" (pág. 12), por los motivos aducidos por el abogado del Estado en la contestación a la demanda, que reproduce. "El recurrente -subraya- no impugna la liquidación por IEDMT, esto es, no cuestiona que el contrato celebrado no era un contrato de arrendamiento de cosa sino un arrendamiento de servicios, más allá de la invocación de lo señalado en el Acta de IVA. Por tanto, la cuestión se traslada a la sanción y, respecto de esta, conoce el recurrente el tipo aplicado por la AEAT ( art.191 LGT) y los motivos por los que se le considera causante de la infracción, teniendo a su disposición los documentos en los que constan los acuerdos sociales que fundamentan esa conclusión" (pág. 13).

**3.4** Finalmente, respecto de la designación de don Fulgencio como representante de CRESA, cuestión a la que no alude expresamente la sentencia, el abogado del Estado reitera lo dicho en la contestación a la demanda, a saber, que el administrador de dicha sociedad "es el recurrente y la figura del representante permanente de esta entidad en ADEQUATE no puede asimilarse a la figura del administrador", debiendo el representante "recibir y ejecutar las decisiones del administrador de la sociedad a la que representa". Y, asimismo, recalca que el FD 6º de la sentencia de instancia refleja "el razonamiento que conduce a apreciar la participación del recurrente en la comisión de la infracción", que "se basa en el control efectivo que el recurrente tenía sobre ADEQUATE a través de CRESA PATRIMONIAL que aboca a calificarlo como "administrador de hecho de la referida entidad deudora, a través de la sociedad CRESA PATRIMONIAL, S.L., lo que constituye un entramado societario administrado de hecho por el recurrente, debiendo por tanto ser considerado como el responsable final de la comisión de la infracción tributaria"" (pág. 14), que es lo mismo que sostiene el TEAC.

**4.** En atención a lo expuesto, se solicita de esta Sala que dicte sentencia que fije la interpretación del artículo 174.5 LGT en el sentido propugnado en el escrito de oposición y desestime el recurso de casación confirmando la sentencia recurrida.

#### **SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 29 de octubre de 2019 para la votación y fallo del recurso, fecha, en la que, efectivamente y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y necesaria remisión a la sentencia de esta Sala y Sección núm. 398/2018, de 13 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 53/2017 .**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 2017, impugnada en casación por la representación procesal de don Jose Ramón , es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar el precepto contenido en el artículo 174.5 LGT.

La cuestión planteada en el presente recurso ha sido ya resuelta por esta Sala en la sentencia de 13 de febrero de 2018, recurso de casación núm. 53/2017, que, por seguridad jurídica, hemos de reproducir en el presente.

Decíamos en esta sentencia en sus fundamentos jurídicos lo siguiente:

**\*" PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y necesaria aclaración sobre la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida.**

(...)

*Y es que, efectivamente, el auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala puso de manifiesto que la necesidad de efectuar esa interpretación era la que dotaba al recurso de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, concretamente si la posibilidad que tal precepto confiere a los responsables tributarios (impugnar "el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto") queda excepcionada o puede ser de algún modo restringida si el responsable era administrador de la sociedad cuando se aprobaron las liquidaciones y demás actos administrativos cuya responsabilidad se deriva.*

(...)





La atenta lectura de la sentencia recurrida y de los argumentos que acaban de exponerse permite extraer dos consecuencias que, a nuestro juicio, resultan esenciales para resolver la presente casación:

La primera, que, ciertamente, la Sala de instancia interpreta restrictivamente el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria en el sentido de que entiende que las posibilidades impugnatorias que tal precepto ofrece a los declarados responsables de las liquidaciones y las sanciones tributarias no les permite reabrir todo el procedimiento previo, ni impugnar el procedimiento recaudatorio seguido contra el deudor principal "cuando el declarado responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales coincidan en una misma persona" al ser administrador de la sociedad deudora principal.

La segunda, que, a pesar de tal interpretación restrictiva del precepto ("no obstante lo anterior", comienza afirmando el fundamento jurídico sexto de la sentencia a la que se remite la que nos ocupa), los jueces a quo valoran el material probatorio del que disponen y consideran -en contra de lo defendido por la parte demandante- no solo que es ajustada a derecho la declaración de responsabilidad solidaria por concurrir los presupuestos del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, sino que constituye un hecho acreditado que la deuda principal realizó conscientemente la traslación de parte de su facturación a dos personas físicas que simularon el ejercicio por sí de determinadas actividades empresariales con la finalidad de disminuir la tributación debida en los impuestos sobre sociedades y del valor añadido.

La aclaración resulta pertinente, a nuestro juicio, porque -como inmediatamente veremos- cabe que la interpretación propugnada por la Sala de instancia del precepto contenido en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria (por cuyo alcance nos pregunta el auto de admisión) no sea ajustada a Derecho y, sin embargo, esa errónea interpretación no determine el acogimiento del recurso de casación si la decisión alcanzada por la sentencia no se ampara exclusivamente en el "alcance restrictivo" de aquella norma, sino en una completa valoración del material probatorio del que se dispone y del análisis (también completo) de los presupuestos de fondo en los que se asentaron tanto las liquidaciones, como las sanciones tributarias relativas a la deudora principal.

**SEGUNDO. La interpretación del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria que esta Sala considera procedente.**

El apartado primero del indicado precepto -único aquí concernido- dispone literalmente lo siguiente:

"En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación".

En la redacción originaria del mencionado precepto se señalaba expresamente que en tales recursos o reclamaciones podía impugnarse el presupuesto de hecho habilitante pero se imponía una limitación: en ningún caso, como consecuencia de la resolución de tales recursos o reclamaciones, podrían revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza "sino únicamente el importe de la obligación del responsable".

A partir del 1 de diciembre de 2006, como consecuencia de la modificación efectuada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, el precepto contiene la primera de las redacciones expresadas.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el alcance de las posibilidades impugnatorias de los responsables tributarios (sean solidarios o subsidiarios) en, al menos, tres sentencias, las núms. 85/2006, de 27 de marzo, 39/2010, de 29 de julio, y 140/2010, de 29 de julio, dictadas en relación con la redacción anterior del precepto y en las que se ha afirmado -desde la perspectiva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva- lo siguiente:

1. Que los responsables ostentan "el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses", de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, pueda revisarse "el importe de la obligación del responsable", por cuanto "al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige".

2. Que una negativa del órgano judicial a entrar a conocer sobre las cuestiones que la parte actora planteaba en relación con la deuda que se derivaba ha vulnerado su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción.



En nuestra reciente sentencia de 22 de diciembre de 2016 (recurso de casación núm. 2629/2015), reiterando una decisión anterior contenida en la sentencia de 6 de junio de 2014 (recurso de casación núm. 560/2012), hemos afirmado sin ambages que el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria es una norma que otorga un derecho al interesado y que tal derecho consiste en su posibilidad de impugnar -plenamente- no solo el acuerdo de derivación de responsabilidad, sino la liquidación que se practicó al deudor principal y que está en el origen de aquel acuerdo de derivación.

La solución es coherente con el tenor literal del precepto, que permite la impugnación del "presupuesto de hecho habilitante y de las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto", y que solo hace referencia a la firmeza de los acuerdos anteriores para impedir que éstos se modifiquen "para otros obligados tributarios", expresión que obliga a colegir -sin mayores esfuerzos hermenéuticos- que no es posible que se modifiquen los parámetros (cuantitativos y cualitativos) definitivamente determinados para los deudores principales en cuanto a éstos, pero sí que pueden alterarse aquellos parámetros para el declarado responsable, que puede impugnar el acuerdo de derivación in toto, esto es, en relación con cualesquiera de los presupuestos en los que se asienta.

El artículo 174.5 de la Ley General Tributaria, por tanto, debe interpretarse en el sentido de que el responsable puede combatir tanto el acto de derivación como la propia liquidación en que tiene su origen, porque la derivación es un procedimiento autónomo al que le resultan de aplicación las normas comunes y en el que el trámite de audiencia (referido en los apartados tercero y cuarto del propio precepto) es esencial y, obviamente, no excluye la potestad de alegar y aportar cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho.

No hay, en definitiva, una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, pues el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal. Tal indebida extensión se produciría si la firmeza de las liquidaciones o sanciones relativas al deudor principal impidiera al responsable atacar sus presupuestos, pues ello no solo contravendría el derecho de defensa en los términos vistos, sino también la propia dicción literal del precepto que analizamos.

A nuestro juicio, además, la expresada interpretación no puede alterarse en atención a la condición del declarado responsable. Dicho de otro modo, y tal como nos exige el auto de admisión, el alcance y contenido de la impugnación (que son, como se ha dicho, plenos y se extienden a los acuerdos dictados respecto del deudor principal) no quedan exceptuados, limitados o restringidos por la circunstancia de que la persona declarada responsable fuera administradora de la entidad a la que se giraron las liquidaciones o a la que se impusieron las sanciones derivadas.

Abona esta tesis (excluyente de la imposición de limitaciones impugnatorias al responsable por su condición de administrador) no solo la dicción literal del precepto que nos ocupa (que no distingue en absoluto al respecto), sino la propia naturaleza jurídica del expediente de derivación de responsabilidad que constituye, como ya dijimos, un procedimiento autónomo del seguido con el deudor principal, al que no le son trasladables -sin más- los efectos de éste y cuyo resultado, desde luego, no puede ser calificado como un acto consentido y firme para un responsable que ha deducido contra los acuerdos correspondientes el recurso o reclamación legalmente procedentes.

A lo anterior cabría añadir la especificidad que, en relación con las sanciones tributarias, recoge nuestro ordenamiento jurídico ( artículo 43 de la Ley General Tributaria ), pues el mismo establece, respecto de los administradores, que la derivación de responsabilidad exige que se constate que por acción (adoptando acuerdos) u omisión (consintiendo el incumplimiento o no realizando los actos precisos para impedirlo) contribuyeron o facilitaron la comisión de las infracciones sancionadas. Ni qué decir tiene que ello amplía el alcance de las potestades de impugnación en relación con las sanciones, pues cabe, respecto de éstas, que el administrador (i) impugne las liquidaciones que constituyen el presupuesto de la sanción, (ii) cuestionen la comisión por el deudor principal de la infracción misma y (iii) recurran la parte de la decisión administrativa en la que se les imputa a ellos, como administradores, las acciones u omisiones típicas que determinaron o contribuyeron decisivamente a la comisión de la infracción finalmente sancionada.

### **TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"Determinar si la posibilidad que brinda el artículo 174.5, primer párrafo, de la Ley 58/2003, General Tributaria, de impugnar, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que dicho presupuesto alcanza queda excepcionada o puede ser de algún modo restringida si el responsable era administrador de la sociedad cuando se aprobaron las liquidaciones y demás actos administrativos cuya responsabilidad se deriva".



*La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues el precepto citado, en la medida en que se refiere a un procedimiento autónomo, distinto del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, solo puede ser interpretado en el sentido de otorgar al responsable plenas facultades de impugnación respecto de aquel presupuesto y aquellas liquidaciones, sin que tales facultades queden excepcionadas o puedan limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados.*

Debe añadirse, además, que tal interpretación se extiende también a los supuestos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza, supuesto en el que tales disposiciones solo resultan intangibles para los obligados principales, pero no para quienes, como responsables, tienen a su alcance las plenas facultades impugnatorias mencionadas".

#### **SEGUNDO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Como se desprende de los fundamentos de nuestra sentencia núm. 398/2018, de 13 de marzo, que acabamos de reproducir, la sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida contiene determinadas afirmaciones contrarias a la interpretación que mantenemos.

Concretamente, señalan los jueces de instancia (i) que la impugnación por el responsable solidario del acuerdo de derivación "no implica la reapertura de todo el procedimiento previo, ni la posibilidad de impugnar el procedimiento recaudatorio seguido contra el deudor principal, sustituyéndole e interponiendo los recursos que él no entabló, y en especial cuando el declarado responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales coincidan en una misma persona, dado que la finalidad del precepto referido es evitar la indefensión que podría producirse en el caso de que los administradores declarados responsables no hubieran podido participar en el procedimiento inspector en el que se liquidaron las deudas ahora derivadas"; y (ii) que la firmeza de las liquidaciones derivadas "impide en principio que vuelvan a ser examinadas y enjuiciadas de nuevo, por razones obvias de legalidad y de seguridad jurídica, aun cuando el Tribunal Supremo haya anulado en casos similares la sanción, como se alega" (FJ 3º).

Es evidente que tales declaraciones son contrarias a la interpretación que propugnamos del tantas veces citado artículo 174.5, primer párrafo, LGT.

Ocurre, sin embargo, que la decisión desestimatoria de la Sala de instancia no descansa en aquella errónea interpretación, ni rechaza la impugnación del declarado responsable por la firmeza de las liquidaciones o sanciones derivadas o por su condición de administrador de la deudora principal.

A este respecto, debemos recalcar que, como hemos reflejado en los antecedentes, el recurrente se opone a la sentencia impugnada por dos razones: (a) de un lado, porque al rechazar la posibilidad de impugnar por parte del declarado responsable el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad y la liquidación y sanción de que la misma trae causa, estaría vulnerando el artículo 174.5 LGT y el artículo 24.1 CE, extremo este que hemos admitido; y (b) de otro lado, la improcedencia de la derivación de responsabilidad al recurrente por falta de acreditación de su participación en la comisión de la infracción por la que fue sancionada la sociedad ADEQUATE. Y en este segundo motivo la parte recurrente argumenta las siguientes afirmaciones: (a) "Improcedencia de la sanción impuesta a la deudora principal" (pág. 17); "ADEQUATE nunca tuvo que ser sancionada porque actuó siguiendo el criterio de la AEAT de Madrid manifestado en acta de conformidad por IVA 2005 de 26/05/2006" (págs. 17-18); "Falta de motivación de la imputación de infracción al recurrente con indefensión de éste e imposibilidad de efectuar revisión por el Tribunal por faltar el necesario soporte probatorio que debe tener todo expediente sancionador" (págs. 18-22); y "Ausencia de cualquier indicio de participación del recurrente en la supuesta infracción que se imputa al deudor principal" (págs. 22-25).

Es decir, como subraya el abogado del Estado, aunque no se estuviera de acuerdo con el FD 3º de la resolución judicial cuestionada, "su negativa a revisar el presupuesto de hecho y las liquidaciones a que se extiende la liquidación es más aparente que real", pues ello "no ha impedido que la Sala entre a valorar las alegaciones sobre el fondo que hizo valer el recurrente", quien en ningún momento cuestiona la liquidación por IEDMT, sino que sus pretensiones van dirigidas a tres cuestiones a las que da cumplida y sobradamente respuesta la sentencia de instancia, a saber, en esencia: "cuestionar la sanción por concurrir identidad con otro supuesto resuelto por el TS en sentido favorable y por existir un pronunciamiento anterior de la AEAT en un Acta de conformidad de IVA que admitió que existía un arrendamiento de aeronave"; "denunciar la falta de motivación de la imputación de la infracción al recurrente con indefensión", y "que se declare la ausencia de indicios de participación del recurrente en la infracción" (pág. 8).

Como decimos, a todas esas cuestiones da respuesta la sentencia impugnada, concretamente en sus fundamentos jurídicos 4º, 5º y 6º. Y, como también hemos señalado en los antecedentes, en resumen, según la sentencia, el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria justifica adecuadamente la aplicación en



este caso del artículo 42.1.a) LGT, quedando debidamente acreditada la participación directa del recurrente en la comisión de la infracción tributaria de la sociedad ADEQUATE, no solo porque fuera el administrador de hecho de la misma a través de la entidad CRESA ("lo que constituye un entramado societario administrado de hecho por el recurrente"), además de su único socio, circunstancia que impide admitir que desconociera la manera de proceder de la entidad, sino también por el hecho acreditado de que participó activamente en la comisión de la infracción tributaria, "ya que las sociedades implicadas no eran más que ficciones jurídicas a través de las cuales actuaba el recurrente de manera consciente y voluntaria, lo que implica que haya de considerársele responsable último de las consecuencias de dicha infracción".

De este modo, como dijimos en nuestra sentencia núm. 398/2018, de 13 de marzo, lo que se infiere de la resolución judicial cuestionada "es que la Sala ha tenido en cuenta el *factum constatado en ambos procedimientos, ha analizado "el extenso y detallado acuerdo de derivación de responsabilidad", lo ha contrastado "con la documentación que obra en el expediente administrativo" y ha concluido que concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria*". "En definitiva, la sentencia que nos ocupa no descansa en la interpretación restrictiva del precepto aplicable al caso que parece declararse en la primera parte de su fundamentación jurídica, sino fundamentalmente en la apreciación de la prueba que realiza y que lleva a la Sala a concluir que, efectivamente, se ha probado el "presupuesto habilitante" de la derivación de la responsabilidad", y "que se desprende de la prueba practicada la participación del responsable en la infracción tributaria que desembocó en la sanción que ahora se deriva". "Si ello es así, solo cabría acoger el recurso de casación si entendiéramos incorrecta aquella valoración de la prueba, algo vedado en el recurso de casación salvo que se considerara ilógica, absurda o arbitraria aquella apreciación lo que, desde luego, no concurre en autos a la vista de la detallada y completa argumentación que se contiene en la sentencia recurrida", que "no hace descansar su decisión desestimatoria en la firmeza de la liquidación derivada o en la condición de administrador del recurrente, sino en la valoración del extenso material probatorio del que dispone.- La consecuencia obligada es, por ello, desestimar el recurso de casación en cuanto que la sentencia recurrida ha ejercido sus facultades de valoración de la prueba de forma que no ha sido combatida por la parte recurrente en punto al eventual carácter ilógico, arbitrario o absurdo de tal apreciación" (FJ 4º).

#### **TERCERO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**Primero.-** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico tercero de la sentencia de esta Sala y Sección núm. 398/2018, de 13 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 53/2017.

**Segundo.-** Desestimar el recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Miguel Ángel Montero Reiter, en nombre y representación de **D. Jose Ramón**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional de fecha 16 de mayo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 365/2015, sobre responsabilidad solidaria en el pago de deudas y sanciones tributarias.

**Tercero.-** No hacer imposición de las costas procesales de la presente casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.