

Reitera el Supremo la posibilidad impugnatoria del responsable tributario que fue administrador de la sociedad deudora y prestó su conformidad en el procedimiento de regularización tributaria

Se revoca la sentencia que confirmó el acuerdo que declaró la responsabilidad solidaria del recurrente, al amparo del art. 42.1 a) de la LGT, por el pago de las obligaciones tributarias de la sociedad de la que era administrador, al entender que en su calidad de responsable solidario nunca podría afectar a las liquidaciones giradas a la sociedad que habían adquirido firmeza.

Como reiteradamente ha declarado la Sala el art. 174.5, primer párrafo, de la LGT, permite impugnar, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad por la vía del art. 42. a), las liquidaciones y sanciones objeto de la derivación de responsabilidad sin que quepa restringir o excepcionar dicha posibilidad por haber sido el responsable tributario administrador de la sociedad al tiempo en que tuvo lugar el presupuesto habilitante de su responsabilidad, incluso aun cuando hubiese intervenido -prestando su conformidad- como representante de la sociedad en la regularización tributaria que dio lugar a las liquidaciones y sanciones derivadas. La impugnación de las liquidaciones y sanciones derivadas resulta posible, tanto por razones de forma o fondo, aun cuando éstas ya hubiesen sido analizadas en la vía económico-administrativa o judicial por resoluciones firmes a instancias de los obligados principales.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

SENTENCIA 337/2023, DE 16 DE MARZO DE 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 3855/2021

Ponente Excmo. Sr. DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

En Madrid, a 16 de marzo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3855/2021, interpuesto por don Andrés, representado por la procuradora de los Tribunales doña María Esther Centoira Parrondo, bajo la dirección letrada de don Juan Alberto Urrengoechea Salazar, contra la sentencia dictada el 8 de febrero de 2021 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 913/2018.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2021, que desestimó el recurso núm. 913/2018, interpuesto por la representación procesal de Andrés contra la resolución del Tribunal

Económico Administrativo Central (TEAC) de 26 de abril de 2018 (R.G155/16), desestimatoria del recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 28 de octubre de 2015, relativa al acuerdo que declaró la responsabilidad solidaria del recurrente, al amparo del artículo 42.1.a) de la LGT, por el pago de las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad TELEMASTER AVANCE TECNOLÓGICO, S.L., conceptos IVA e Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006-2007 y los correspondientes expedientes sancionadores, con un alcance total de la responsabilidad de 312.784,40 euros.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña María Esther Centoira Parrondo, en representación de don Andrés, mediante escrito de 10 de mayo de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 8 de febrero de 2021.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de mayo de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 11 de mayo de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2.º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia, aclarando si la posibilidad que brinda el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT, *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 produjo el hecho imponible o se cometieron los hechos sancionados cuya responsabilidad se le deriva.*

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. El artículo 124.4 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña María Esther Centoira Parrondo, en representación de don Andrés, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 27 de junio de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 174.5 de la LGT, "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, y el artículo 124.4 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación ("RGR"), "BOE" núm. 210, de 2 de septiembre.

Considera que en clara contradicción y abierta infracción del art. 174.5, primer párrafo LGT y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la sentencia recurrida niega al recurrente la posibilidad de impugnar en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad las liquidaciones a las que dicho presupuesto alcanza, dado que el declarado responsable era

administrador de la sociedad cuando se aprobaron las liquidaciones y demás actos administrativos cuya responsabilidad se deriva.

Aduce que dicho art. 174.5 LGT es taxativo, prístino y no restringe, limita o condiciona las facultades de impugnación otorgadas al declarado responsable, tampoco por el hecho de que sea administrador de la sociedad -es decir, su representante- cuando se aprobaron las liquidaciones y demás actos administrativos cuya responsabilidad se deriva.

Advierte que no resulta procedente que la sentencia de instancia interprete de forma exorbitante y restrinja injustificadamente el alcance del art. 174.5 LGT. Afirma que no pretendió reabrir debates presumiblemente cerrados; simplemente se limitó, en estricta aplicación del art. 174.5 LGT, a hacer valer su derecho y, por tanto, a impugnar las liquidaciones que se le giraron como consecuencia de la derivación de responsabilidad, esta vez a título puramente individual, y no como representante de la entidad TELEMASTER AVANCE TECNOLÓGICO, S.L.

En modo alguno pretende que se reconozca una duplicidad de personalidad. La actuación que un administrador de una sociedad haya realizado en representación de esta no suponen "actos propios" de la persona física. La intervención personal del recurrente en las actas incoadas contra la sociedad ocurre en su calidad de representante de la entidad y, por tanto, es episódica, no pudiendo dar lugar a la duplicidad y reiteración de argumentos que proclama la sentencia de instancia.

A su entender, la sentencia recurrida en casación infringe asimismo el artículo 124.4 RGR. Mantiene que el recurso interpuesto por don Andrés en su calidad de responsable solidario nunca podría afectar a las liquidaciones giradas contra TELEMASTER AVANCE TECNOLÓGICO, S.L., que ya adquirieron firmeza.

Afirma que la sentencia de instancia, recurrida en casación, infringe la doctrina jurisprudencial recogida en las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2018 (RCA/53/2017; ECLI:ES:TS:2018:949), 17 de mayo de 2018 (RCA/86/2016; ECLI:ES:TS:2018:2050) y 7 de noviembre de 2019 (RCA/4234/2017; ECLI:ES:TS:2019:3597).

Entiende que la sentencia recurrida despacha *con inacceptable laconismo y falta de rigor técnico* el mandato del Tribunal Supremo a este respecto, y bajo la apariencia de un *engañoso ejercicio intelectual* de análisis, contraste y conclusión, lo único que realmente hace es mencionar una serie de hechos inconexos entre sí para justificar -aparentemente- tal ejercicio de análisis, contraste y conclusión con respecto a los requisitos del art. 42.1.a) LGT.

Denuncia que no despliega actividad probatoria alguna con respecto a la concurrencia de los requisitos del art. 42.1.a) LGT y que *la apreciación de tales requisitos tiene carácter ilógico, absurdo y arbitrario*, por cuanto:

en el Antecedente de Hecho TERCERO, la Audiencia Nacional afirma erróneamente que no se ha "solicitado el recibimiento a prueba ni el trámite de conclusiones", cuando en la formalización de la demanda del recurso contencioso- administrativo se solicitó mediante Otrosí Segundo y Tercero el recibimiento del pleito a prueba y la celebración de vista o, subsidiariamente, la formulación de escrito de conclusiones, respectivamente.

por esa razón -sigue expresando- el Fundamento Jurídico SEXTO de la sentencia recurrida se limita, en puridad, a mencionar ciertos hechos detallados en el acuerdo de liquidación original incoado contra el deudor principal, sin contrastarlos, a pesar de haberlo pedido expresamente esta parte mediante el recibimiento del pleito a prueba, con los datos, informaciones y antecedentes proporcionados en la demanda contencioso-administrativa.

en definitiva, para el recurrente la *valoración de la prueba* efectuada por la Audiencia Nacional es *absurda* (porque ignora la solicitud del recibimiento del pleito a prueba efectuada por esta parte); y es

ilógica y arbitraria (porque no toma en consideración los datos, información y antecedentes proporcionados en la demanda), no realizando, en consecuencia, el preceptivo ejercicio de análisis, contraste y conclusión de los antecedentes.

Afirma que la decisión desestimatoria de la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación (i) descansa exclusivamente en una *interpretación profundamente errónea y restrictiva* del art. 174.5 LGT; (ii) rechaza la impugnación del declarado responsable por la firmeza de las liquidaciones o sanciones derivadas; y (iii) rechaza asimismo esa impugnación por su condición de administrador de la deudora principal, algo expresamente vedado por la doctrina jurisprudencial.

En el hipotético caso de que se entendiese que esa conclusión no fuese correcta y se considerase que la decisión desestimatoria de la Audiencia Nacional 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 (lo cual rechaza de plano y trae aquí a colación a meros efectos dialécticos), entonces la decisión desestimatoria de la Sala de instancia debería descansar en la "valoración del material probatorio del que disponía la Sala de instancia, tanto el existente en el procedimiento principal, como el incorporado al procedimiento de derivación y el aportado o tenido en cuenta por el responsable".

En el hipotético caso de que se entendiese que la Sala de instancia ha realizado tal ejercicio de valoración del material probatorio -con las fases de análisis, contraste y conclusión antedichas- (algo que -insiste-, brilla por su ausencia), entonces, y en acertadas palabras -a su entender-, de la repetida sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2018, "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 considere ilógica, absurda o arbitraria aquella apreciación", afirmando que la valoración de la prueba pretendidamente realizada por la Sala de instancia sería notoriamente ilógica, absurda y arbitraria, porque ignora la solicitud del recibimiento del pleito a prueba efectuada por la recurrente, y porque no tomaría en consideración los datos, información y antecedentes proporcionados en la demanda.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 20 de septiembre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, apunta que la tesis del recurso de casación va a partir de la misma idea que ha confundido a la Sala en el auto de Admisión: que lo que ha de resolverse es si el derivado responsable puede impugnar autónomamente la liquidación, señalando el recurso de casación como objeto del litigio algo que, según el abogado del Estado, en realidad no es el objeto del litigio.

Sobre la base de que el recurrente efectúa alegaciones subsidiarias cuestionando la apreciación de la prueba que ha efectuado la Sala de instancia -apreciación que, en opinión del abogado del Estado, ha llevado a la Sala a la desestimación de la pretensión- el representante de la Administración considera que aquel es consciente de que, realmente, la Sala de instancia no ha infringido ni se ha desviado de la jurisprudencia.

Enfatiza que el auto de Admisión admite la cuestión casacional para completar la jurisprudencia que el propio auto recoge. Sin embargo, realmente la sentencia ahora impugnada, contrariamente a lo que afirma el recurrente y contrariamente a la primera apreciación que ha hecho el auto de Admisión no contraría la doctrina casacional, sino que *se expresa desafortunadamente* porque se está refiriendo al puntual caso concreto de autos. Incluso -afirma el abogado del Estado- se puede decir que no es tanto, *expresión desafortunada sino incompleta*. El auto de Admisión se centra en la formulación poco afortunada, a su entender, del punto 2 del párrafo final del Fundamento Cuarto de la sentencia, pero

es que el razonamiento del Fundamento Cuarto es mucho más extenso y, previamente, la sentencia de la Audiencia Nacional ha razonado cuestiones del caso concreto.

Aprecia que la sentencia impugnada está reconociendo palmariamente la doctrina jurisprudencial que el recurso de casación dice equivocadamente que desconoce, pero que aplica luego las circunstancias del caso concreto.

Apunta que la sala de instancia incluye el *párrafo desafortunado*, difícil de entender sin tener en cuenta el razonamiento completo del Fundamento Cuarto y, sobre todo, la sentencia del Tribunal Supremo de 17 mayo 2018, que acaba de citar, expresando la Audiencia Nacional: "Por lo tanto, no es posible la reapertura general de la vía de impugnación que pretende la parte recurrente y, menos aún, partiendo de la base de que dicha impugnación ya la ha realizado el recurrente como administrador de la sociedad declarada responsable."

Sin embargo -sigue apuntando el abogado del Estado-, aunque la sentencia introduzca *términos que inducen a confusión*, entiende que la persona física, que ha sido a su vez administrador de la sociedad, no podrá en sus alegaciones de impugnación de la derivación de responsabilidad, decir cosas distintas y contrarias, manifestarse de forma contraria a lo que había dicho y manifestado cuando él mismo - esa persona- era administrador de la sociedad.

Para el abogado del Estado la sentencia de la Audiencia Nacional *trata de decir* que el recurrente que antes dijo y aceptó determinadas circunstancias de hecho -como persona física actuando de representante-, no podrá desdeñarse cuando alegue como persona física derivada responsable, para defender otra realidad, otros hechos.

En opinión del representante de la Administración, el examen de la STS 793/2018, de 17 de mayo, rca 86/2016, ECLI:ES:TS:2018:2050, permite ver con claridad *qué es lo que ha querido decir la Audiencia Nacional* (que cita esa sentencia como supuesto que "resulta de aplicación").

A la luz de lo expuesto, patrocina que la respuesta a las cuestiones planteadas debiera ser recordar la jurisprudencia repetida (el bloque de las tres sentencias que cita el auto de admisión) sobre la posibilidad del derivado responsable de impugnar por sí las liquidaciones, incluso si el responsable era administrador de la sociedad cuando se produjo el hecho imponible. Y considerar, asimismo, que la sentencia impugnada ha aplicado correctamente esta doctrina, si bien *con expresiones que pueden crear confusión* y referidas al caso concreto.

Considera, en fin, que la prueba practicada por la sala de instancia, en este caso concreto le permite apreciar que la persona física, administrador que fue declarado responsable, podrá impugnar las liquidaciones pero que el tribunal puede apreciar la veracidad o no de sus afirmaciones sobre las circunstancias de hecho teniendo en cuenta las afirmaciones que, a su vez, efectuara como administrador de la sociedad y, como en este caso ha ocurrido, llegar a la conclusión de que concurre responsabilidad derivada.

Solicita, en consecuencia, la desestimación del recurso de casación.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 21 de septiembre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de noviembre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 28 de febrero de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

Se suscita un debate que, como expresa el auto de Admisión, ya hemos abordado en repetidas ocasiones, citando al efecto nuestras sentencias de 13 de marzo de 2018 (rca. 53/2017; ECLI:ES:TS:2018:949), 17 de mayo de 2018 (rca. 86/2016; ECLI:ES:TS:2018:2050) y 7 de noviembre de 2019 (rca. 4234/2017; ECLI:ES:TS:2019:3597).

En tales pronunciamientos hemos considerado que, sobre la base del art 174.5 primer párrafo, de la LGT, el declarado responsable puede impugnar en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, las liquidaciones giradas al deudor principal, aun cuando ostentara la condición de administrador de la sociedad cuando se produjo el hecho imponible o se cometieron los hechos sancionados cuya responsabilidad se le deriva.

En aquellas sentencias expresamos que, el art 174.5 primer párrafo, de la LGT, 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.

Añadíamos 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.

A partir de esta doctrina, el auto de Admisión sugiere que la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que tiene atribuida conforme a las normas de reparto la competencia en materia de recaudación, parece desconocer nuestra jurisprudencia al declarar que "no es posible la reapertura general de la vía de impugnación que pretende la parte recurrente y, menos aún, partiendo de la base de que dicha impugnación ya la ha realizado el recurrente como administrador de la sociedad..."

Por tanto, debemos constatar si se ha desconocido o no esa jurisprudencia, por lo demás, claramente consolidada.

SEGUNDO. - Análisis de la sentencia recurrida a la luz de nuestra jurisprudencia sobre el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT.

De entrada, llama la atención los epítetos que dedican a la sentencia impugnada tanto la parte recurrente -que la combate-, como el abogado del Estado, representante de la Administración de la que emana el acto avalado por la sentencia objeto del recurso de casación.

Por un lado, el declarado responsable (recurrente) censura la sentencia por su inaceptable laconismo, por falta de rigor técnico, por la apariencia de un engañoso ejercicio intelectual de análisis, contraste y conclusión, apuntando que, *en el hipotético caso* de que se entendiese que se ha valorado el material probatorio, *por una valoración de la prueba absurda, ilógica y arbitraria*.

Por otro lado, para el abogado del Estado la sentencia *se expresa desafortunadamente*; afirma luego que no es tanto *expresión* desafortunada sino *incompleta*; reconoce que la sentencia incluye *un párrafo desafortunado* e intenta clarificar *qué es lo que ha querido decir la Audiencia Nacional*, todo lo cual, empero, no le impide afirmar que ha aplicado correctamente la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, si bien con *expresiones que pueden crear confusión*.

A efectos de sistematizar el análisis de la sentencia, distinguiremos los siguientes aspectos.

I.- La impugnación por el responsable tributario de la deuda y de las sanciones derivadas para neutralizar el acuerdo de derivación.

Sobre esta cuestión se pronuncia la sentencia impugnada a través de la denunciada incongruencia de las resoluciones económico-administrativas.

En efecto, el declarado responsable tributario cuestionó el acuerdo de derivación de responsabilidad en vía económico-administrativa, defendiendo la corrección de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias de la sociedad - deudora principal- y su disconformidad con el método de estimación indirecta, aplicado por la Administración, negando, por otro lado, la existencia de una infracción de esa obligada principal, infracción que, en el caso del artículo 42.1 a) LGT constituye, precisamente, el presupuesto de la derivación.

La respuesta del TEAC fue que el recurrente "aduce la veracidad de las autoliquidaciones y declaraciones presentadas de la entidad deudora, pero de acuerdo con lo señalado anteriormente y lo indicado en las actas y en los acuerdos sancionadores, ha de considerarse acreditado la desviación de la facturación señalada. En este sentido, el recurrente, como administrador de la deudora, manifestó el 8 de abril de 2011 su conformidad con los hechos y las propuestas de liquidación y, aunque el obligado tributario puede impugnar las liquidaciones de conformidad con el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria y discutir las conclusiones contenidas en las actas, no es menos cierto que le está vedado discutir los hechos comprobados. Por tanto, las liquidaciones son actos firmes, mientras que las sanciones tienen la misma condición, al haberse desestimado las reclamaciones NUM003 y NUM001 por el referido Tribunal Regional en resoluciones de fechas 28 y 29 de abril de 2014. Sanciones que han de considerarse conforme a derecho, por las razones indicadas por el Tribunal Regional en dichas resoluciones y en los acuerdos sancionadores, y en consecuencia, correspondía la regularización de la situación tributaria de la deudora."

Frente a dicha argumentación, el recurrente denunció ante la Sala de instancia la incongruencia de la resolución del TEAC, considerando infringido, entre otros preceptos, el artículo 239 LGT.

Como respuesta, la sentencia de la Audiencia Nacional expresa en su Fundamento de Derecho Cuarto:

"[...] no puede apreciarse que en el caso presente concurra la incongruencia que se denuncia.

De hecho la parte que recurre no invoca ninguna causa de nulidad que no haya sido oportunamente contestada, pero pretende la misma por una supuesta incongruencia que quizá tiene su desencadenante en una distinta valoración de la prueba.

La resolución del TEAR de Madrid, que fue confirmada por la resolución del TEAC ahora impugnada es clara al recoger los siguientes pronunciamientos:

- El propio interesado, como administrador de la sociedad, manifestó con fecha 8 de abril de 2011 su conformidad expresa con los hechos comprobados y con la propuesta de regularización efectuada por lo que discutir las ahora implica ir contra sus propios actos.

- En resoluciones de fechas 28 y 29 de abril de 2014 (reclamaciones números NUM002 y NUM001) ha confirmado la procedencia de las sanciones impuestas a la sociedad, y en consecuencia, de las regularizaciones efectuadas, con unos razonamientos que se dan aquí también por reproducidos al ser conocidos por el interesado quien interpuso las reclamaciones en nombre y representación de la sociedad."

No puede tacharse la resolución de incongruente cuando en la demanda se utilizan argumentos diferentes a los empleados ante el TEAR y no es posible

-Empleo indistinto de trabajadores de Telemaster y Andrés.

-Aplicación al caso del principio de economía de opción.

-Imprudencia de la estimación indirecta por ausencia de motivación; inexistencia de declaraciones incompletas o anomalías sustanciales en la contabilidad; incorrecta aplicación de indicios para la estimación de la base imponible

-Incorrecta aplicación de los preceptos sancionadores en relación al IVA y el IS en los ejercicios 2006 y 2007.

Lo que pretende el ahora recurrente es reabrir debates que ya se han cerrado, y que se han producido con su intervención, en relación con las actuaciones llevadas a cabo con Telemaster; pero en ningún caso puede entenderse que se haya producido incongruencia omisiva puesto que no es exigible un paralelismo absoluto entre los argumentos de quien impugna y la resolución que rechaza dicha impugnación.

La parte recurrente insiste en su escrito de demanda y conclusiones que no se siente vinculado por su actuación personal como representante de Telemaster y que las actas de conformidad que suscribió en tal concepto puede ahora impugnarlas ya que ahora actúa a título individual.

Pretende la parte que se reconozca una duplicidad de personalidad que no tiene suficiente justificación.

Es cierto que el artículo 174.5 de la LGT permite al ahora recurrente motivar su impugnación en argumentos que tienen que ver con la liquidación tributaria respecto de la que se acuerda la derivación; también es cierto que tal impugnación no puede encontrarse vinculada por el hecho de que se haya suscrito acta de conformidad (artículo 156 de la LGT), pero en este caso concurre la circunstancia de que el ahora recurrente había intervenido personalmente en aquellas actas por lo que tal impugnación no puede suponer la duplicidad de argumentos ni la reiteración de los mismos basando en ello una supuesta incongruencia

[...]"

La sentencia es abiertamente contraria a nuestra jurisprudencia, de la que ya hemos dejado oportuna constancia, toda vez que viene a rechazar las posibilidades impugnatorias plenas que, sobre la base del art. 174.5 LGT, corresponden al responsable tributario, asumiendo la argumentación contenida en la resolución del TEAR de Madrid (que, a su vez, le sirve para rechazar la incongruencia denunciada), relativa a que el recurrente ya había mostrado su conformidad expresa con los hechos comprobados, resultando indiferente -a juicio del TEAR (y del TEAC) y de la propia Sala de instancia- que lo hiciera como administrador de la sociedad y, por ende, como representante de una entidad con distinta personalidad jurídica.

Recientemente, hemos tenido oportunidad de recordar en nuestras sentencias 44/2023, de 19 de enero, rec. 1693/2020, ECLI:ES:TS:2023:183; y 45/2023, de 19 de enero, rec. 3904/2020, ECLI:ES:TS:2023:193, la interpretación del artículo 174.5 LGT que esta Sala considera procedente, sistematizando la doctrina del Tribunal Constitucional -sentencias, 85/2006, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2006:85; 39/2010, de 19 de julio, ECLI:ES:TC:2010:39 y 140/2010, de 21 de diciembre, ECLI:ES:TC:2010:140- y algunos de nuestros previos pronunciamientos, como la sentencia de 22 de diciembre de 2016, rca. 2629/2015, ECLI:ES:TS:2016:5543, de 17 de mayo de 2018, rca. 86/2016, ECLI:ES:TS:2018:2050; 7 de noviembre de 2019, rca. 4234/2017, ECLI:ES:TS:2019:3597; 3 de junio de 2020, rca. 5020/2017, ECLI:ES:TS:2020:1536, y la más reciente de 7 de noviembre de 2022, rca. 7939/2020, ECLI:ES:TS:2022:4175, afirmado sin ambages que el art. 174.5 LGT es una norma que otorga un derecho al interesado, que 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.

De esa jurisprudencia, interpretativa del art. 174.5, párrafo primero, LGT hemos extraído las siguientes consecuencias esenciales:

- 1) El art. 174.5 LGT, reiteradamente interpretado por la Sala, confiere al declarado responsable las más amplias facultades impugnatorias, permitiéndole combatir las resoluciones que son firmes -para otros-, esto es, las que afectan al deudor principal, por la que se establecen deudas o sanciones tributarias.
- 2) El responsable solidario es un tercero en la relación jurídica tributaria desencadenante de la deuda principal.
- 3) El procedimiento de derivación de responsabilidad, en este caso en virtud de la causa tipificada en el art. 42.1.a) de la LGT, es autónomo respecto al determinante de la deuda principal.
- 4) Esas posibilidades impugnatorias no se ven menoscabadas por el hecho de que el declarado responsable haya sido o sea administrador de la sociedad deudora principal. Se trata de un efecto necesario de la naturaleza autónoma del procedimiento de derivación y de la alteridad de la persona natural o jurídica a la que se imputa la responsabilidad solidaria respecto del deudor principal. Varían en uno y otro caso -o pueden hacerlo- la voluntad y los intereses jurídicos o la perspectiva bajo la que se defienden.
- 5) El derecho de defensa, de contenido constitucional, se ve fortalecido o robustecido en caso de que sea la participación del luego declarado responsable -por ser causante o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria-, lo que haya de establecerse. Aquí las posibilidades de defensa son máximas, incluyendo tanto el acto mismo de declaración de responsabilidad como el acto de comisión de infracciones tributarias en cuya realización participó, causando o colaborando a su comisión como administrador de la sociedad.

II.- La sentencia avala que el TEAR se remita a lo resuelto en las reclamaciones contra la deuda principal y sanciones.

Siguiendo con la argumentación de la sentencia recurrida en casación, se observa que parece asumir el contenido de la resolución del TEAR de Madrid que, además, se remitía a lo resuelto en las reclamaciones económico- administrativas interpuestas por la sociedad, obligada principal, contra la liquidación y sanción, sobre la base de "unos razonamientos que se dan aquí también por reproducidos al ser conocidos por el interesado quien interpuso las reclamaciones en nombre y representación de la sociedad."

En la práctica, dicha argumentación viene a consagrar la imposibilidad de analizar los argumentos esgrimidos por el declarado responsable contra la liquidación y sanción, cuando hayan sido desestimados los argumentos que -como administrador de la sociedad- formuló frente a la deuda tributaria principal.

Más allá de las diferencias existentes, el planteamiento ha sido rechazado en nuestras citadas sentencias 44/2023, de 19 de enero, rec. 1693/2020, ECLI:ES:TS:2023:183; y 45/2023, de 19 de enero, rec. 3904/2020, ECLI:ES:TS:2023:193, en las que la Sala de instancia también entendió *"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."*

En aquella ocasión, las sentencias objeto de casación mantenían la imposibilidad de analizar la argumentación del declarado responsable contra las sanciones que le fueron derivadas, por la circunstancia de que se trataba de cuestiones ya juzgadas por sentencia firme, frente a lo que

apreciamos que el efecto que se produce, *de facto*, es equiparable al de una abstención de juzgar una pretensión ejercitada, debido al efecto impositivo de la firmeza.

Específicamente, entendimos que la motivación *in aliunde* o por remisión solo sería procedente y válida desde la perspectiva constitucional de respeto íntegro a la tutela judicial efectiva, cuando la resolución a que se remite la obligada a motivar contuviera materialmente, ella misma, todas las respuestas a las cuestiones que se plantean, lo que allí no sucedía.

Pues bien, tampoco cabe refrendar aquí dicha técnica argumentativa, toda vez que exigiría una identidad no solo de los argumentos, sino también de los enfoques que, por un lado, fundamentaron la impugnación del deudor principal y, por otro lado, la del responsable tributario, lo que no ha sido constatado.

Pero es que, además, la sentencia expresa literalmente lo siguiente: "No puede tacharse la resolución de incongruente cuando en la demanda se utilizan argumentos diferentes a los empleados ante el TEAR y no es posible"

Es decir, la propia argumentación de la sentencia reconoce que en la demanda (debe entenderse, por tanto, en sede judicial) se utilizan argumentos diferentes a los empleados ante el TEAR, lo que refuerza, aún más, la necesidad de su análisis.

III.- La utilización en sede judicial de argumentos diferentes a los esgrimidos en vía económico-administrativa

La afirmación de que la demanda contiene argumentos diferentes a los empleados ante el TEAR le sirve al tribunal de instancia para rechazar ("*no es posible*") que la resolución impugnada pueda tacharse de incongruente.

Sin embargo, tal conclusión no se sustenta pues, si se denuncia incongruencia en el seno de la vía económico-administrativa, la operación comparativa debe acometerse entre lo argumentado ante los órganos económico-administrativos y lo resuelto por estos, resultando, por ende, ajena a los efectos de esa incongruencia, los argumentos diferentes de la demanda.

Pero es que, en cualquier caso, como ya hemos sugerido, los eventuales argumentos *diferentes* de la demanda persiguen también la anulación del acuerdo de derivación, entrando en escena el art 24 CE, máxime al invocarse en sede judicial.

La sentencia desconoce tan elemental funcionalidad, pues su respuesta es que se pretende reabrir debates que ya se han cerrado, y que se han producido con su intervención, en relación con las actuaciones llevadas a cabo con la sociedad deudora principal.

Asimismo, si bien reconoce que es cierto que el artículo 174.5 de la LGT permite motivar la impugnación en argumentos que tienen que ver con la liquidación tributaria respecto de la que se acuerda la derivación; que también es cierto que tal impugnación no puede encontrarse vinculada por el hecho de que se haya suscrito acta de conformidad (artículo 156 de la LGT), la sentencia impugnada enfatiza que el ahora recurrente había intervenido personalmente en aquellas actas, evidenciando así, un claro límite o condicionamiento de la impugnación, al que se aferra de forma improcedente.

Negar la posibilidad de su análisis, aún en ese caso, comporta una vulneración de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, que permite esgrimir de un modo pleno -conforme al art, 174.5, párrafo primero, de la LGT- la incorrección jurídica de los actos administrativos de liquidación y sanción cuando, por la vía del art. 42.1.a) LJCA, se da lugar a la responsabilidad solidaria.

Como dijimos en las citadas sentencias 44/2023, de 19 de enero, rec. 1693/2020, ECLI:ES:TS:2023:183; y 45/2023, de 19 de enero, rec. 3904/2020, ECLI:ES:TS:2023:193, la plenitud del derecho judicial que asiste al responsable a obtener una respuesta de los tribunales razonada sobre su pretensión, implica también -por directa protección de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE)- el derecho a verificar si existe o no una infracción tributaria lícitamente sancionada en la que haber participado en calidad de causante o colaborador, no ya para abatir el acto mismo sancionador -que ha ganado firmeza judicial, y que resulta por esa misma razón intangible-, sino para neutralizar la existencia del presupuesto de hecho de que surge la atribución de responsabilidad solidaria que, con fundamento en esa modalidad, le ha sido impuesto.

IV.- La errónea interpretación de nuestra sentencia 793/2018, de 17 de mayo, rec. 86/2016, ECLI:ES:TS:2018:2050

De lo expuesto hasta el momento se deduce, en síntesis, la inadmisibles exégesis que la sentencia de instancia hace del artículo 174 LGT y que le conduce a rechazar el análisis de la argumentación del declarado responsable contra la liquidación y sanción relativas a la sociedad (obligada principal).

Pero es que, además de interpretar erróneamente nuestra jurisprudencia, la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional transcribe de forma descontextualizada algunos fragmentos de nuestros pronunciamientos.

En efecto, la sentencia impugnada se refiere a nuestra sentencia 793/2018, de 17 de mayo, rec. 86/2016, de la siguiente forma:

"Resulta de aplicación lo dicho por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en el recurso 86/16 (de fecha 17 de Mayo de 2018) cuando en un supuesto de derivación de responsabilidad basado en el mismo precepto se afirman las siguientes proposiciones:

1. Aunque los responsables "ostentan los mismos derechos del deudor principal en cuanto a impugnar las liquidaciones que se derivan a tenor del art. 174.5 de la Ley 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 cuando el declarado responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales coincidan en una misma persona (teniendo en cuenta su condición de administrador de la entidad deudora), 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".

2. El responsable solidario se halla en un procedimiento distinto e independiente del anterior, aunque derive de él, constanding en el expediente administrativo que las liquidaciones ahora derivadas ya fueron impugnadas en su día por la deudora principal, existiendo sobre tales actos firmeza administrativa, que impide en principio que vuelvan a ser examinadas y enjuiciadas de nuevo

Por lo tanto, no es posible la reapertura general de la vía de impugnación que pretende la parte recurrente y, menos aún, partiendo de la base de que dicha impugnación ya la ha realizado el recurrente como administrador de la sociedad declarada responsable."

La imputación -como doctrina jurisprudencial- de tales párrafos a nuestra sentencia 793/2018, de 17 de mayo, rec. 86/2016 es claramente improcedente.

En efecto, sin perjuicio de que la parte trascrita viene a reproducir un previo pronunciamiento -nuestra sentencia 398/2018, de 13 de marzo rec. 53/2017, ECLI:ES:TS:2018:949 - en realidad se refiere a la "ratio decidendi de la sentencia desestimatoria de la Audiencia Nacional [que] está contenida en un pronunciamiento anterior -relativo a otro administrador de [...] que se reproduce en el proceso que nos ocupa y que descansa en las siguientes proposiciones:

1. Aunque los responsables "ostentan los mismos derechos del deudor principal en cuanto a impugnar las liquidaciones que se derivan a tenor del art. 174.5 de la Ley 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 cuando el declarado responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales coincidan en una misma persona (teniendo en cuenta su condición de administrador de la entidad deudora), 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".

2. El responsable solidario se halla en un procedimiento distinto e independiente del anterior, aunque derive de él, constando en el expediente administrativo que las liquidaciones ahora derivadas ya fueron impugnadas en su día por la deudora principal, existiendo sobre tales actos firmeza administrativa, que impide en principio que vuelvan a ser examinadas y enjuiciadas de nuevo."

Es decir, tales afirmaciones se mantenían por las sentencias impugnadas en aquellos recursos -por cierto, procedentes de la misma Sección de la que emana la sentencia ahora recurrida en casación-, afirmaciones que fueron explícitamente rechazadas en nuestras sentencias 793/2018, de 17 de mayo, rec. 86/2016; y 398/2018, de 13 de marzo rec. 53/2017.

En efecto, si se prosigue con la lectura de la sentencia 793/2018, de 17 de mayo, rec. 86/2016 - interpretada erróneamente por la Sala de instancia-, se observa sin dificultad que, en su remisión a la previa sentencia citada, postula precisamente la solución contraria:

"CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Como adelantamos en el fundamento jurídico primero de esta resolución, la sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida contiene determinadas afirmaciones contrarias a la interpretación propuesta.

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 cuando el declarado responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales coincidan en una misma persona (teniendo en cuenta su condición de administrador de la entidad deudora) " 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 ".

Es evidente que tales declaraciones son contrarias a la interpretación que propugnamos del tantas veces citado artículo 174.5, primer párrafo, de la Ley 58/2003, General Tributaria..."

En suma, con relación a nuestra sentencia 793/2018, de 17 de mayo, rec. 86/2016, el tribunal de instancia ha confundido la argumentación de la sentencia impugnada en casación y la ofrecida por este Tribunal Supremo, proceder a todas luces censurable que, además, adquiere una particular gravedad cuando la sentencia allí impugnada procedía de la misma Sala de instancia de la que emana la que es objeto de este recurso de casación.

Pese a los esfuerzos del abogado del Estado para intentar explicar *lo que ha querido decir* la Audiencia Nacional, la Sala de instancia no solo realiza una lectura equivocada de la sentencia 793/2018, de 17 de mayo, rec. 86/2016, sino que, al interpretar erróneamente la jurisprudencia, desconoce la circunstancia de su consolidación, toda vez que, cuando se dictó, existían ya varios pronunciamientos de este Tribunal Supremo corroborando las posibilidades impugnatorias que al declarado responsable le brinda el artículo 174.5 LGT.

Finalmente, debe apuntarse que nuestra sentencia 793/2018, de 17 de mayo, rec. 86/2016, después de censurar la argumentación de la sentencia de instancia en los términos que hemos visto, desestimó

el recurso de casación del responsable tributario porque, en aquel caso, apreció que, "[o]curre, 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.

Antes al contrario, en el fundamento jurídico tercero de la sentencia recurrida se reproducen los razonamientos contenidos en una sentencia anterior de la propia Sala (de 26 de septiembre de 2016), dictada en un supuesto idéntico al aquí abordado, referido al otro administrador de [...] y en el que se analizó la legalidad del mismo acuerdo de derivación de responsabilidad, referido a idénticas liquidaciones y a las mismas sanciones, desde la perspectiva de la valoración del material probatorio del que disponía la Sala de instancia, tanto el existente en el procedimiento principal, como el incorporado al procedimiento de derivación y el aportado o tenido en cuenta por el responsable.

Y lo que se infiere de esa sentencia -cuyos fundamentos han sido trasladados a la que ahora nos ocupa- 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 [...]"

Sin embargo, en el presente caso no concurren las circunstancias que nos llevaron allí a desestimar el recurso de casación.

En efecto, la sentencia recurrida elude explícitamente la indagación de una parte de la argumentación con la que el declarado responsable combate el acto de declaración de responsabilidad tributaria, en concreto, no entra a analizar el presupuesto determinante de su responsabilidad, obviamente referido a la sociedad, sobre la base de que el recurrente "pretende [...] reabrir debates que ya se han cerrado, y que se han producido con su intervención, en relación con las actuaciones llevadas a cabo con Telemaster [...] [p]retende la parte que se reconozca una duplicidad de personalidad que no tiene suficiente justificación [...] en este caso concurre la circunstancia de que el ahora recurrente había intervenido personalmente en aquellas actas por lo que tal impugnación no puede suponer la duplicidad de argumentos ni la reiteración de los mismos basando en ello una supuesta incongruencia."

Además, el recurrente denunció la incongruencia de la resolución del TEAR por no acometer dicho análisis, incongruencia, como ya se ha expresado, rechazada por la sentencia de instancia.

Por tanto, cabe concluir que la sentencia recurrida en casación no analizó, desde una perspectiva de fondo, la impugnación del declarado responsable.

VI.- El error de la sentencia de instancia sobre el recibimiento del pleito a prueba

Sin perjuicio de lo dicho, la sentencia entra a analizar en su Fundamento de Derecho Sexto lo que denomina *el fondo de la derivación de responsabilidad*, apuntando que "...analizada la relación entre el volumen de ventas y compras y entre el volumen de ventas y el personal empleado, queda patente la existencia de una gran diferencia entre los datos del señor Andrés, como empresario individual, y de la sociedad por él administrada, Telemaster. Teniendo en cuenta que el actual recurrente desarrolla el mismo tipo de trabajos que la mercantil; que el señor Andrés en su facturación emitida utiliza el nombre comercial de Telemaster; que el personal de esta misma empresa era anteriormente personal del actor, que ambos tienen el mismo local, los mismos teléfonos y forma de contacto, y que los clientes y trabajadores de ambos confunden la actividad de los citados obligados tributarios, se ha de concluir que el recurrente facturó cantidades que debieron ser imputables a la citada entidad deudora en los citados ejercicios.

Estas contingencias, que son detalladas en el Acuerdo de liquidación, páginas 3 a 12 del mismo, ponen de manifiesto una forma de actuar alejada de la normal ordenación de los medios humanos y materiales de una empresa, y que busca unas ventajas fiscales no aplicables a la situación real examinada y justifica la aplicación del artículo 42.1.a) de la LGT."

Si, en una situación respetuosa con la tutela judicial efectiva, un fundamento como el transcrito -en principio, valorativo de las *contingencias detalladas en el Acuerdo de liquidación* - no debería generar reproche en sede de casación, en el caso que nos ocupa la sentencia recurrida priva al recurrente de su derecho a la prueba, dado que la propia sentencia -en su Antecedente de Hecho Tercero- había afirmado que no se había solicitado *el recibimiento a prueba ni el trámite de conclusiones*, pese a que en la demanda del recurso contencioso-administrativo se solicitó el recibimiento a prueba en los siguientes términos:

"SEGUNDO OTROSÍ DIGO.- Que, al amparo de lo establecido en el artículo 60.1 in fine de la Ley Jurisdiccional, se solicita el recibimiento del pleito a prueba, que habrá de versar sobre los siguientes puntos de hecho:

- Existencia de una actividad empresarial por Andrés con anterioridad a la constitución de la sociedad y utilización por este, como persona física, del nombre comercial "TELEMASTER".
- Existencia de una cartera de clientes propios del empresario individual, a los que este siguió prestando servicios antes y después de la constitución de la sociedad.
- Realidad de la facturación realizada por Andrés a sus clientes.
- Incorrecta realización del procedimiento investigador por la Inspección y falta de justificación de método de estimación utilizado.

Que, a tal efecto, se vienen a proponer los siguientes medios de prueba:

- Documental: Documentos aportados por esta parte junto al escrito de interposición y al escrito de demanda.
- Más documental pública: Se tenga por reproducido el expediente administrativo aportado por la Administración.

DE NUEVO SUPPLICO.- tenga por propuesta la prueba de la que intenta valerse esta parte, y, tras los trámites legales oportunos, entre los que se encuentra la formación de la correspondiente pieza separada, acuerde lo necesario para la práctica de la misma."

A la vista de lo expresado, las infracciones cometidas por la sentencia de instancia resultan manifiestas y, por tanto, determinantes de la estimación del recurso de casación.

TERCERO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

El artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT permite impugnar, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad por la vía del artículo 42.1.a) LGT, *las liquidaciones y sanciones objeto de la derivación de responsabilidad sin que quepa restringir o excepcionar dicha posibilidad por haber sido el responsable tributario, administrador de la sociedad al tiempo en que tuvo lugar el presupuesto habilitante de su responsabilidad, incluso aun cuando hubiese intervenido -prestando su conformidad- como representante de la sociedad en la regularización tributaria que dio lugar a las liquidaciones y sanciones derivadas.*

La impugnación de las liquidaciones y sanciones derivadas resulta posible, tanto por razones de forma o fondo, aun cuando estas ya hubiesen sido analizadas en la vía económico-administrativa o judicial por resoluciones firmes a instancias de los obligados principales.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina.

Teniendo en consideración que la estimación del recurso de casación se basa en que la sentencia impugnada descansa -como postula, en primer término, el escrito de interposición- en una interpretación errónea y restrictiva del art. 174.5 LGT, procede ordenar la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia analice la totalidad de los argumentos impugnatorios de la parte recurrente contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de abril de 2018, valorando con plenitud de cognición la prueba propuesta por dicha recurrente.

CUARTO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas 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

- 1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación 3855/2021 interpuesto por la representación procesal de don Andrés, contra la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2021 (recurso núm. 913/2018), sentencia que se casa y anula.
- 3.- Ordenar la retroacción de actuaciones en el recurso contencioso-administrativo núm. 913/2018, interpuesto por la representación procesal de don Andrés contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de abril de 2018 (RG155/16), para que la Sala de instancia analice la totalidad de los argumentos impugnatorios de la parte recurrente y valore con plenitud de cognición la prueba propuesta por dicha parte.
- 4.- Sin costas

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

Así se acuerda y firma.