

Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 85/2006 de 27 Mar. 2006, rec. 2938/2001

Ponente: Delgado Barrio, Francisco Javier.

Nº de Sentencia: 85/2006

Nº de RECURSO: 2938/2001

Tipo de recurso de la resolución: AMPARO

DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. Vulneración del derecho por incongruencia. Omisión de pronunciamiento en la sentencia sobre la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad por deudas sociales. Cuestión sustancial alegada en tiempo y forma que, de estimarse, podía haber dado lugar a un fallo distinto. Motivación de la sentencia. No puede considerarse razonada la sentencia que interpreta la conformidad prestada por un tercero como un acto propio de quien no la ha prestado. Efectos de la omisión del deber de remisión del expediente administrativo completo al órgano jurisdiccional.

Disposiciones aplicadas

TEXTO

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Javier Delgado Barrio, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Trepms, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A

En el recurso de amparo núm. 2938-2001, promovido por don Fernando C. R., don Emilio E. Z. y don Manuel R. D., representados por el Procurador de los Tribunales don Carlos Riopérez Losada y asistidos por el Abogado don Daniel Riopérez Losada, contra la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001 y la providencia de la misma Sección de 24 de abril de 2001. Han intervenido el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal.

Ha sido Ponente el Magistrado don Javier Delgado Barrio, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Por escrito registrado en este Tribunal el 24 de mayo de 2001, don Carlos Riopérez Losada, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don Fernando C. R., don Emilio E. Z. y don Manuel R. D., interpuso recurso de amparo contra la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001 (recurso núm. 3155/97) y la providencia de la misma Sección de 24 de abril de 2001 que inadmite a trámite el incidente de nulidad de actuaciones planteado contra dicha Sentencia.

2. Los hechos más relevantes para la resolución de la presente demanda de amparo son, en síntesis, los siguientes:

a) Como consecuencia del incumplimiento de una serie de obligaciones tributarias la Administración de Hacienda de Hortaleza (de la Delegación de Hacienda de Madrid de la AEAT) incoó a la entidad mercantil DIFO, S.A., varias actas en materia de impuesto sobre sociedades, impuesto general sobre el tráfico de empresas, impuesto sobre el valor añadido e impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados correspondientes al período 1984 a 1986, momento en el cual el Consejo de Administración de la citada entidad se integraba por ocho administradores, tres de los cuales eran don Emilio E. Z. (que cesó en su cargo con fecha de 29 de agosto de 1985), don Fernando C. R. y don Manuel R. D. (los cuales cesaron en su cargo el día 2 de septiembre de 1986). Las actas, que fueron levantadas con fecha de 25 de abril de 1989 y firmadas en conformidad por don Luis del Río Elcorobarrutia, quien figuraba como representante de la empresa, tenían el siguiente contenido:

1) Acta núm. 0553587.5, en concepto de impuesto general sobre el tráfico de empresas del período 1984-85, por importe de 3.670.246 pesetas De esta cantidad 2.192.762 pesetas correspondían al ejercicio 1984, a razón de 1.276.998 pesetas de principal, 319.249 pesetas de sanción (al 25 por 100) y 596.515 pesetas de intereses de demora; y 1.477.484 pesetas al ejercicio 1985, a razón de 660.000 pesetas de cuota, 536.250 pesetas de sanción (al 25 por 100 por un trimestre, esto es, sobre 165.000 pesetas, y al 100 por 100 sobre los tres trimestres restantes, esto es, sobre 495.000 pesetas) y 281.234 pesetas de intereses de demora.

2) Acta núm. 0553589.3, en concepto de impuesto transmisiones patrimoniales del período 1984-85, por importe de 1.550.860 pesetas De esta cantidad 847.678 pesetas correspondían al ejercicio 1984, a razón de 494.530 pesetas de cuota, 123.632 pesetas de sanción (al 25 por 100) y 229.516 pesetas de intereses de demora; y 703.182 pesetas al ejercicio 1985, a razón de 415.436 pesetas de cuota, 103.859 pesetas de sanción (al 25 por 100) y 183.887 de intereses de demora.

3) Acta núm. 0553590.2, en concepto de impuesto sobre sociedades del período 1984, por importe de 285.784 pesetas de sanción (el 10 por 100 de la base negativa no admitida).

4) Acta núm. 0553591.1, en concepto de impuesto sobre sociedades del período 1985, por importe de 117.750 pesetas de sanción (el 10 por 100 de la base negativa no admitida).

b) Vencido el plazo de ingreso voluntario, la AEAT emitió una serie de providencias de apremio (con certificación de descubierto) que fueron notificadas con fecha de 27 de agosto de 1990. Entre estas certificaciones de descubierto se encontraban las siguientes:

1) 285.784 pesetas correspondientes al impuesto sobre sociedades de 1984 (sanción impuesta en el acta núm. 0553590.2);

2) 117.750 pesetas del impuesto sobre sociedades del año 1985 (sanción impuesta en el acta núm. 0553591.1);

3) 2.190.762 pesetas del impuesto general sobre el tráfico de empresas del ejercicio 1984 (1.276.998 pesetas de principal, 319.249 pesetas de sanción y 596.515 pesetas de intereses de demora liquidados en el acta núm. 0553587.5);

4) 1.477.484 pesetas del impuesto general sobre el tráfico de las empresas de 1985 (660.000 pesetas de cuota, 536.250 pesetas de sanción y 281.234 pesetas de intereses de demora liquidados en el acta núm. 0553587.5);

5) 847.678 pesetas de impuesto transmisiones patrimoniales de 1984 (494.530 pesetas de cuota, 123.632 pesetas de sanción y 229.516 pesetas de intereses de demora liquidadas en el acta núm. 0553589.3).

6) 703.182 pesetas de impuesto transmisiones patrimoniales de 1985 (415.436 pesetas de cuota, 103.859 pesetas de sanción y 183.887 pesetas de intereses de demora liquidadas en el acta núm. 0553589.3).

c) Ante el impago de las anteriores deudas se giraron las correspondientes providencias de embargo y, una vez realizadas las oportunas actuaciones en fase ejecutiva, finalmente se procedió a declarar fallida a la entidad mercantil por Acuerdo de 21 de octubre de 1993. Tras este Acuerdo, la jefa del servicio de recaudación de la AEAT dictó con fecha de 7 de febrero de 1994 un acto administrativo de derivación de la responsabilidad, declarando responsables subsidiarios del pago de las obligaciones

tributarias pendientes de la entidad DIFO, S.A., a quienes durante los años 1984 a 1986 formaban parte de su Consejo de Administración. En concreto, a los Sres. E. Z., C. R. y R. D. se les derivaba la responsabilidad de pago de 2.427.758 pesetas correspondientes a las siguientes deudas:

- 1) 285.784 pesetas de sanción impuesta por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1984 (acta núm. 0553590.2);
 - 2) 117.750 pesetas de sanción impuesta por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1985 (acta núm. 0553591.1);
 - 3) 319.249 pesetas de sanción impuesta por el impuesto general sobre el tráfico de empresas del ejercicio 1984 (acta núm. 0553587.5);
 - 4) 1.447.484 pesetas por el impuesto general sobre el tráfico de las empresas del ejercicio 1985 (660.000 pesetas de cuota, 536.250 pesetas de sanción y 281.234 pesetas de intereses de demora derivadas del acta núm. 0553587.5);
 - 5) 123.632 pesetas de sanción impuesta por el impuesto transmisiones patrimoniales del ejercicio 1984 (acta núm. 0553589.3);
 - 6) 103.859 pesetas de sanción impuesta por el impuesto transmisiones patrimoniales del ejercicio 1985 (acta núm. 0553589.3).
- d) Dado que se había advertido un error material en el anterior acuerdo de derivación de la responsabilidad, mediante nuevo Acuerdo del jefe del servicio de recaudación de la AEAT de 3 de marzo de 1994 se procedió a su rectificación, fijando el total alcance de la responsabilidad nuevamente en la suma de 2.427.758 pesetas
- e) El anterior acuerdo fue recurrido en reposición por los Sres. E. Z., C. R. y R. D., siendo estimados en parte los recursos mediante Resoluciones de 6 de junio de 1994, en las que se minora el alcance de la responsabilidad subsidiaria en la suma de 1.477.484 pesetas (correspondiente al impuesto general sobre el tráfico de las empresas del ejercicio 1985 liquidado en el acta núm. 0553587.5), por no ser posible, a la vista del acta, determinar la fracción de cuota regularizada correspondiente al primer trimestre de 1985. En suma, la responsabilidad derivada queda limitada a 950.274 pesetas, resultado de adicionar 285.784 pesetas de sanción impuesta por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1984 (acta núm. 0553590.2), 117.750 de sanción impuesta por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1985 (acta núm. 0553591.1), 319.249 pesetas de sanción impuesta por el impuesto general sobre el tráfico de empresas del ejercicio 1984 (acta núm. 0553587.5), 123.632 pesetas de sanción impuesta por el impuesto transmisiones patrimoniales del ejercicio 1984 (acta núm. 0553589.3) y 103.859 pesetas de sanción impuesta por el impuesto transmisiones patrimoniales del ejercicio 1985 (acta núm. 0553589.3).
- f) Contra las resoluciones que resolvían los recursos de reposición, el día 1 de julio de 1994 los interesados instaron colectivamente reclamación económico-administrativa (núm. 28/15965/94), que fue estimada en parte por Resolución de 17 de junio de 1997 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, al confirmar «el acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado, en los términos en que quedó modificado por los acuerdos dictados al resolver los recursos de reposición», sin perjuicio de que la cuantía de las sanciones se acomodara a lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, en el supuesto de que fuera más beneficiosa.
- g) Frente a la mencionada Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, el 11 de noviembre de 1997 los interesados interpusieron recurso contencioso-administrativo ante la Sala del citado orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso núm. 3155/97). Posteriormente, mediante escrito presentado el 11 de junio de 1998, los recurrentes solicitaron de la Sala que reclamara de la Administración de la AEAT de Hortaleza «los expedientes administrativos de los recursos de reposición» y «los expedientes de derivación de responsabilidad por deudas de la entidad Difo, S.A.» tramitados ante dicha Administración, así como la suspensión del plazo para formular la demanda hasta que no se entregara el expediente completo. La citada documentación fue reclamada a la AEAT de Hortaleza por el órgano judicial mediante providencia de 10 de septiembre de 1998. Con anterioridad, el 17 de junio de 1998, los recurrentes presentaron escrito por el que se formulaba la demanda contencioso-administrativa que, en esencia, se fundamentaba en los siguientes razonamientos: en primer lugar, la

prescripción de la acción de la Administración tributaria para derivar la responsabilidad hacia los recurrentes; en segundo lugar, la falta de culpa o negligencia en la actuación de los interesados como administradores de Difo, S.A.; en tercer lugar, la imposibilidad, a la luz del art. 37.3 de la Ley general tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de que la derivación de responsabilidad alcance a las sanciones; en cuarto lugar, la indefensión provocada a los demandantes como consecuencia de que, no habiéndose completado el expediente administrativo con las actuaciones seguidas por la Inspección de los tributos con la entidad Difo, S.A., hasta la incoación de las correspondientes actas (diligencias, informe ampliatorio, etc.) -- actas que, a la postre, dieron lugar a la derivación de responsabilidad a los interesados--, no han podido ejercitar de manera efectiva su derecho a la impugnación de las liquidaciones tributarias que se les exigen, pese a que el art. 37.4, párrafo 2, de la Ley general tributaria, les confiere los mismos derechos del deudor principal y, finalmente, la inconstitucionalidad del art. 37, apartado 5, de la Ley general tributaria, en su redacción dada por la Ley 31/1991, de presupuestos generales del Estado para 1992.

h) Por providencia notificada el 14 de septiembre de 1998 la Sala acordó suspender el término concedido para presentar la demanda y reclamó a la Administración de la AEAT de Hortaleza que remitiera el expediente solicitado completo. Por escrito presentado el 7 de octubre de 1998 la Jefa de sección de la unidad de grandes expedientes de la dependencia de recaudación de la AEAT de Madrid respondió que aunque «dicho expediente fue remitido con fecha de entrada en el Tribunal el 14 de julio de 1998», no obstante, en relación con los recursos de reposición tramitados por la Administración de Hortaleza «se vuelve a remitir fotocopias compulsadas de dichos recursos». El 13 de octubre del mismo año la Sala notificó a los recurrentes providencia por la que se tenía por formalizada la demanda y se daba traslado de la misma al Abogado del Estado. Frente a dicha providencia, el 20 de octubre, los demandantes, considerando que el expediente se encontraba aún incompleto, interpusieron recurso de súplica solicitando a la Sala la suspensión del traslado del escrito de demanda y del plazo para contestar a la Abogacía del Estado hasta tanto no fueran remitidas la totalidad de las actuaciones y antecedentes que obran en el expediente administrativo. Mediante providencia de 3 de diciembre de 1998 la Sala, estimando innecesario tramitar el recurso de súplica interpuesto, acordó poner de manifiesto a los recurrentes el expediente de gestión, concediéndoles un plazo de ocho días para formular alegaciones respecto del mismo. Dicho trámite fue evacuado mediante escrito presentado el 22 de diciembre de 1998, en el que los recurrentes ampliaban los fundamentos de derecho recogidos en el escrito de demanda con dos alegaciones: en primer lugar, se reiteraba la indefensión que se les causaba al no haberse completado hasta la fecha el expediente, dado que faltaban «los documentos, diligencias e informes» que sustentan el procedimiento inspector que finalizó con la incoación de las actas cuyas liquidaciones se exigen a los interesados a través de la derivación de responsabilidad impugnada y, en segundo lugar, se dedicaban tres páginas a denunciar la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad con fundamento en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (arts. 42.2 y 43.4), el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo (art. 1) y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 1997. El 2 de julio de 1999 los recurrentes presentaron escrito de conclusiones en el que se reiteraban las alegaciones formuladas en la demanda: la existencia de prescripción; la falta de culpa o negligencia en su actuación como administradores de la entidad Difo, S.A.; la imposibilidad de derivar la responsabilidad respecto de sanciones, en virtud del art. 37.3 de la Ley general tributaria, en su nueva redacción; la indefensión padecida por los recurrentes al no haberseles entregado el expediente administrativo completo y, finalmente, la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad.

i) El 14 de febrero de 2001 la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó Sentencia por la que desestimaba el recurso interpuesto. El Tribunal fundamenta el fallo, en esencia, en los siguientes razonamientos: en primer lugar, la inexistencia de la prescripción alegada, por haberse producido varios actos interruptivos de la misma realizados conforme al art. 66 de la Ley general tributaria (FD cuarto); en segundo lugar, la existencia de una conducta negligente de los recurrentes cuando fueron administradores de Difo, S.A. (FD quinto); en tercer lugar, la inexistencia de indefensión como consecuencia de la falta de conocimiento de las actuaciones previas a las actas, «pues no han

determinado imposibilidad alguna de alegación frente a las cuestiones objeto del recurso, teniendo en cuenta que las mismas fueron firmadas en conformidad» (FD quinto); en cuarto lugar, la improcedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 37, apartado 5, de la Ley general tributaria, en su redacción dada por la Ley 31/1991, «pues no incide en el presente caso la reforma operada, ni se relaciona con precepto constitucional alguno que se considere vulnerado»; en quinto lugar, la imposibilidad de aplicar retroactivamente la nueva regulación de las infracciones y sanciones contenida en la Ley 25/1995, de un lado, porque, conforme a la disposición transitoria primera de la citada Ley, ésta no resulta aplicable a las sanciones firmes, y este es el carácter que tiene la sanción que contiene la deuda tributaria originaria y, de otro lado, porque a los recurrentes no se les ha impuesto sanción alguna (FD quinto).

j) Mediante escrito presentado el 20 de marzo de 2001 los recurrentes, al amparo del art. 240 LOPJ, formularon incidente de nulidad contra la citada Sentencia de 14 de febrero de 2001, al considerar que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid incurría en falta de congruencia por no resolver detalladamente todas las cuestiones planteadas, en particular, sobre la indefensión vulneradora del art. 24.1 CE que habrían padecido los recurrentes al no haberse remitido por la Administración el expediente completo y sobre la procedencia de anular y archivar el procedimiento de derivación de responsabilidad al haber caducado éste. Mediante providencia de 24 de abril de 2001 la citada Sala declaró que no procedía «admitir a trámite el incidente de nulidad planteado al no darse los supuestos contemplados en el art. 240 de la LOPJ, pues el solicitante ni siquiera concreta las supuestas incongruencias omisivas, y manifiesta de forma genérica que no se resuelven 'detalladamente todas las cuestiones planteadas' pero ello no es así».

3. Se alega en la demanda de amparo la vulneración del derecho a obtener la tutela efectiva de Jueces y Tribunales, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión (art. 24.1 CE), así como del derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa según la legislación vigente en aquel momento (art. 25.1 CE), con fundamento en los razonamientos que se exponen a continuación:

a) Comienza la demanda de amparo poniendo de manifiesto que son dos los motivos por los que se ha causado a los recurrentes la indefensión prohibida por el art. 24.1 CE: de un lado, por la incongruencia en que incurre la resolución judicial impugnada; y, de otro lado, por la negación a los demandantes de amparo, pese a haber sido declarados responsables subsidiarios, de los mismos derechos que puede ejercitar el deudor principal (la entidad Difo, S.A.).

A juicio de los recurrentes, son asimismo dos las razones por las que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001 incurre en la incongruencia proscrita por el art. 24.1 CE. En primer lugar, porque en ningún momento entra a valorar en sus fundamentos jurídicos, ni siquiera para desestimarla, la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad aducida en el escrito de ampliación de la demanda. Y, en segundo lugar, porque en relación con la indefensión, alegada en el escrito de demanda y en el de ampliación, que habrían padecido los recurrentes al no haberse remitido por la Administración tributaria el expediente completo (en particular, faltaban «los documentos, diligencias e informes» que sustentan el procedimiento inspector seguido con la entidad Difo, S.A.), la citada Sentencia se limita a negar que se haya producido con el simple argumento de que las deudas exigidas a los demandantes derivan de unas actas firmadas en conformidad. Esta incongruencia --subraya la demanda, con cita de la STC 78/2001, de 26 de marzo-- no fue salvada por el órgano judicial en el incidente de nulidad planteado contra la citada Sentencia, dado que dicho incidente fue inadmitido por providencia de 24 de abril de 2001 en la que se afirma que «el solicitante ni siquiera concreta las supuestas incongruencias omisivas»; afirmación que no es cierta porque en el escrito que planteaba el incidente de nulidad, después de recordar en el punto V las cuestiones suscitadas en la demanda, se afirmaba expresamente que no se habían resuelto las alegaciones relativas a la caducidad del expediente de derivación de responsabilidad y a la indefensión causada por no haber tenido los demandantes acceso a la totalidad del expediente administrativo.

Seguidamente, la demanda fundamenta la indefensión que se le habría causado a los recurrentes al haberseles denegado como

responsables subsidiarios de las deudas de Difo, S.A., los mismos derechos que podía ejercitar dicha entidad como deudor principal. A este respecto, señala la demanda que, dado que conforme al art. 37.4 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, desde que se les comunica la derivación de responsabilidad, debe conferirse a los responsables todos los derechos que ostentaba el deudor principal, en el supuesto examinado, los demandantes tenían derecho a recurrir las actas cuyo importe se les exigía, sobre todo, teniendo en cuenta que dichas actas no fueron firmadas por ninguno de ellos. Este derecho a impugnar las actas de inspección, sin embargo, no pudo ser ejercido por los demandantes por dos motivos. En primer lugar, no se han podido impugnar las actas de las que derivan las liquidaciones reclamadas a los recurrentes en tanto que responsables subsidiarios porque, pese a haberlo solicitado en reiteradas ocasiones, la Administración tributaria demandada no ha aportado en ningún momento el expediente completo formado por la dependencia de inspección de la Agencia Estatal de Administración tributaria de Hortaleza, ni el elaborado por los órganos de recaudación al proceder ejecutivamente contra el deudor principal declarado fallido.

En segundo lugar, porque, aún en el supuesto de que los expedientes hubieran estado completos, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid contra la que se insta el presente recurso de amparo niega expresamente la posibilidad de impugnación de las actas en la medida en que «las mismas fueron firmadas de conformidad», restringiendo, de este modo, el derecho de defensa de los recurrentes reconocido en el art. 37.4 LGT, quienes deben aceptar, sin posibilidad de réplica, las actas que suscribió el representante de Difo, S.A., en un momento en que los recurrentes hacía más de tres años que no eran administradores de dicha entidad. En fin, para los demandantes de amparo, dado que la deuda tributaria que se les reclama procede de un período en el que eran administradores del deudor principal, Difo, S.A., es evidente que se deja vacío de contenido el art. 37.4 de la Ley general tributaria y se quebrantan los derechos a la tutela judicial efectiva y a la defensa garantizados en el art. 24.2 CE cuando, de un lado, no se les facilitan los antecedentes que han dado lugar a la deuda reclamada y, de otro, se les niega la posibilidad de ejercitar la impugnación contra la propia génesis de dicha deuda.

b) A continuación, la demanda expone las razones por las que la resolución judicial impugnada ha vulnerado el derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa según la legislación vigente, en aquel momento garantizado en el art. 25.1 CE. A juicio de los demandantes de amparo, en la medida en que las deudas objeto de derivación son sanciones tributarias impuestas al deudor principal por comportamientos infractores en el ámbito del impuesto de sociedades (ejercicios 1984 y 1985), impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ejercicios 1984 y 1985) e impuesto general sobre el tráfico de empresas (ejercicio 1985), es evidente que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid debería haberles aplicado el régimen sancionador derivado de la nueva Ley general tributaria, modificada por Ley 25/1995, en el supuesto de que éste fuera más favorable. Y no cabe duda de que era más favorable, no sólo porque el art. 37.3 de dicha Ley, al señalar que «la responsabilidad tributaria alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones», elimina éstas del ámbito de la responsabilidad tributaria, sino también porque la nueva Ley reduce sensiblemente la cuantía de las sanciones (determinando, cuanto menos, que, tal y como ordenó el Tribunal Económico-Administrativo de Madrid, las sanciones se redujeran en un 30 por 100 al haberse firmado las actas en conformidad).

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid rechaza la posibilidad de aplicar este nuevo régimen sancionador más favorable con fundamento en que las sanciones impuestas son firmes y no admiten revisión, pasando por alto, de este modo, que el art. 37.4, párrafo 2, de la Ley general tributaria, sitúa al responsable subsidiario en la misma posición jurídica que ostentaba el deudor principal, razón por la cual tiene derecho a impugnar las liquidaciones cuyo cobro se pretende.

En definitiva, a juicio de los demandantes de amparo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha vulnerado gravemente el derecho contenido en el art. 25 CE al no admitir como motivo de oposición a la liquidación cuyo cobro se pretende, la obligación, derivada del art. 9.3 CE, de aplicar retroactivamente el derecho sancionador más favorable derivado de la Ley general tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995. A mayor abundamiento, cita la demanda la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de

enero de 1999 (fundamento jurídico 5) y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de septiembre de 2000, que acogerían plenamente la tesis en virtud de la cual, conforme al art. 37 de la Ley general tributaria, redactado por la Ley 25/1995, no resultan exigibles las sanciones a los responsables subsidiarios.

4. Por providencia de 6 de febrero de 2004, la Sección Primera de este Tribunal acordó la admisión a trámite del recurso de amparo formulado por don Fernando C. R., don Emilio E. Z. y don Manuel R. D., y tener por personado y parte en nombre y representación de los mismos al Procurador de los Tribunales don Carlos Riopérez Losada. Asimismo, y en aplicación de lo previsto en el art. 51 LOTC, se acordó en dicho proveído requerir a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid para que en el plazo de diez días remitiesen, respectivamente, testimonio del recurso núm. 3155/97 y de la reclamación 15965/94, interesándose al mismo tiempo se emplazase al Abogado del Estado, en representación de la Administración, para que en el plazo de diez días pudiera comparecer, si lo estimase pertinente, en este proceso constitucional.

5. Por diligencia de ordenación del Secretario de Justicia de la Sala Primera de este Tribunal, el 22 de marzo de 2004 se tienen por recibidos los testimonios de las actuaciones remitidos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de dicha Villa; así como el escrito del Abogado del Estado, a quien se tiene por personado y parte en el procedimiento. Asimismo, a tenor de lo dispuesto en el art. 52 LOTC, se ordenó dar vista de las actuaciones por plazo común de veinte días al Ministerio Fiscal, al Abogado del Estado y al Procurador Sr. Riopérez Losada para que, dentro de dicho plazo, pudieran presentar las alegaciones que a su derecho conviniese.

6. Por escrito registrado en este Tribunal el 31 de marzo de 2004, el Abogado del Estado interesaba que se dictase Sentencia desestimatoria de la demanda de amparo. Comienza la representación pública en su escrito señalando que aunque, según expresa el encabezamiento de la demanda, el objeto del presente recurso de amparo es la providencia de 24 de abril de 2001 por la que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid inadmitió a trámite el incidente de nulidad de actuaciones promovido contra la Sentencia de la misma Sala de 14 de febrero de 2001, sin embargo, el demandante trata de ampliar el objeto del recurso extendiéndolo a la mencionada Sentencia, contra la que --en el mismo encabezamiento-- afirma dirigirse «en especial». En el suplico de la demanda de amparo, la Sentencia de 14 de febrero de 2001 se relaciona en primer lugar como objeto directo y principal del recurso, mientras que la providencia que inadmite a trámite el incidente de nulidad planteado queda relegada a un segundo plano, de modo que la pretensión de anulación de esta última se presenta como mera consecuencia de aquélla, que pasa a ser el objeto principal del recurso de amparo. En suma, la Sentencia sería nula y, a consecuencia de ello, también lo sería la providencia que se abstiene de declarar la nulidad.

A juicio del Abogado del Estado, los hechos descritos ponen de manifiesto una transmutación del recurso de amparo que no puede ser asumida. En efecto, la providencia que inadmite el incidente de nulidad es la única resolución que puede cumplir el requisito del plazo de impugnación y, por ende, la única que puede ser revisada en vía de amparo. Cabe distinguir --señala, con cita de la STC 158/2002-- entre los vicios o defectos imputados a la providencia denegatoria del trámite incidental de aquellos otros que motivaron el planteamiento del incidente de nulidad, esto es, que atacaban la Sentencia por causas intrínsecas a la misma. Y partiendo de tal distinción, considera patente que en sede constitucional la cuestión debe quedar circunscrita a la providencia impugnada. Frente a la pretensión del demandante -advierte--, el examen de la Sentencia no es un prius para juzgar la legalidad de la providencia, sino que, en cierto modo, es precisamente al revés: el único camino posible para atacar la Sentencia sería la anulación de la providencia de inadmisión del incidente de nulidad. Si, como consecuencia de esa anulación, hubiera que reproducir tal incidente de nulidad, «podría llegarse a incidir en la Sentencia, cuya emisión habría de corresponder al propio Tribunal sentenciador». Por las razones expuestas, estima la representación pública que deben seleccionarse los reproches que pueden entenderse dirigidos contra el pronunciamiento de inadmisión de la providencia, excluyendo, en cambio, los que per saltum se dirigen contra la Sentencia misma.

Una vez delimitado cuál debe ser, a su entender, el objeto de nuestro enjuiciamiento, pone de manifiesto el Abogado del Estado que de las dos infracciones denunciadas en la demanda, las del derecho a la tutela judicial efectiva establecido en el art. 24 CE y la del principio de retroactividad en lo favorable de las normas sancionadoras que garantizaría el art. 25 CE, esta última invocación debe quedar fuera de lugar puesto que, ni fue objeto del procedimiento incidental, ni pudo serlo, dado que en éste, tal como lo configura el art. 240 LOPJ, sólo caben los defectos de forma causantes de indefensión y la incongruencia. La demanda es, en este punto, para el Abogado del Estado, extemporánea.

Centrado el objeto de análisis en la denunciada infracción del art. 24 CE, examina en primer lugar el Abogado del Estado la indefensión que, según se expresa en la demanda, se habría producido al haberse negado a los responsables subsidiarios los mismos derechos que puede ejercitar el deudor principal. A su juicio, esta «negación de derechos» responde en realidad a una cuestión sustantiva relacionada con la derivación de la responsabilidad tributaria, donde la suscripción de las actas de conformidad por parte del deudor principal impide lógicamente la reproducción del procedimiento de investigación frente a los demás responsables. Estos últimos --señala-- se colocan en la posición del sujeto pasivo con todos los derechos, pero también con las mismas obligaciones y, por tanto, también en aquéllas que resulten de los actos determinativos de la deuda tributaria fijados por reconocimiento del obligado tributario. Como señala el fundamento jurídico quinto de la Sentencia aquí impugnada, no es que la Sala sentenciadora haya reducido las posibilidades alegatorias o de defensa, sino que el ámbito del acto impugnado se contraía a la derivación de responsabilidad de una deuda, cuyo proceso de determinación o liquidación era ajeno a su contenido. No hay, pues --entiende-- vulneración alguna del art. 24 CE, sino simple delimitación sustantiva del contenido de una resolución administrativa.

Seguidamente, analiza el Abogado del Estado la segunda de las razones por las que la demanda de amparo considera infringido el derecho a la tutela judicial efectiva de los recurrentes: la incongruencia omisiva en que habría incurrido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001. A este respecto, recuerda que los demandantes consideran incierta la afirmación de la providencia de 24 de abril de 2001, según la cual «el solicitante ni siquiera concreta las supuestas incongruencias omisivas», porque «en el escrito que planteaba el incidente de nulidad, se recordaban las cuestiones planteadas en la demanda (punto V del incidente) y se decía, expresamente, que no se habían resuelto la caducidad del expediente y la indefensión». Y recuerda asimismo que en el incidente de nulidad los demandantes imputaban incongruencia a la citada Sentencia por «no resolver detalladamente todas las cuestiones planteadas», «en especial las recogidas en el escrito complementario de alegaciones (resumidas en el punto V anterior)».

Sin embargo, a juicio del Abogado del Estado, la inadmisión del incidente de nulidad está bien acordada. Considera que la expresión que emplean los demandantes en dicho incidente es absolutamente indeterminada, dado que se limitan a comparar genéricamente la demanda (ampliada en escrito posterior) con la Sentencia, pero sin cumplir con la carga de concretar los términos de la incongruencia. La referencia al punto V del propio escrito donde estarían, según los recurrentes, resumidas las alegaciones que supuestamente han sido desatendidas en la Sentencia y que motivaron el incidente no ilustra tampoco mucho más. La incongruencia, en fin, requiere de un esfuerzo de concreción mayor que el de su mera remisión a unos apartados de la demanda, concreción --que es lo que echa de menos la providencia impugnada-- que no se satisface con un recordatorio de unas cuestiones genéricas.

Finalmente, señala el Abogado del Estado que las consideraciones que hacían los recurrentes en su escrito complementario de la demanda contenciosa bajo la rúbrica «falta de diligencia de los órganos de recaudación», no constituyen una pretensión, sino un argumento dirigido a persuadir a la Sala de la extinción anticipada del derecho de la Hacienda pública al cobro de la deuda tributaria. Y como la congruencia procesal se mide en función de las pretensiones y no de los argumentos es claro que la providencia de 24 de abril de 2001 procedió con absoluta corrección al inadmitir a trámite el incidente de nulidad planteado. Por otro lado, la Sentencia de 14 de febrero de 2001, al ocuparse ampliamente en su Fundamento Jurídico cuarto de la prescripción

alegada, reputando vigente la obligación tanto por el período anterior a la derivación de responsabilidad como por el posterior a la misma, estaría descalificando el argumento impugnatorio utilizado. Para el Abogado del Estado, en suma, ni siquiera en el plano de la motivación cabría objetar nada a dicha Sentencia.

7. Por escrito registrado en este Tribunal el 26 de abril de 2004, la representación procesal de los recurrentes se ratificó en las manifestaciones y alegaciones recogidas en el escrito de demanda.

8. Por escrito registrado en este Tribunal el 26 de abril de 2004, el Ministerio Fiscal solicitó el otorgamiento del amparo. Tras una breve descripción de los hechos y una síntesis de las alegaciones contenidas en la demanda, el Fiscal comienza exponiendo las razones por las que considera que debe desestimarse la vulneración del principio de legalidad que, según los recurrentes, se habría producido porque la Sentencia de 14 de febrero de 2001, estimando procedente la derivación de responsabilidad acordada por la Administración, no aplicó, como procedía, la normativa más favorable que sobre responsabilidad recoge el art. 37 de la Ley general tributaria, redactado por la Ley 25/1995.

A juicio del Fiscal, dicha alegación debe ser desestimada porque, si, como viene señalando este Tribunal reiteradamente, no cabe incluir el principio de retroactividad de la ley penal más favorable dentro del principio de legalidad penal (cita la STC 99/2000), con más razón tampoco es posible tal inclusión dentro del derecho administrativo sancionador. Además, recuerda la doctrina de este Tribunal en virtud de la cual el problema de la retroactividad e irretroactividad de la Ley penal --de las disposiciones sancionadoras en general-- viene regulado en el art. 9.3 CE, donde se garantiza la irretroactividad de las «disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales». Y dicho precepto no se encuentra dentro del ámbito del recurso de amparo, razón por la cual la cuestión relativa a la interpretación y aplicación de las normas --en este caso administrativas sancionadoras-- es, en principio, una cuestión de mera legalidad ordinaria que incumbe en exclusiva a los órganos judiciales, correspondiendo a éstos la responsabilidad de determinar el ámbito temporal de aplicación de las mismas a los diferentes supuestos de hecho que se le planteen.

A mayor abundamiento, considera el Fiscal que el fundamento jurídico quinto, in fine, de la Sentencia impugnada en esta sede aporta dos razonamientos lo suficientemente concluyentes como para no poder acoger definitivamente este concreto motivo de amparo. De un lado, dicha Sentencia rechaza la pretensión de los actores con fundamento en que las sanciones impuestas al deudor principal habían alcanzado firmeza, y la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, que modificó el texto del art. 37.3 de la Ley general tributaria, únicamente permite, a sensu contrario de lo establecido en su texto, la exclusión de las sanciones del global de la deuda tributaria aplicable a quienes han sido declarados responsables civiles subsidiarios cuando la sanción impuesta al deudor principal no sea firme. Y, de otro lado, la Sala pone de manifiesto que a los recurrentes no les fue impuesta sanción alguna, sino que los pronunciamientos administrativos se refirieron en exclusiva a las deudas contraídas por la entidad declarada deudora principal, por lo que la queja carece de fundamento. Entiende el Fiscal que la responsabilidad que, por derivación, se aprecia en las resoluciones administrativas luego confirmadas por la Sentencia impugnada, queda limitada al global de las deudas tributarias devengadas y no satisfechas, pero no se extiende a la imposición de sanción alguna, pues la parte dispositiva de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Madrid confirma las resoluciones recurridas «sin perjuicio de que la cuantía de las sanciones se acomode a lo dispuesto en la Ley 25/95», lo que vendría a acreditar que la liquidación por las sanciones que pudieran imponérseles a los recurrentes aún no es firme y puede ser impugnada.

Seguidamente examina el Fiscal la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que la demanda deriva de la incongruencia omisiva en que habría incurrido la Sentencia de 14 de febrero de 2001, al no haberse pronunciado sobre la alegada caducidad del expediente de derivación de responsabilidad y de la resolución administrativa que la acuerda; infracción del art. 24 CE que, a su juicio, debe ser apreciada por este Tribunal.

Para alcanzar esta conclusión, parte el Fiscal de que existen dos cuestiones diferentes que han sido confundidas por la Sentencia impugnada. Por un lado, estaría la problemática relativa a la prescripción del conjunto de las liquidaciones tributarias dictadas

por la Administración, cuestión a la que sí habría dado respuesta la Sala de instancia. Pero, por otro lado, está la pretensión específica de que el expediente de derivación de la responsabilidad a los recurrentes había caducado y a esta segunda pretensión no se le ha dado respuesta alguna. En efecto, subraya el Fiscal que en el escrito de 21 de diciembre de 1998, los demandantes, evacuando el trámite de alegaciones conferido por la Sala en la providencia de 3 de diciembre anterior para que pudieran examinar el expediente de gestión remitido por la Administración, sostuvieron la caducidad del expediente de derivación de responsabilidad y propugnaron su anulación al considerar que entre la fecha en que tuvo lugar la declaración de fallido de la entidad Difo, S.A., y la fecha del acuerdo de derivación de responsabilidad a los recurrentes había transcurrido el plazo de tres meses de caducidad que, a su juicio, resultaba aplicable. Aunque esta alegación no se recogía en el escrito inicial de formalización de la demanda del recurso contencioso-administrativo, sí fue en cambio incluida posteriormente cuando el Tribunal Superior de Justicia de Madrid concedió a los actores un nuevo plazo de ocho días para que formularan alegaciones a la vista del expediente de gestión que le había sido remitido por la Administración tributaria, por lo que, en definitiva --afirma el Fiscal--, formaba ya parte de la relación de pretensiones del recurso.

Esto sentado, pone de manifiesto el Fiscal que el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia impugnada en amparo se refiere exclusivamente al cómputo de los plazos de prescripción de las liquidaciones tributarias dictadas por la Administración, pero no alude en absoluto a la pretensión de la caducidad del expediente de derivación de la responsabilidad que los demandantes introdujeron en el debate procesal. Es esta, pues, una pretensión que no ha sido respondida por el órgano judicial en la Sentencia de 14 de febrero de 2001, pues en la misma el Tribunal se ha limitado a analizar la problemática de la prescripción que inicialmente le fue planteada, pero no la de la caducidad del expediente de derivación que posteriormente se le suscitó.

A juicio del Fiscal, por tanto, la Sentencia impugnada ha incurrido en el vicio de incongruencia omisiva al no haber dado una respuesta razonada en derecho acerca de una concreta pretensión: la caducidad del expediente de derivación de responsabilidad por la inactividad de la Administración durante los plazos establecidos normativamente.

Diferente suerte debe correr, sin embargo, a juicio del Fiscal, la alegada indefensión que, según se expresa en la demanda, se les habría generado a los recurrentes al no haberles remitido en su integridad el expediente administrativo, en especial, los documentos que dieron origen a las actas levantadas por la Inspección tributaria y al Acuerdo de derivación de responsabilidad. Entiende el Fiscal que esta alegación no puede ser acogida porque de la lectura de las actuaciones se desprende que los demandantes han tenido en todo momento cabal conocimiento de cuáles fueron los argumentos esgrimidos por la Administración tributaria para acordar su responsabilidad subsidiaria en el expediente administrativo. Efectivamente, los recurrentes formaron parte del Consejo de Administración de la entidad Difo, S.A., y como tales consejeros tenían la responsabilidad de conocer y controlar los actos que dieron lugar al incumplimiento de las obligaciones tributarias de la citada entidad. Tanto las resoluciones administrativas que acordaron la derivación de responsabilidad como posteriormente la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo de Madrid inciden precisamente en la culpa in vigilando en que incurrieron los demandantes, culpa que es apreciada sobre la base de que en ningún momento salvaron con su voto discrepante la responsabilidad contraída como administradores. Siendo esto así, considera el Fiscal que aquéllos debían saber en todo momento, en cuanto integrantes del Consejo de Administración de Difo, S.A., cuál era la situación de dicha entidad durante los años en que ejercieron de administradores y, por la misma razón, debían conocer cuáles eran los argumentos que asistieron a la Administración tributaria para acordar su responsabilidad subsidiaria.

Además --subraya el Fiscal-- hasta agotar la vía administrativa previa a la judicial los recurrentes no hicieron expresa su queja de no haber tenido acceso a los expedientes que luego reclamaron en la vía judicial. De hecho, ni al formular los recursos de reposición contra los acuerdos de la Administración de Hortaleza de la Agencia Estatal de Administración tributaria ni al interponer la reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional alegaron indefensión por no haber tenido acceso a la documentación que reclamaron ante el órgano judicial. Esta circunstancia, a juicio del Fiscal, permite llegar a una de estas

dos conclusiones: o bien que en la vía administrativa tuvieron pleno acceso a la referida documentación, en cuyo caso la indefensión que ahora se alega resultaría irrelevante; o bien que no la reclamaron en vía administrativa porque estimaron que no era precisa para fundamentar los recursos de reposición y la reclamación económico-administrativa colectiva, al tener pleno conocimiento de cuál había sido la actividad de la entidad que habían administrado y qué tipo de responsabilidad por culpa in vigilando se les imputaba. Sea cual fuera la razón, entiende el Fiscal que, aun cuando no se haya completado la documentación requerida, la eventual omisión de la Sala de instancia no generó ninguna indefensión a los recurrentes, quienes tuvieron en todo momento conocimiento de cuáles eran los fundamentos de responsabilidad que la Administración tributaria les imputaba.

Finalmente, a la vista de las consideraciones expuestas, el Ministerio Fiscal solicita de este Tribunal que dicte una sentencia en la que otorgando el amparo, se reconozca el derecho de los recurrentes a la tutela judicial efectiva y se les restablezca en su derecho y, a tal fin, se declare la nulidad de la Sentencia de 14 de febrero de 2001 y de la providencia de 24 de abril de 2001, ambas dictadas por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y se ordene retrotraer las actuaciones al momento procesal oportuno, a fin de que el órgano judicial dicte nueva sentencia en la que se pronuncie sobre la pretensión de caducidad sostenida por los recurrentes.

9. Por providencia de 23 de marzo de 2006 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 27 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de amparo se dirige contra la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001, así como contra la providencia de la misma Sección de 24 de abril de 2001, que inadmite a trámite el incidente de nulidad planteado respecto de dicha Sentencia. Ésta desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por los ahora recurrentes en amparo contra la resolución de 17 de junio de 1997 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que confirma en lo fundamental el acuerdo de 7 de febrero de 1994 del Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Hortaleza --modificado parcialmente en reposición el 6 de junio de 1994-- por el que se declara a los recurrentes responsables subsidiarios de deudas tributarias de la entidad Difo, S.A., de la que fueron administradores.

Se alega en la demanda de amparo la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y del derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa según la legislación vigente en aquel momento (art. 25.1 CE). A juicio de los recurrentes, la vulneración del art. 24.1 CE se habría producido por dos motivos: en primer lugar, al incurrir la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en incongruencia omisiva o ex silentio, dado que, habiéndose aducido por los actores en su escrito de 21 de diciembre de 1998 la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad, el órgano judicial no ha respondido a esta alegación esencial ni en la Sentencia de 14 de febrero de 2001 ni, pese a que se le puso de manifiesto esta incongruencia en el incidente de nulidad de actuaciones planteado, en la providencia de 24 de abril de 2001; en segundo lugar, porque, pese a que el art. 37.4 de la Ley general tributaria (LGT) confiere a los responsables, una vez que se les ha notificado el acto de derivación de responsabilidad, todos los derechos que asisten al deudor principal, ni los recurrentes han podido cuestionar las actas de las que derivaron las liquidaciones tributarias que se les exigen, al estar incompleto el expediente formado por los órganos de inspección y recaudación, ni, de todos modos, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid permite la impugnación de dichas actas en la medida en que «las mismas fueron firmadas de conformidad», siendo así que éstas fueron suscritas por el representante de Difo, S.A., cuando hacía ya más de tres años que los recurrentes no eran administradores de dicha entidad. Por lo que respecta a la vulneración del art. 25.1 CE, ésta, según se señala en la demanda de amparo, se habría producido al no haber aplicado la Sala a los recurrentes retroactivamente el art. 37.3 LGT, en su redacción dada por la Ley 25/1995, pese a que estaba vigente cuando

el Tribunal dictó Sentencia y era claramente más favorable para los demandantes, dado que, en su virtud, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria «con excepción de las sanciones».

Por su parte, el Abogado del Estado solicita que se dicte Sentencia desestimatoria de la demanda. A su juicio, en primer lugar, no cabe pronunciarse sobre la alegada infracción del principio de legalidad recogido en el art. 25 CE, dado que el recurso de amparo sólo se habría interpuesto dentro del plazo de caducidad establecido en el art. 44.2 LOTC respecto de la providencia de 24 de abril de 2001 que inadmite el incidente de nulidad formulado, y en dicho incidente no se planteó al órgano judicial --ni, en virtud del art. 240 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), se pudo plantear-- la obligación de la Administración de aplicar retroactivamente el art. 37.3 LGT, en la redacción dada por Ley 25/1995, en tanto que norma más favorable para los recurrentes. En segundo lugar, niega que la imposibilidad de discutir las actas de inspección por no haber tenido acceso a la totalidad del expediente administrativo haya causado indefensión a los recurrentes, dado que, en la medida en que dichas actas fueron firmadas en conformidad por el deudor principal, no les cabía a aquéllos impugnar la procedencia o cuantía de las deudas tributarias derivadas de las actas, sino exclusivamente el presupuesto habilitante del acto de derivación de responsabilidad. En tercer lugar, en fin, tampoco se habría producido la incongruencia omisiva denunciada en la demanda, dado que, tal y como señala la providencia de 24 de abril de 2001, en el incidente de nulidad los recurrentes no atendieron la carga de concretar las alegaciones a las que supuestamente el órgano judicial no había dado cumplida respuesta.

El Ministerio Fiscal, en cambio, solicita que se dicte Sentencia que otorgue el amparo y reconozca el derecho de los recurrentes a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE. A su juicio, no cabe apreciar la denunciada vulneración del art. 25 CE por varias razones: en primer lugar, porque el principio de retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables no se integra en dicho precepto, sino en el art. 9.3 CE, que no es susceptible de amparo; en segundo lugar, porque, aunque la derivación de responsabilidad alcance a las sanciones impuestas en su día a la deudora principal, la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995 prohíbe su aplicación retroactiva a sanciones que, como sería el caso, han ganado firmeza; y, en tercer lugar, porque a los recurrentes no se les ha impuesto sanción alguna. Entiende, por otra parte, el Fiscal que no se ha producido la alegada indefensión, y ello no sólo porque, dado que los recurrentes fueron administradores de Difo, S.A., en los años en los que la entidad no ingresó las deudas tributarias reclamadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad, deben conocer los argumentos que asisten a la Administración para dictar dicho acuerdo, sino también porque no alegaron la indefensión ahora denunciada por no tener acceso al expediente administrativo completo ni en los recursos de reposición ni en la reclamación económico-administrativa. En cambio, estima el Fiscal que debe acogerse la vulneración del art. 24.1 CE por la incongruencia omisiva en que ha incurrido el órgano judicial al no pronunciarse acerca de la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad planteada por los recurrentes en el escrito de 21 de diciembre de 1998.

2. Una vez delimitado el objeto del presente proceso constitucional, antes de examinar los distintos motivos en los que los recurrentes sustentan su pretensión de amparo es necesario abordar la causa de inadmisión del art. 50.1 a), en relación con el 43.2 LOTC, en que, a juicio del Abogado del Estado, incurriría la demanda de amparo, exclusivamente en relación con la denunciada vulneración del art. 25.1 CE. Como hemos señalado, considera que la demanda es extemporánea en este punto concreto porque la cuestión sobre la aplicación retroactiva de la ley más favorable que los recurrentes apoyan en dicho precepto constitucional no fue --ni pudo ser-- objeto de debate en el incidente de nulidad, sino únicamente en la Sentencia de 14 de febrero de 2001, y desde la notificación de dicha Sentencia hasta la interposición de la demanda de amparo han transcurrido más de veinte días.

La causa de inadmisión que se aduce no puede prosperar. Conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el art. 43.2 en relación con el art. 44.1 a), ambos LOTC, por un lado, y éste último por otro, establecen, entre otras, la exigencia de agotar todos los recursos utilizables en la vía judicial ordinaria, requisito éste que, lejos de constituir una formalidad vacía, deriva de la necesidad de respetar la subsidiariedad del recurso de amparo, dado que, en virtud de lo dispuesto en el art. 53.2 CE, la tutela general de los derechos y libertades corresponde, en primer lugar, a los órganos del Poder Judicial. Consecuencia de lo anterior

es que, cuando existe un recurso susceptible de ser utilizado y adecuado por su carácter y naturaleza para tutelar la libertad o derecho que se entiende vulnerado, tal recurso ha de interponerse antes de acudir a este Tribunal. Es preciso, por tanto, que se apuren las posibilidades que los cauces procesales ofrecen en la vía judicial para la reparación del derecho fundamental que se estima lesionado, de suerte que cuando aquellas vías no han sido recorridas, el recurso de amparo resultará inadmisibile (entre muchas otras, SSTC 133/2001, de 13 de junio, FJ 3; 190/2001, de 1 de octubre, FJ 2; 39/2003, de 27 de febrero, FJ 3; 192/2003, de 27 de octubre, FJ 2; 36/2004, de 8 de marzo, FJ 2; 103/2004, de 2 de junio, FJ 2; 151/2004, de 20 de septiembre, FJ 5; 60/2005, de 14 de marzo, FJ 2; y 313/2005, de 12 de diciembre, FJ 2).

Entre los recursos ineludibles para cumplir el requisito previsto en los citados arts. 43.2 y 44.1 a) LOTC este Tribunal ha incluido el incidente de nulidad (por todas, SSTC 28/2004, de 4 de marzo, FJ 4; y 235/2005, de 26 de septiembre, FJ 2), incidente que en el momento en que fue interpuesto por los recurrentes se regulaba en el art. 240.3 LOPJ, en la redacción dada por la Ley Orgánica 13/1999, de 14 de mayo (en la actualidad, tras la modificación operada por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, se recoge en el art. 241 LOPJ), y que constituye un remedio destinado a obtener la reparación de los defectos de forma que hubieran causado indefensión o de la incongruencia del fallo, siempre que los primeros no haya sido posible denunciarlos antes de recaer Sentencia o resolución que ponga fin al proceso y que, en uno u otro caso, la Sentencia o resolución no sea susceptible de recurso en el que quepa reparar la indefensión sufrida.

En fin, en la misma línea de la doctrina expuesta, también hemos señalado en reiteradas ocasiones que, cuando, por su propia decisión el ciudadano ha intentado un remedio procesal o recurso contra una resolución judicial, el proceso constitucional no puede iniciarse hasta que la vía judicial, continuada a través de ese remedio o recurso, no se haya extinguido, dado que contradice el carácter subsidiario del recurso de amparo su coexistencia temporal con otro recurso seguido en la vía judicial ordinaria (entre muchas otras, SSTC 189/2002, de 14 de octubre, FJ 6; 15/2003, de 28 de enero, FJ 3; 82/2004, de 10 de mayo, FJ 3; 97/2004, de 24 de mayo, FJ 3; y 13/2005, de 31 de enero, FJ 3).

A la luz de la doctrina expuesta debe concluirse que, frente a lo que mantiene el Abogado del Estado, no puede tacharse de extemporánea la alegación de la vulneración del art. 25 CE que formulan los recurrentes, al no haber sido objeto del incidente de nulidad resuelto mediante la providencia de 24 de abril de 2001. Antes al contrario, con fundamento en el carácter subsidiario del recurso de amparo, cabe afirmar con carácter general que en los casos en los que, como aquí acontece, se imputan a una resolución judicial diversas infracciones constitucionales, unas susceptibles de ser reparadas a través del incidente de nulidad de actuaciones y otras que no pueden alegarse a través de este cauce procesal, y respecto de la Sentencia se haya planteado un incidente de nulidad, dicha resolución judicial sólo puede ser recurrida en amparo ante este Tribunal cuando aquél haya sido resuelto, debiendo ser declarado prematuro, por tanto, cualquier recurso de amparo interpuesto contra una resolución judicial frente a la que se ha instado al mismo tiempo incidente de nulidad pendiente aún de resolver, pues, de otro modo, si el incidente se estimara, y como consecuencia de ello se anulara la Sentencia impugnada y se dictara una nueva Sentencia, podría obtenerse en la vía judicial lo solicitado en amparo ante este Tribunal.

3. Descartada la existencia de la única causa de inadmisión alegada, el examen de las vulneraciones aducidas en la demanda de amparo exige, ante todo, determinar la verdadera naturaleza de las cantidades que la Administración tributaria reclama a los recurrentes en virtud de lo dispuesto en el art. 40 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria. Pues bien, del examen de las actuaciones se desprende claramente que, tras los Acuerdos del Administrador de la AEAT de Hortaleza de 6 de junio de 1994, por los que se estimaban parcialmente los recursos de reposición interpuestos por los recurrentes, la responsabilidad de éstos por las deudas tributarias de Difo, S.A., durante el período en que aquéllos formaron parte del Consejo de Administración de dicha entidad alcanza exclusivamente a sanciones. Así resulta del contenido no sólo de los citados Acuerdos, sino también de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 17 de junio de 1997 (hechos primero y segundo). Y tal responsabilidad deriva no de actos de otro --en particular, las omisiones de ingresos

imputadas a Difo, S.A.--, sino de un comportamiento que, aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los arts. 77 y ss. LGT, está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex art. 40 LGT, y que sólo a ellos les resulta atribuible, a saber, no haber realizado como administradores de Difo, S.A., los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por dicha entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado acuerdos que hicieron posible tales infracciones.

Pues bien, en la medida en que no se hace a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los citados tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados como consecuencia de dicho incumplimiento --componentes de la «deuda tributaria» a la que alude el art. 40 LGT que tienen, respectivamente, finalidad contributiva y resarcitoria (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FF.JJ. 5 y 6)--, sino sólo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a Difo, S.A., por las conductas infractoras cometidas por dicha sociedad cuando los demandantes formaban parte de su Consejo de Administración --sanciones que ejercen una función represiva o de castigo (STC 276/2000, citada, FJ 6)--, y que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II --que lleva por rúbrica «Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias»-- del título IV --que regula «La potestad sancionadora».

4. En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE [entre las últimas, SSTC 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 52/2004, de 13 de abril, FJ 3; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 9/2003, de 20 de enero, FJ 3 a); y 116/2002, de 20 de mayo, FJ 3]. Entre tales garantías se encuentra el derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, reconocido en el citado art. 25.1 CE, derecho cuya vulneración atribuyen los demandantes a la Sentencia de 14 de febrero de 2001 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. El recurso de amparo, sin embargo, debe ser rechazado en este punto por las razones que se exponen a continuación.

Como se ha dicho, según expresa la demanda, la infracción del art. 25.1 CE se habría producido al no haber aplicado la referida Sala retroactivamente el art. 37.3 LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley general tributaria, pese a que la deuda tributaria derivada a los recurrentes se integraba por sanciones y dicho precepto era claramente más favorable que el anteriormente vigente al excluir la posibilidad de que la responsabilidad alcance a las sanciones.

Claramente, parten los recurrentes de la premisa de que el citado art. 25.1 CE exige la aplicación retroactiva de las normas de carácter punitivo más favorables. Sin embargo, como advierte el Ministerio Fiscal, la jurisprudencia de este Tribunal viene negando la posible inclusión del principio de retroactividad de la Ley penal más favorable en el art. 25.1 CE y, de esta forma, su eventual defensa en esta vía constitucional (SSTC 14/1981, de 29 de abril, FJ 7; 68/1982, de 13 de mayo, FJ 3; 122/1983, de 26 de octubre, FJ 2; 51/1985, de 10 de abril, FJ 7; 131/1986, de 29 de octubre, FJ 2; 196/1991, de 17 de octubre, FJ 3; 38/1994, de 17 de enero; y 177/1994, de 10 de junio, FJ 1; y ATC 226/1990, de 4 de junio, FJ 2). En efecto, como señalábamos en la STC 99/2000, de 10 de abril, si en el ámbito del Derecho penal stricto sensu, en el que en la mayor parte de las ocasiones está en juego el derecho fundamental a la libertad (art. 17 CE), nuestra doctrina hasta el momento ha venido negando el encuadramiento del principio de retroactividad de la ley penal más favorable en el art. 25.1 CE, esto es, que dicho principio se

integre en el contenido del derecho fundamental que en tal precepto se consagra, es claro que el apartamiento de esa doctrina resulta menos justificado «cuando, como aquí ocurre, de lo que se trata es de una sanción administrativa» (FJ 5; en el mismo sentido, ATC 241/2003, de 14 de julio, FJ 3).

Ciertamente, este Tribunal ha señalado en varias ocasiones que el art. 9.3 CE, además de establecer la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, garantiza también, interpretado a contrario sensu, la retroactividad de la Ley penal o sancionadora más favorable (en este sentido, SSTC 8/1981, de 30 de marzo, FJ 3; 15/1981, de 7 de mayo, FJ 7; 51/1985, de 10 de abril, FJ 7; 177/1994, de 10 de junio, FJ 1; 129/1996, de 9 de julio, FJ 3; y 215/1998, de 11 de noviembre, FJ 2; AATC 876/1986, de 29 de octubre, FJ 2; 303/1989, de 5 de junio, FJ 2; 226/1990, de 4 de junio, FJ 2; 30/1998, de 28 de enero, FJ 7; y 146/1998, de 25 de junio, FJ 3). Sin embargo, también viene declarando reiteradamente que el art. 9.3 CE, por imperativo de los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC, queda extramuros del amparo (entre muchas otras, SSTC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 2; 183/1997, de 28 de octubre, FJ 3; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 84/1994, de 10 de mayo, FJ 4; y 111/2001, de 7 de mayo, FJ 7), razón por la cual no cabe acudir a esta vía para denunciar, como aquí se hace, la inaplicación retroactiva de una norma sancionadora más favorable.

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

5. Solución distinta merece, sin embargo, la alegada vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE, vulneración que los recurrentes achacan, primero, a la Sentencia la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001, al no haber respondido a la cuestión de la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad denunciada y, luego, a la providencia de la misma Sala de 24 de abril de 2001, sólo en la medida en que no repara el vicio de incongruencia enunciado.

A este respecto, interesa recordar que, conforme viene señalando reiteradamente este Tribunal, el vicio de incongruencia, entendido como desajuste entre el fallo y los términos en los que las partes formularon sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede entrañar una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos por los que discurría la controversia procesal [de entre las más recientes, SSTC 85/2000, de 27 de marzo, FJ 3 a); 8/2004, de 9 de febrero, FJ 4; 83/2004, de 10 de mayo, FJ 3; 130/2004, de 19 de julio, FJ 3 a); 146/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 95/2005, de 18 de abril, FJ 2 a); 103/2005, de 9 de mayo, FJ 3; 264/2005, de 24 de octubre, FJ 2 a); y 4/2006, de 16 de enero, FJ 3].

Por lo que se refiere específicamente a la incongruencia omisiva o ex silentio, hemos venido señalando que ésta tiene lugar cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las cuestiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución. A estos efectos, este Tribunal ha venido distinguiendo entre las alegaciones aducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas, y hemos subrayado que, si bien respecto de las pretensiones la exigencia de congruencia es más rigurosa, no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones formuladas, pudiendo ser suficiente a los fines del art. 24.1 CE, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global o genérica, aun cuando se omita una contestación singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales [entre otras, SSTC 85/2000, de 27 de marzo, FJ 3 b); 8/2004, de 9 de febrero, FJ 4; 83/2004, de 10 de mayo, FJ 3; 130/2004, de 19 de julio, FJ 3 b); 146/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 218/2004, de 29 de noviembre, FJ 2; 264/2004, de 20 de diciembre, FJ 7; 52/2005, de 14 de marzo, FJ 2 b); 95/2005, de 18 de abril, FJ 2 b); 103/2005, de 9 de mayo, FJ 3; 193/2005, de 18 de julio, FJ 2; 250/2005, de 10 de octubre, FJ 4; 264/2005, de 24 de octubre, FJ 2 b); y 4/2006, de 16 de enero, FJ 3].

Ahora bien, como hemos señalado en la reciente STC 4/2006, de 16 de enero, aunque es cierto que no puede entenderse

vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva por el hecho de que el órgano judicial no dé respuesta explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones vertidas en el proceso, «el art. 24.1 CE sí exige la consideración de las que sean sustanciales, de las que vertebran el razonamiento de las partes, al margen de que pueda darse una respuesta sólo genérica, y con independencia de que pueda omitirse esa respuesta, en cambio, respecto de las alegaciones de carácter secundario». En efecto, el derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva «no sólo se vulnera cuando la pretensión no recibe respuesta, sino también cuando el órgano judicial omite toda consideración sobre una alegación fundamental planteada oportunamente por las partes. Así lo ha declarado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en los casos *Hiro Balani c. España* y *Ruiz Torija c. España* de 9 de diciembre de 1994, y lo han reconocido nuestras SSTC 85/2000, de 27 de marzo; 1/2001, de 15 de enero; 5/2001, de 15 de enero; 148/2003, de 14 de julio, y 8/2004, de 9 de febrero, entre otras» (FJ 3). En suma, «es igualmente obligado no omitir la consideración de las alegaciones concretas que resulten sustanciales para el caso y decisivas para el fallo. Esto es, cuando la cuestión puesta de manifiesto no es una simple alegación secundaria, instrumental en el razonamiento jurídico, sino un alegato sustancial que contiene los hechos o argumentos jurídicos básicos y fundamentales que nutren la pretensión, dicha cuestión integra la razón por la que se pide, debiendo ser tratada en forma expresa o, en su caso, considerada en forma siquiera implícita por la Sentencia, pues de otro modo se desatiende la defensa esgrimida por la parte en un aspecto con posible incidencia sobre el fallo, dando lugar a una denegación de justicia» (STC 4/2006, de 16 de enero, FJ 3).

Finalmente, conviene recordar que para que la incongruencia omisiva adquiera relevancia constitucional deben cumplirse dos requisitos: en primer lugar, que la cuestión cuyo conocimiento y decisión se dice que quedó imprejuizada haya sido efectivamente planteada ante el órgano judicial en momento procesal oportuno [SSTC 85/2000, de 27 de marzo, FJ 3; 8/2004, de 9 de febrero, FJ 4; 246/2004, de 20 de diciembre, FJ 7; 52/2005, de 14 de marzo, FJ 2 a); y 4/2006, de 16 de enero]; y, en segundo lugar, que la omisión se refiera a cuestiones que, de haber sido consideradas en la decisión, hubieran podido determinar un fallo distinto al pronunciado (por todas, SSTC 35/2002, de 11 de febrero, FJ 2; y 4/2006, de 16 de enero, FJ 3).

6. Aplicando la doctrina expuesta al presente caso ha de concluirse que, tal y como mantiene el Ministerio Fiscal, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha incurrido en incongruencia omisiva vulneradora del derecho a la tutela judicial efectiva de los recurrentes al no haberse pronunciado sobre una alegación sustancial expresamente formulada: la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad al haber transcurrido el plazo máximo de resolución del mismo.

En efecto, es evidente, en primer lugar, que esta cuestión fue planteada a la Sala por los demandantes en el momento procesal oportuno, en particular, en el escrito presentado el 22 de diciembre de 1998 por el que, habiéndoseles concedido un nuevo plazo de ocho días para formular alegaciones en relación con el expediente de gestión, ampliaban los fundamentos de derecho recogidos en el escrito de demanda. En dicho escrito, los recurrentes, bajo el epígrafe «Falta de diligencia de los órganos de recaudación», a lo largo de varios folios, exponían los razonamientos jurídicos por los que consideraban que el procedimiento de derivación de responsabilidad habría caducado, subrayando, a estos efectos, que habían transcurrido más de cuatro años desde que se extendieron las actas al obligado principal (el 24 de abril de 1989) hasta que se produjo la declaración de fallido (el 21 de octubre de 1993) y, especialmente, que habían pasado más de tres meses desde dicha declaración de fallido hasta que la Administración tributaria notificó el acuerdo de derivación de responsabilidad (el 16 de marzo de 1994). Razonamientos que se pueden o no compartir pero que, sin lugar a dudas, los recurrentes fundaron en Derecho, concretamente, en el art. 1 del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo; en los arts. 42.2 y 43.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre; y, en fin, en la doctrina sentada en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 1997.

La misma alegación fue planteada posteriormente en el escrito de conclusiones sucintas que presentaron los recurrentes el 2 de julio de 1999, en el que se ponía de manifiesto, una vez más, «la falta de diligencia de los órganos de recaudación, ya que la declaración de fallido del deudor principal se produjo cuatro años después a la incoación de las actas al deudor principal» y «el acuerdo de derivación fue dictado más de seis meses más tarde», y se concluía, «por aplicación conjunta del RD 803/93 y de la

Ley 30/92», que el procedimiento de derivación de responsabilidad seguido con los recurrentes «se encuentra caducado y debe procederse al archivo de las actuaciones» (conclusión quinta).

Es evidente, pues, que los demandantes plantearon la cuestión de la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad en tiempo y forma. Y también resulta claro, en segundo lugar que, tal y como hemos estimado en la reciente STC 95/2005, de 18 de abril, se trata de una alegación sustancial que, de estimarse, podía haber dado lugar a un fallo distinto, dado que, conforme a la Ley 30/1992, citada por los recurrentes, la caducidad del procedimiento determina el archivo de las actuaciones (art. 43.4).

Pues bien, pese a que, como resulta patente, los recurrentes plantearon en tiempo y forma la cuestión sobre la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad y que constituye una alegación sustancial y relevante para el fallo, ni la Sentencia de 14 de febrero de 2001 impugnada en amparo resuelve expresamente la cuestión ni del conjunto de la argumentación de dicha resolución pueden deducirse razonablemente los fundamentos sobre cuya base el órgano judicial no aprecia la caducidad denunciada. Como señala el Ministerio Fiscal, dicha Sentencia únicamente da respuesta en su fundamento de Derecho cuarto a la prescripción de las liquidaciones tributarias derivadas a los recurrentes por el transcurso de los cinco años establecidos en el art. 64 de la Ley general tributaria (en su redacción anterior a la Ley 1/1998, de 26 de febrero), cuestión diversa a la de la caducidad del expediente administrativo de derivación de responsabilidad en virtud de los arts. 42.2 y 43.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (en su redacción anterior a la Ley 4/1999, de 13 de enero).

Ante este silencio de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001 acerca de la caducidad del procedimiento, los recurrentes, al amparo del art. 240 LOPJ, plantearon incidente de nulidad de actuaciones mediante escrito, presentado el 20 de marzo de 2001, en el que se denunciaba la falta de pronunciamiento del órgano judicial sobre la mencionada cuestión. Concretamente, en el punto V de dicho escrito señalaban lo siguiente: «esta parte en la alegación segunda del escrito de 21 de diciembre, a la vista del expediente administrativo, puso de manifiesto la falta de diligencia de los órganos de recaudación pues desde que finalizó el periodo voluntario de pago de las deudas para el deudor principal hasta que se produjo la declaración de fallido transcurrieron más de cuatro años. También se ponía de manifiesto que la Administración tributaria tardó casi seis meses en tramitar el acuerdo de derivación motivo por el cual, por aplicación conjunta del Real Decreto 803/1993, el Reglamento General de Recaudación aprobado por el RD 1684/1990 y la Ley 30/92, el procedimiento de derivación de responsabilidad se encontraba sobradamente caducado y, en consecuencia, procedía su anulación y archivo»; y, seguidamente, en el punto VII se concluía: «esa Sección, incurre en falta de congruencia pues no se resuelven detalladamente todas las cuestiones planteadas por esta parte, en especial las recogidas en el escrito complementario de alegaciones (resumido en el punto V anterior) lo que implica, a juicio de esta parte, nulidad de actuaciones fundada en el artículo 240 de la LOPJ generándose a mis representados, en consecuencia, la tan reiterada indefensión».

Sin embargo, pese a que se planteó claramente al órgano judicial cuáles eran las alegaciones sobre las que la Sentencia no se había pronunciado, mediante providencia de 24 de abril de 2001, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid inadmitió el incidente de nulidad planteado con fundamento en que el solicitante «ni siquiera concreta las supuestas incongruencias omisivas, y manifiesta de forma genérica que no se resuelven 'detalladamente todas las cuestiones planteadas' pero ello no es así».

En suma, es claro que los recurrentes plantearon la cuestión de la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad en el momento procesal oportuno; que dicha cuestión debe calificarse como sustancial y decisiva para el fallo, dado que, de haberse apreciado, podría haber determinado la nulidad de lo actuado por los órganos de recaudación; que la Sentencia de 14 de febrero de 2001 no se ha pronunciado ni explícita ni implícitamente sobre la citada alegación; que en el escrito promoviendo el incidente de nulidad de actuaciones se señalaba expresamente que el procedimiento de derivación de la responsabilidad había caducado, invocando la incongruencia de la Sentencia; y, en fin, que la providencia de 24 de abril de 2001, al inadmitir el

incidente de nulidad de actuaciones, ha impedido definitivamente a los recurrentes conocer el motivo o motivos por los que no se ha apreciado la existencia de caducidad del expediente. Todo lo cual debe llevar a la conclusión de que se ha vulnerado el derecho de los recurrentes a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE.

La estimación del recurso amparo en este punto conduce a la anulación tanto de la Sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001 como de la providencia de la misma Sala de 24 de abril de 2001, y a la consiguiente retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al de dictarse Sentencia, a fin de que por el mencionado órgano judicial se pronuncie otra congruente con las alegaciones sustanciales formuladas por la demandante.

7. Como hemos señalado, los recurrentes entienden también que se les ha vulnerado el derecho a obtener la tutela judicial efectiva sin indefensión garantizado en el art. 24.1 CE porque, ni han podido durante el proceso contencioso-administrativo cuestionar las actas que la Inspección de Tributos extendió en su día a la entidad Difo, S.A. --y, por ende, las cantidades derivadas de las mismas que se les exigen en calidad de responsables--, al no haberseles facilitado la documentación previa a dichas actas (los informes, diligencias y demás documentos que recogen el resultado de las actuaciones inspectoras o han sido empleados por la Inspección para fundamentar las actas) ni, de todos modos, según explicita el fundamento de Derecho quinto de la Sentencia de 14 de febrero de 2001, la Sección les hubiera admitido su impugnación al haber sido firmadas en conformidad por el deudor principal.

A este respecto, procede recordar que este Tribunal ha señalado reiteradamente que el derecho fundamental a obtener la tutela judicial sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión, garantizado en el art. 24.1 CE, entre otras exigencias, «requiere del órgano jurisdiccional un indudable esfuerzo a fin de preservar los derechos de defensa en un proceso con todas las garantías, ofreciendo a las partes contendientes el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses» (entre muchas otras, SSTC 68/2002, de 21 de marzo, FJ 3; 109/2002, de 6 de mayo, FJ 2; 5/2004, de 16 de enero, FJ 6; 93/2005, de 18 de abril, FJ 3; y 115/2005, de 9 de mayo, FJ 3; en sentido similar, STC 262/2005, de 24 de octubre, FJ 2).

Y también conviene recordar que, conforme venimos afirmando, sólo cabe otorgar relevancia constitucional a aquella indefensión que resulte real y efectiva (por todas, SSTC 115/2005, de 9 de mayo, FJ 3; 164/2005, de 20 de junio, FJ 2; y 32/2004, de 8 de marzo, FJ 4), la cual tiene lugar cuando, normalmente con infracción de una norma procesal, pero no necesariamente [SSTC 226/2005, de 7 de noviembre, FJ 2 a); y 287/2005, de 7 de noviembre, FJ 2 a)], «el órgano judicial en el curso del proceso impide a una parte el ejercicio del derecho de defensa, privando o limitando, bien su facultad de alegar y justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos, bien su posibilidad de replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción» [entre las últimas, SSTC 5/2004, de 16 de enero, FJ 6; y 115/2005, de 9 de mayo, FJ 3; en parecidos términos, SSTC 226/2005, de 7 de noviembre, FJ 2 a); y 287/2005, de 7 de noviembre, FJ 2 a)].

Posibilidad de alegar que --debemos precisar ahora--, cuando de los actos de derivación de responsabilidad en el ámbito tributario se trata, debe alcanzar a diversos extremos. En particular, en el supuesto que enjuiciamos, en la medida en que, en virtud del art. 40 LGT, se hace responsable a los recurrentes de las sanciones impuestas a una entidad --Difo, S.A.-- por las infracciones tributarias consistentes en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria, cometidas por dicha sociedad cuando aquéllos eran sus administradores, es evidente que debe darse a estos últimos la posibilidad de manifestar lo que estimen conveniente acerca de, al menos, las siguientes cuestiones: en primer lugar, sobre si efectivamente la persona jurídica cometió las infracciones tributarias por las que fue sancionada, esto es, en el caso enjuiciado, si dejó de ingresar la cuota de varios tributos y, en el supuesto de que así fuese, si las omisiones se produjeron culpablemente o, por el contrario, concurría alguna causa de exclusión de la responsabilidad (art. 77 LGT); en segundo lugar, en caso de que la entidad hubiera cometido las

infracciones tributarias, debe darse a los recurrentes la posibilidad de alegar acerca de cuáles son las sanciones que correspondía imponer por los ilícitos cometidos y, por ende, en la medida en que las sanciones se determinan en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar, también en relación con la cuantía de las cuotas defraudadas; y, en tercer lugar, obviamente, debe permitírseles asimismo discutir sobre la pertinencia de la derivación de responsabilidad acordada o, lo que es igual, acerca de si se han producido las circunstancias y comportamientos que exige el art. 40 LGT para derivar la responsabilidad. Precisamente en la línea de lo que acabamos de señalar, el art. 37 LGT establecía que desde la notificación del acto de derivación de responsabilidad se conferirán a los responsables «todos los derechos del deudor principal»; y el art. 174.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, dispone ahora que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad «podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto», pudiendo como consecuencia de la resolución de dichos recursos o reclamaciones revisarse «el importe de la obligación del responsable».

Finalmente, interesa también subrayar que, para que la indefensión alcance relevancia constitucional es necesario que «tenga su origen inmediato y directo en actos u omisiones de los órganos judiciales», es decir, «que sea causada por la incorrecta actuación del órgano jurisdiccional, estando excluida del ámbito protector del art. 24 CE la indefensión debida a la pasividad, desinterés, negligencia, error técnico o impericia de la parte o de los profesionales que la representen o defiendan» [entre las últimas, SSTC 5/2004, de 16 de enero, FJ 6; y 141/2005, de 6 de junio, FJ 2; en el mismo sentido, SSTC 128/2005, de 23 de mayo, FJ 2; 184/2005, de 4 de julio, FJ 3; 226/2005, de 7 de noviembre, FJ 2 a); 228/2005, de 12 de septiembre, FJ 2; 260/2005, de 24 de octubre, FJ 3; y 287/2005, de 7 de noviembre, FJ 2 a)].

8. Sentado lo anterior, antes de examinar si se ha producido la indefensión alegada por los recurrentes, conviene destacar que el examen de las actuaciones pone de manifiesto que la única documentación que se contiene en el expediente administrativo que ha llegado a este Tribunal sobre las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tributaria seguidas con la entidad Difo, S.A., son las cuatro actas de inspección extendidas el 25 de abril de 1999, que documentan el resultado de las mismas. Actas de inspección que se extienden en modelos estereotipados y que, tras una lacónica mención a los hechos comprobados, se limitan a reflejar los siguientes extremos: las cuotas tributarias de los impuestos y ejercicios comprobados que se estiman defraudadas; los intereses de demora que se consideran aplicables; el precepto o preceptos de la Ley general tributaria donde se contendría la infracción cometida (se citan «el art. 79 de la Ley 10/85 de 26 de abril» --sin tan siquiera especificar en cuál de las cuatro letras del precepto se tipifica el comportamiento infractor--, y «el art. 77 y siguientes de la Ley General Tributaria»); y, en fin, la sanción que corresponde aplicar, en ocasiones explicitando los criterios de graduación aplicados, y en otras únicamente los preceptos reglamentarios donde se contienen dichos criterios. Información que resulta del todo punto insuficiente para que --sobre todo-- quienes no son los obligados tributarios inspeccionados o han comparecido en las inspecciones en representación de aquéllos puedan conocer y, por ende, discutir, las razones por las que la Administración tributaria considera que existe un débito tributario, por qué dicho débito es de la magnitud que figura en las actas y, en fin, por qué el incumplimiento --caso de existir-- es merecedor de una sanción de determinada cuantía.

Por otra parte, consta claramente en autos que durante el proceso los recurrentes solicitaron la totalidad del expediente administrativo --en particular, la documentación que plasma el desarrollo de las actuaciones inspectoras seguidas con la entidad de la que fueron administradores y que fundamenta la descripción de los hechos y la propuesta de regularización contenida en las actas (comunicaciones, informes, diligencias, etc.)-- con la finalidad de discutir las liquidaciones tributarias que se giraron a Difo, S.A., liquidaciones en las que se exigían a dicha entidad cantidades en concepto de cuota tributaria, intereses de demora y sanciones tributarias (que finalmente serían reclamadas a los actores). En particular, consta que el 11 de junio de 1998 los recurrentes solicitaron de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que reclamara de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Hortaleza el expediente administrativo completo; que en el escrito por el que se formulaba la demanda contencioso-administrativa, presentado el 17 de junio de 1998, los actores pusieron de manifiesto que

se les causaba indefensión porque, no habiéndose completado el expediente, no podían impugnar las liquidaciones tributarias giradas a Difo, S.A.; que por providencia notificada el 14 de septiembre de 1998, la Sala acordó suspender el término concedido para presentar la demanda y reclamó de la Administración tributaria que remitiera el expediente completo; que por escrito recibido el 7 de octubre de 1998 la Jefa de sección de la unidad de grandes expedientes de la dependencia de recaudación de la AEAT respondió que dicho expediente fue remitido con anterioridad; que, no obstante lo señalado, por providencia de 8 de octubre del mismo año la Sala acordó tener por formalizada la demanda y dar traslado de la misma al Abogado del Estado; que el 20 de octubre de 1998 los interesados interpusieron recurso de súplica contra la anterior providencia, solicitando que se suspendiera el traslado del escrito de demanda al Abogado del Estado hasta que no fueran remitidas la totalidad de las actuaciones y antecedentes que obran en el expediente administrativo; que mediante providencia dictada el 3 de diciembre de 1998 la Sala, estimando innecesario tramitar el recurso de súplica interpuesto, acordó poner de manifiesto a los recurrentes el expediente de gestión, concediéndoles un plazo de ocho días para formular alegaciones respecto del mismo; que dicho trámite fue evacuado por los recurrentes mediante escrito presentado el 22 de diciembre de 1998 en el que reiteraban la indefensión que se les causaba al no figurar en el expediente administrativo los «documentos, diligencias e informes» que sustentaban el procedimiento inspector que finalizó con la extensión de las actas cuyas liquidaciones se les exigen; y, en fin, que en el escrito de conclusiones sucintas presentado el 2 julio de 1999, los recurrentes volvieron a denunciar la indefensión que se les causaba al no poder impugnar las actas incoadas al deudor principal por carecer «de los elementos de juicio o documentos para poder hacerlo».

De lo anterior se desprende inequívocamente que, pese a que actuaron en todo momento con la diligencia razonablemente exigible en defensa de sus derechos e intereses, los demandantes de amparo no han tenido acceso a la información necesaria para discutir la procedencia y cuantía, tanto de las cuotas tributarias como de las sanciones que finalmente les han sido reclamadas en régimen de responsabilidad, circunstancia que, a su juicio, les ha causado indefensión vulneradora del art. 24.1 CE.

9. Esta conclusión es rechazada por el Fiscal, para quien el hecho de que los recurrentes no alegaran la indefensión como consecuencia del desconocimiento de la totalidad del expediente administrativo durante los recursos interpuestos en vía administrativa, demostraría que, o bien tuvieron efectivamente acceso en dicha vía a los datos reclamados o bien no los consideraron trascendentes porque tenían pleno conocimiento de los argumentos que asistieron a la Administración tributaria para acordar su responsabilidad subsidiaria.

A este respecto es de indicar que el hecho de que los recurrentes no hubieran efectuado alegaciones en vía administrativa acerca del contenido de las liquidaciones tributarias litigiosas no impide que puedan posteriormente formularlas durante el proceso contencioso-administrativo. En efecto, hemos señalado con carácter general que el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE tiene como uno de sus contenidos esenciales el acceso a la jurisdicción «sin limitación de garantías ni impedimentos para alegar y demostrar en el proceso lo que se estime oportuno» (por todas, STC 30/2004, de 4 de marzo, FJ 2) y así lo hemos reiterado al pronunciarnos en relación con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa --SSTC 98/1992, de 22 de junio, FJ 3, y 160/2001, de 5 de julio, FJ 4--, lo que aparece reconocido expresamente en la literalidad del art. 69.1 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 --hoy art. 56.1 LJCA 1998- que establece que en los escritos de demanda se consignarán «las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, aunque no se hubieran expuesto en el previo recurso de reposición o con anterioridad a éste».

En último término es de advertir que no es exacto que los recurrentes no alegaran la indefensión padecida en vía administrativa: la mera lectura del escrito, presentado el 30 de marzo de 1994, por el que se interponía recurso de reposición ante el Jefe del servicio de recaudación de la AEAT de Hortaleza, muestra que ya entonces los recurrentes denunciaban que «el procedimiento de

derivación de responsabilidad es desde su misma base, es decir, desde las actuaciones inspectoras, atentatorio contra los principios más elementales de nuestra Carta Magna» y, concretamente, contra el «artículo 24 de la misma que recoge el derecho de defensa»; y se quejaban de «la indefensión que ha provocado el proceder de la Administración» porque «no se ha dado audiencia, ni posibilidad de intervención alguna, en ningún momento anterior al acuerdo de derivación de responsabilidad no teniendo conocimiento, ni tan siquiera, del descubierto de la deuda frente al deudor principal», indefensión que, entre otras cosas, les impedía poder «demostrar la ausencia de culpabilidad en una serie de actos que tuvieron lugar hace casi diez años».

10. Lo que acabamos de señalar, sin embargo, no permite alcanzar la conclusión de que se ha vulnerado el derecho de defensa de los recurrentes garantizado en el art. 24.1 CE por el solo hecho de que la Administración tributaria no haya facilitado el expediente completo en el curso del proceso contencioso-administrativo, en particular, la documentación previa a las actas incoadas a Difo, S.A.

Como ya hemos visto, los recurrentes solicitaron en reiteradas ocasiones al órgano judicial que la Administración tributaria aportara la documentación previa a las actas de inspección con la finalidad de poder cuestionar fundadamente, no tanto la concurrencia del presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad, como las liquidaciones tributarias derivadas o, lo que es lo mismo, la procedencia y cuantía de las sanciones impuestas a Difo, S.A., sanciones que a la postre les fueron reclamadas en calidad de responsables. Y el órgano jurisdiccional recabó reiteradamente de la Administración la remisión del expediente --providencias de 5 de febrero y 10 de septiembre de 1998, incluso para mejor proveer el 10 de octubre de 2000-- sin que se consiguiera completarlo, dato éste que en ningún momento niegan ni la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, ni el Abogado del Estado, pese a que éste tuvo posibilidad de hacerlo tanto en el trámite de alegaciones «respecto del contenido del expediente de gestión» conferido por la Sala mediante providencia de 4 de febrero de 1999, como en el escrito de conclusiones sucintas «sobre los hechos alegados en la demanda y motivos jurídicos en que se apoye» (alegaciones entre las que se encontraba la indefensión padecida al haberse entregado el expediente administrativo incompleto).

Ya en este punto, es de recordar que el llamado recurso contencioso-administrativo da vida a un proceso de cognición cuya estructura se ajusta plenamente a las reglas generales de dicha clase de procesos, en los que, en lo que ahora importa, resulta necesaria, en primer lugar, la introducción de los datos de hecho precisos para poder juzgar sobre la pretensión deducida -alegaciones- para en su caso y después proceder a la depuración de tales datos tratando de lograr un convencimiento psicológico del órgano jurisdiccional respecto de la existencia o inexistencia, veracidad o falsedad de aquellos datos --prueba. Alegaciones y pruebas, pues, configuran la estructura del proceso de cognición y por tanto del recurso contencioso-administrativo. Y ha de subrayarse que el proceso seguido ante la jurisdicción contencioso-administrativa integra en su desarrollo como trámite fundamental la remisión del expediente administrativo --art. 61 LJCA 1956, hoy art. 48 LJCA 1998-- cuyo contenido queda así vertido en el ámbito de la cognición judicial, con una especial relevancia respecto de las partes: a) en el terreno de las alegaciones, a su vista, como ya hemos señalado, pueden las partes, y muy concretamente el demandante, invocar motivos nuevos aunque no se hubieran expuesto en el previo recurso administrativo --art. 69.1 LJCA 1956, hoy art. 56.1 LJCA 1998--; y b) en el campo de la prueba, el expediente sirve de punto de partida para dar por acreditados unos hechos y poder intentar demostrar otros o desvirtuar aquéllos. Interesa ahora la eficacia del expediente para tener por acreditados unos hechos.

Sobre esta base, importa subrayar que puede ocurrir que pese a los reiterados requerimientos del órgano jurisdiccional, la Administración no consiga cumplir su «deber» de remitir el expediente completo --este es el caso que se examina. Pero entonces las consecuencias desfavorables del incumplimiento de ese «deber» no habrán de ser soportadas por el ciudadano: las reglas sobre la carga de la prueba recogidas en el art. 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria --hoy, art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre-- ponen a cargo de la Administración tributaria el acreditamiento de «los hechos normalmente constitutivos» de su derecho. Esto implica que para la derivación de la responsabilidad prevista en el art. 40.1 LGT, la Administración soporta la carga de probar que la persona jurídica ha dejado de ingresar en plazo una determinada deuda

tributaria, que dicha conducta está tipificada como infracción tributaria y se realizó culpablemente, que la sanción impuesta es la que la ley establece para el ilícito cometido y, en fin, que los administradores de la entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado art. 40 LGT.

Si los documentos que faltan en el expediente implican falta de prueba sobre estos extremos, los declarados responsables podrán formular todas las alegaciones que estimen oportunas respecto de aquella falta, punto este a tener en cuenta por el órgano jurisdiccional a la hora de valorar la prueba. De ahí que podamos afirmar que, en principio, el incumplimiento por parte de la Administración de su deber de remitir el expediente administrativo completo no influye en las posibilidades de defensa de quien acude al proceso contencioso-administrativo impugnando una resolución de la Administración.

No puede apreciarse, por consecuencia, la indefensión alegada en este caso, basándose en que la Administración no cumplió su deber de remitir íntegramente el expediente administrativo a pesar de haber sido requerida en varias ocasiones por la Sala. Los recurrentes dispusieron de todos los trámites propios del proceso contencioso-administrativo para formular sus alegaciones sobre la falta de documentos, dato éste a apreciar por la Sala en el momento de la valoración de la prueba: el órgano judicial no ha privado a los recurrentes de su facultad de hacer alegaciones en el proceso --STC 226/2005, de 12 de septiembre, FJ 2.

11. Ahora bien, una cosa es que en este caso no pueda apreciarse que la circunstancia de haber tenido que formular la demanda sin disponer de la totalidad del expediente administrativo haya causado indefensión material a los recurrentes y otra muy distinta es que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid impugnada no incurra en la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que se aduce en la demanda de amparo.

Conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, la motivación suficiente de las Sentencias constituye un elemento esencial del contenido del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 CE y expresión de la auctoritas que debe presidir la labor de los órganos judiciales en el ejercicio de su función constitucional de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado (art. 117.3 CE; por todas, SSTC 196/2005, de 18 de julio, FJ 3; 260/2005, de 24 de octubre, FJ 5; 269/2005, de 24 de octubre, FJ 2; 305/2005, de 12 de diciembre, FJ 2; y 325/2005, de 12 de diciembre, FJ 4); y hemos venido afirmando que no pueden considerarse razonadas ni motivadas aquellas resoluciones judiciales que «siguen un desarrollo argumental que incurre en quiebras lógicas de tal magnitud que las conclusiones alcanzadas no pueden considerarse basadas en ninguna de las razones aducidas» (STC 214/1999, de 29 de noviembre, FJ 4; entre las últimas, SSTC 91/2004, de 19 de mayo, FJ 8; 195/2004, de 15 de noviembre, FJ 2; 29/2005, de 14 de febrero, FJ 4; 107/2005, de 9 de mayo, FJ 5; 164/2005, de 20 de junio, FJ 3; 228/2005, de 12 de septiembre, FJ 3; y 269/2005, de 24 de octubre, FJ 2). Pues bien, es evidente que esta circunstancia concurre en el presente caso.

En efecto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo no niega que la Administración tributaria no haya aportado la documentación completa de las actuaciones inspectoras seguidas con Difo, S.A.; tampoco cuestiona que dicha documentación fuera precisa para impugnar las actas y liquidaciones tributarias derivadas de dichas actuaciones. Simplemente, rechaza en el fundamento jurídico 5 de la Sentencia impugnada en amparo que tal omisión haya lesionado el derecho de defensa de los recurrentes porque «no ha determinado imposibilidad alguna de alegación frente a las cuestiones objeto del recurso», teniendo en cuenta que las actas «fueron firmadas en conformidad»; afirmación con la que se viene a sostener que cuando el deudor principal presta su conformidad respecto de las actas, los sujetos declarados responsables pueden discutir sobre la procedencia del acto de derivación de la responsabilidad, pero no acerca de las deudas tributarias (en este caso, sanciones) que se derivan y que, así, quedarían, como consecuencia de la conformidad, inatacables.

Tal forma de razonar, sin embargo, supone incurrir en una quiebra lógica, ya que, conforme se desprende claramente de las actuaciones, quien compareció durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, tomó las decisiones y firmó las actas de inspección prestando la conformidad --respecto de la cuota, intereses y sanciones-- en nombre de la citada sociedad el 25 de

abril de 1989 fue una persona distinta a los recurrentes (concretamente, don Luis del Río Elcorobarrutia, representante de la empresa) quienes, según consta en el Registro Mercantil, habían dejado de ser administradores hacía casi tres años (concretamente, el Sr. E. Z. el 29 de agosto de 1985, y los Sres. C. R. y R. D. el 2 de septiembre de 1986). Dicho de otro modo, resulta irrazonable considerar la conformidad prestada por un tercero (la persona que compareció en las inspecciones en representación de Difo, S.A.) como un acto propio de quien no la ha prestado (los ahora recurrentes en amparo), que es, en definitiva, el argumento que lleva al órgano judicial a sostener que en este caso no causa indefensión a los recurrentes el no disponer del expediente administrativo completo.

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

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Otorgar el amparo solicitado por don Fernando C. R. y otros y, en su virtud:

1º Reconocer su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

2º Anular la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001, así como la providencia del mismo órgano judicial de 24 de abril de 2001 que inadmite el incidente de nulidad planteado.

3º Retrotraer las actuaciones al momento procesal anterior al de dictarse la referida Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, a fin de que se proceda a dictar una nueva resolución respetuosa con el derecho fundamental vulnerado.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veintisiete de marzo de dos mil seis.