

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª,
Sentencia de 23 May. 2012, rec. 188/2009

Ponente: Borrero Moro, Cristóbal J..
Nº de Sentencia: 644/2012
Nº de RECURSO: 188/2009
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Sucesores y responsables tributarios. Responsables tributarios. Responsabilidad solidaria. Procedimiento frente a responsables tributarios. En el presente caso, es de advertir que la Administración no ha realizado una valoración concreta y circunstanciada de la conducta llevada a cabo por el sujeto pasivo más que en función del resultado, y no hace ninguna mención de los elementos de la conducta del sujeto en los que funda su juicio de culpabilidad, a partir de los que pueda inferirse el dolo o culpa del interesado, lo que viene a significar que no ha sido acreditada debidamente por parte de la Administración la concurrencia de todos los elementos determinantes de la infracción, y por tanto, debe ser anulada la sanción impuesta, al haber sido apreciada la infracción en función del mero resultado de la conducta llevada a cabo. Y, por extensión, el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, que trae causa del mismo.

Disposiciones aplicadas

TEXTO

En la Ciudad de Valencia, a veintitrés de mayo de dos mil doce.

T.S.J.C.V.

Sala Contencioso Administrativo

Sección Tercera

Asunto nº "188/2009"

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD

VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO- ADMINISTRATIVO

SECCIÓN TERCERA

VISTO por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta:

Presidente:

Ilmo. Sr. D. Juan Luis Lorente Almiñana.

Magistrados Ilmos. Srs:

D. Rafael Pérez Nieto.

D. Cristóbal José Borrero Moro.

SENTENCIA NUM. 644

En el recurso contencioso administrativo núm. 188/2009, interpuesto por SIRVIBAR, S.A., representada por el Procurador D. SERGIO LLOPIS AZNAR y dirigida por el Letrado D. RAFAEL LLORENS SELLES, contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, de fecha 22 de diciembre de 2008, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núm. 03/96/2007, y de su acumulada núm. 03/97/2007; deducidas contra Acuerdo, del Coordinador de Unidades Regionales de Recaudación de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Alicante de la AEAT, de declaración de responsabilidad solidaria del pago parcial de las deudas tributarias de la mercantil AUTOMÓVILES JOYPE, S.L., por ser causante de las infracciones tributarias que se imputan a ésta, en aplicación del artículo 38 LGT/1963, por importe de 45.833,17 €

Habiendo sido parte en autos como Administración demandada, la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y defendida por la ABOGACÍA DEL ESTADO y Magistrado ponente el Ilmo. Sr. D. Cristóbal José Borrero Moro.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó al demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplica se dicte sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO.- La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmase la resolución recurrida.

TERCERO.- Habiéndose recibido el proceso a prueba, se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite de conclusiones prevenido por el artículo 62 de la Ley de la Jurisdicción y, verificado, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló la votación para el día veintitrés de mayo de dos mil doce.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En el presente proceso, la parte demandante SIRVIBAR, S.A., interpone recurso contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, de fecha 22 de diciembre de 2008, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núm. 03/96/2007, y de su acumulada núm. 03/97/2007; deducidas contra Acuerdo, del Coordinador de Unidades Regionales de Recaudación de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Alicante de la AEAT, de declaración de responsabilidad solidaria del pago parcial de las deudas tributarias de la mercantil AUTOMÓVILES JOYPE, S.L., por ser causante de las infracciones tributarias que se imputan a ésta, en aplicación del artículo 38 LGT/1963, por importe de 45.833,17 €

SEGUNDO.- Fundamenta la Administración tributaria el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, del pago parcial de las deudas de AUTOMÓVILES JOYPE, S.L., a la demandante, con base en el artículo 38.1 LGT/1963, en su condición de causante de las infracciones tributarias imputadas a aquella, al participar, según afirma la Administración, vendiendo los vehículos de procedencia comunitaria de gama alta, que eran adquiridos por AUTOMÓVILES JOYPE, S.L., caracterizada por ser una sociedad instrumental, con la finalidad de eludir el pago de los impuestos. Posición que el TEARV, pese a la ausencia de alegaciones por parte de la recurrente, entonces, demandante en el presente proceso, entiende, con base en el ejercicio de sus funciones revisoras, conforme a Derecho.

Frente a ello, la demandante pretende la anulación de la resolución impugnada, así como del Acuerdo de derivación de

responsabilidad del que trae causa con base en los siguientes argumentos: primero, el acto de declaración de responsabilidad solidaria se realiza respecto de la mercantil LUJO OCASIÓN, S.L.; segundo, la Administración no prueba la realización o colaboración de la demandante en la comisión de la infracción tributaria; tercero, respecto del alcance de la responsabilidad, alega la vulneración del artículo 37.3 LGT/1963 al extender la responsabilidad solidaria a las sanciones; cuarto, falta de motivación de la liquidación practicada en el acuerdo de derivación de responsabilidad; quinto, sanción impuesta de forma contraria a Derecho al no probarse la culpabilidad del demandante.

Planteándose, por tanto, como motivos de impugnación los siguientes:

Nulidad del acto de derivación de responsabilidad respecto de la demandante.

Falta de prueba del presupuesto habilitante de la responsabilidad solidaria motivada por la realización o colaboración en infracción tributaria.

Alcance de la responsabilidad respecto de las sanciones.

Falta de motivación de la liquidación derivada.

Falta de culpabilidad.

TERCERO.- La pretendida nulidad del acto de derivación de responsabilidad solidaria a la demandante se fundamenta en el hecho de que el Acuerdo administrativo declara responsable a LUJO OCASIÓN, SL; afirmándose literalmente:

"ACUERDO

DECLARAR A LUJO OCASIÓN, S.L.... RESPONSABLE SOLIDARIO DEL PAGO PARCIAL DE LAS DEUDAS DE AUTOMOVILES JOYPE, SL...." (pág. 10 del Expediente administrativo).

Situación que se repite en dicho acto cuando se afirma:

"Según los hechos reflejados en los antecedentes detallados, LUJO OCASIÓN, SL podría ser causante de las infracciones tributarias que se le imputan a AUTOMOVILES JOYPE, SL...." (pág. 9).

Literalidad que, sin embargo, no nos debe llevar a confundir un error material con la declaración de responsabilidad a LUJO OCASIÓN, SL en vez de a SIRVIBAR, SL; y esto por las siguientes razones: primera, el acto administrativo en cuestión se dicta en el marco de un procedimiento -expediente de derivación de responsabilidad solidaria-, cuya apertura y trámite de audiencia se comunica a SIRVIBAR, SL en fecha 2 de octubre de 2006 (pág. 8); segunda, el acto de derivación de responsabilidad solidaria en cuestión va dirigido a SIRVIBAR, SL, como cabe apreciar en el encabezamiento del documento en el que se comunica el mismo (pág. 2); tercera, en la relación de "HECHOS QUE ACREDITAN LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD" (pág. 7) se cita en dos ocasiones a SIRVIBAR, SL, como vendedora real de los vehículos adquiridos por AUTOMÓVILES JPYPE, SL; cuarta y última, en los documentos de pago, que se derivan del acto en cuestión, figura como "Responsable Tributario" SIRVIBAR, SL.

Circunstancias todas que nos llevan a desestimar el presente motivo de impugnación, al calificar de error material la literal declaración de responsable solidaria de LUJO OCASIÓN, SL, en un contexto jurídico en el que con total nitidez y sin atisbo de duda se declara responsable solidaria a SIRVIBAR, respecto del que se seguía el expediente administrativo de derivación de responsabilidad solidaria. Error que, por otra parte, no ha causado a ésta indefensión alguna.

CUARTO.- El segundo de los motivos de impugnación alegado es el relativo a la falta de prueba del presupuesto habilitante de la responsabilidad solidaria motivada por la realización o colaboración en infracción tributaria.

El acta de disconformidad (A02 núm. 70981146), incoada, en fecha 1-4-2005, por la Inspección Regional a AUTOMOVILES JOYPE, SL, constata, comprobadas las bases imponibles declaradas por ésta en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (modelo 565), la existencia de diferencias sustanciales a la baja con los precios medios de venta de

vehículos usados (de alta gama e importados de países de la Unión) establecidos en las Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de diciembre de 2001 y de 5 de diciembre de 2002; determinantes de unas cuotas medias declaradas de 100,00 €, respecto de las cuotas correspondientes a los precios medios de venta, fijados en tablas, que oscilan de media entre los 1.000,00 € y los 3.000,00 €. Determinando dichos incrementos de base de un aumento de las cuotas a ingresar.

Hechos que se califican en el Acuerdo de imposición de sanción, del Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE, de fecha 31 de mayo de 2005, como constitutivos de infracción tributaria grave al haber dejado de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria - art. 79.a) LGT/1963 - (pág. 13 expediente administrativo/completación).

Estableciendo el artículo 38.1 LGT/1963 , aplicable temporalmente a los hechos constitutivos de la infracción, que:

"Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria".

Entendiendo la parte demandante no probada su colaboración o intervención en la comisión de dicha infracción con las pruebas obrante en el expediente administrativo; esto es, no probado el presupuesto habilitante de la responsabilidad solidaria motivada por la realización o colaboración en infracción tributaria - art. 38.1 LGT/1963 -.

Al respecto, el artículo 114 LGT/1963 establece que:

"1. Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo."

Mientras que el artículo 118 de dicha norma establece que:

"2. Para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano."

Por su parte, el artículo 133 LGT/1963 dice que:

"5. Las diligencias extendidas en el ejercicio de sus funciones recaudatorias a lo largo del procedimiento de apremio por funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de recaudación, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario."

Finalmente, al respecto el artículo 145 de dicha norma establece que:

"3. La actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario."

Constando tanto en autos, como en el expediente administrativo, los siguientes hechos probados:

Primero: conforme al Registro Mercantil AUTOMÓVILES JOYPE, SL, fue

constituida por su único socio D. José, nombrándose a sí mismo administrador

único y fijando el domicilio social en Barrio San Francisco, bloque C, portal 32, puerta 23,..... Constando en autos Acta de Interrogatorio de Testigo en el que D. José manifiesta que "estaba con un amigo y que habían bebido bastante y se presentó un señor ofreciéndoles trabajo, que firmó unos papeles porque le dijeron que iban a darle trabajo, pero que no sabe lo que firmó porque es analfabeto y no sabe leer y escribir. Que el declarante en ese momento era alcohólico"; así como "que firmó los papeles pero que no conoce a esa persona, que tampoco le dieron trabajo". "Que no conoce a Sirvibar S. L..".

En investigaciones desarrolladas por funcionario de la AEAT en orden a localizar el domicilio social de AUTOMÓVILES JOYPE SL y AUTOMÓVILES JAENA SL, así como sobre D. José, se concluye que en: "[d]icho barrio de San Francisco... No existe en él ningún establecimiento dedicado a la compra de automóviles...

Recabada información del cartero de la zona, explica que el Sr. JOSÉ vive en el bloque C, nº 24,...; que le suelen llegar cartas a nombre de las empresas relacionadas arriba, pero siempre han sido rechazadas por [D. José]..." (pág. 73 expediente administrativo).

La Alcaldesa de Villena, en contestación a requerimiento de información, de fecha 28-11-2005, en referencia Expediente de recaudación Ejecutiva contra AUTOMÓVILES JOYPE SL y AUTOMÓVILES JAENA SL, en el que se solicita información sobre las mismas, así como sobre D. José, afirma que: "[n]o existe constancia... que las personas jurídicas y física citadas hayan solicitado u obtenido licencia municipal para el ejercicio de la actividad del comercio al por menor de vehículos terrestres, ni para cualquier otra actividad.

-Consultado el Padrón Municipal de Habitantes, resulta que D. José..., figura domiciliado en el Barrio de San Francisco de Asís, bloque I, núm. 5, piso 3, de esta ciudad.

-Efectuada consulta a "Suma, Gestión Tributaria",... resulta que las indicadas sociedades se dieron de alta en los años 2002 y 2003, simultáneamente, en el Impuesto de Actividades Económicas, estando exentas de dicho impuesto y sin constancia de su baja tributaria, figurando como domicilio fiscal y de la actividad el del Barrio San Francisco, 23; por otro lado, no están dadas de alta ni lo han estado en ningún otro impuesto o exacción municipal, al igual que el citado José..." (pág. 196).

Consta, en el expediente administrativo de apremio, indagación de información patrimonial sobre AUTOMÓVILES JOYPE, SL, en el que se extiende "Diligencia de no conocer más bienes y derechos susceptibles de embargo y realización", de fecha 26-09-2006 (pág. 79 expediente administrativo).

No consta la existencia de cuenta bancaria abierta; señaladamente así se informa a requerimiento de la Administración Tributaria por los apoderados del Banco Popular en el que se habían realizado diversas operaciones exteriores (pág. 78).

El Jefe del Departamento de Administración de Viarsa, Aguas y Servicios Urbanos, S.L., en contestación a requerimiento de información, de fecha 28-11-2005, en referencia Expediente de recaudación Ejecutiva contra AUTOMÓVILES JOYPE SL y AUTOMÓVILES JAENA SL, en el que se solicita información sobre las mismas, así como sobre D. José, afirma que: "no existe en nuestro poder ningún alta de suministro de agua a nombre de:

-AUTOMÓVILES JOYPE SL

-AUTOMÓVILES JAENA SL,

-D. José..." (pág. 199).

Iberdrola en contestación a requerimiento de información, de fecha 28-11-2005, en referencia Expediente de recaudación Ejecutiva contra AUTOMÓVILES JOYPE SL y AUTOMÓVILES JAENA SL, afirma que: "AUTOMÓVILES JOYPE, SL,... no son ni han sido titulares de ningún suministro eléctrico. Don José... fue titular del suministro sito en CALLE POBLADO OBRA SINDICAL, 6, 2º 1..." (pág. 203 expediente).

De lo que cabe inferir, como primer hecho probado que AUTOMÓVILES JOYPE SL es una sociedad instrumental creada con la finalidad de servir de pantalla jurídica "irresponsable" en la importación de vehículos de alta gama de países de la Unión y en la realización de la primera matriculación definitiva en España eludiendo en gran medida el pago del Impuesto Especial de Determinados Medios de Transportes.

Segundo, en contestación al requerimiento de información, de fecha 17/11/2005, solicitando a ITEUVE (P.I. PLA LA VALLONGA) fotocopias de la obligatoria Inspección Técnica de Vehículos No Periódica de vehículos objeto de primera matriculación en España a nombre de la mercantil AUTOMÓVILES JOYPE, SL., se aporta documentación en la que se puede constatar que como titular de los siguientes vehículos figura SIRVIBAR, S.L.:

MERCEDES BENZ 163 ML 320, Bastidor WDC...40, fecha inspección 28-02-2002 (pág. 121);

MERCEDES BENZ C 270 CDI, Bastidor WDB...11, fecha inspección 30-05-2002 (pág. 118);

BMW 323 i, Bastidor WBA...70, fecha de inspección 19-06-2002 (pág. 116)

MERCEDES BENZ 220 S 320 CDI, Bastidor WDB...43, fecha inspección 19-07-2002 (pág. 114);

BMW 530 D, Bastidor WBA...85, fecha de inspección 21-11-2002 (pág. 108)

MERCEDES BENZ 163, Bastidor WDC...19, fecha inspección 04-03-2002 (pág. 106);

BMW 328 CI, Bastidor WBA...55, fecha de inspección 17-03-2003 (pág. 104)

MERCEDES BENZ C 220 CDI, Bastidor WDB...53, fecha inspección 01-04-2003 (pág. 100);

BMW 320 D, Bastidor WBA...01, fecha de inspección 07-04-2003 (pág. 98)

MERCEDES BENZ ML 270 CDI, Bastidor WDC...44, fecha inspección 22-04-2003 (pág. 96);

Sin que la demandante haya alegado razón o contrato por el que una Sociedad presta un servicio a otra; con el agravante de su naturaleza instrumental.

Procediéndose a la primera matriculación en España de dichos vehículos inmediatamente después, como podemos observar comparando, respecto de cada vehículo, identificado por el número que le precede *supra*, la fecha de inspección con la fecha de matriculación: 1: 06-03-2002; 2: 04-06-2002; 3: 26-06-2002; 4: 24-07-2002; 5: 25-11-2002; 6: 11-03-2003; 7: 26-03-2003; 8: 9-04-2003; 9: 10-04-2003; 10: 24-04-2003 (págs. 91 y 92). Presentándose entre ambas fechas la autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes (modelo 565), según consta en Anexo al Acta de Disconformidad, obtenido de las autoliquidaciones presentadas en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes (modelo 565), cuyo hecho imponible es la primera matriculación definitiva en España de los medios de transporte - art. 65 Ley 38/1992 - (págs. 45 y 46 expediente).

De lo que cabe concluir, como segunda conclusión que, en relación con dichos vehículos, SIRIVIBAR, S.L. está directamente implicada en la legalización de los mismos en España.

Tercero, Dña. María del Carmen manifiesta, en referencia al requerimiento de información de fecha 12-12-2005, en el marco del expediente dirigido contra AUTOMÓVILES JOYPE, SL, "[q]ue con fecha 26/03/2003 adquirí el vehículo MARCA BMW, MODELO 328 CI, MATRICULA 9246CGC, y N° de BASTIDOR WBA...55, en el concesionario IBARRA AUTOS, sito en Crta. Madrid, km. 407 de Alicante, siendo atendida en todo momento por D. Javier, el cual se presentó como gerente y dueño del concesionario, el cual lleva su nombre." (pág. 210 expediente); con independencia de que la factura aparezca expedida por AUTOMÓVILES JOYPE, SL, (pág. 208).

Constando en el Registro Mercantil de Alicante que SIRIVIBAR, SL, tiene su domicilio social en Carretera de Madrid, km. 407, Alicante, siendo su apoderado D. Javier (págs. 212 y 213).

Y sin que se haya aportado contrato de compraventa por parte de SIRIVIBAR, S.L., de dicho vehículo a AUTOMÓVILES JOYPE, S.L.

Hechos de los que se infiere, como tercera y última conclusión, que SIRIVIBAR, SL. vendió, al menos, un vehículo de los matriculados por AUTOMÓVILES JOYPE, SL.

Por lo que considerando como hechos probados que, en primer lugar, AUTOMÓVILES JOYPE SL es una sociedad instrumental, sin medios ni bienes, creada con la finalidad de importar y matricular vehículos de alta gama de países de la Unión defraudando el Impuesto Especial de Determinados Medios de Transportes; segundo, SIRIVIBAR, SL. ha participado, sin justificación, directamente en la legalización de parte de dichos vehículos; en tercer lugar, SIRIVIBAR, SL. ha vendido uno de ellos directamente; cabe deducir, conforme a la lógica, que SIRIVIBAR, SL. era la verdadera importadora y matriculadora de dichos vehículos; utilizando para ello una sociedad pantalla con la finalidad de eludir cabalmente las obligaciones tributarias derivadas de aquéllas

operaciones de importación y matriculación de vehículos comunitarios de alta gama.

A la luz de lo cual, cabe entender probada la participación directa de SIRVIBAR, SL. en la realización de la infracción tributaria imputada a AUTOMÓVILES JOYPE, SL.; por lo que cabe considerar a aquélla responsable solidaria de las obligaciones tributarias de ésta como causante de la realización de dicha infracción tributaria.

Procediendo desestimar el presente motivo de impugnación.

QUINTO.- Alega igualmente la demandante, como motivo de impugnación de las resoluciones impugnadas, la indebida extensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria a la sanción, vulnerando el artículo 37.3 LGT/1963; que establece:

"La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones."

No obstante, La Ley 25/1995, que estableció dicho precepto, no alteró el artículo 38.1 LGT/1963 , que establece:

"Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria".

Estableciendo el artículo 58 LGT/1963 que:

"1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley , por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.

2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley.

El interés de demora que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

El recargo de apremio, y

Las sanciones pecuniarias."

Incluyendo las sanciones pecuniarias en el concepto de deuda tributaria; de lo que se infiere que cuando el artículo 38.1 LGT/1963 alude a la asunción por el responsable solidario de "las obligaciones tributarias" está incluyendo las sanciones tributarias, que formaba parte en dicha Ley del concepto de deuda tributaria. Sobre todo, si tenemos en cuenta que el presupuesto habilitante de la responsabilidad solidaria, regulado en el artículo 38.1 LGT/1963 , viene constituido por la realización o colaboración del responsable solidario de una infracción tributaria; configurándose dicho precepto como una excepción a la regla general establecida en el artículo 37 LGT/1963 .

Así lo entiende el propio Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 10 de diciembre de 2008 declara:

"El art. 38.1 de la citada Ley de 1963 disponía después de la modificación realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria». En su redacción original, en cambio, disponía que «responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias de defraudación aun cuando no les afecten directamente las respectivas obligaciones».

La modificación legislativa producida en 1985 dio lugar que el asunto llegara al Tribunal Constitucional, que dictó la sentencia 76/1990, de 26 de abril , que alega la parte recurrente, y en la que ciertamente el Tribunal Constitucional consideró que la Ley

10/1985 no había alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el que seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa....

Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT , hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora.

Esta doctrina ha sido respaldada con respecto a la responsabilidad tributaria de los administradores por las sanciones impuestas a la sociedad en la sentencia 85/2006, de 27 de marzo , al reconocer que la responsabilidad del antiguo art. 40 de la LGT de 1963 , deriva no de actos de otros, sino de un comportamiento propio, al no haber realizado como administradores de la sociedad los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por la entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado los acuerdos que hicieron posibles tales infracciones, por lo que necesariamente hay que partir de la naturaleza sancionadora del supuesto que ahora examinamos, y que defendió el Informe 2001 sobre la Ley General Tributaria, al sugerir la eliminación de la regulación del art. 38 para llevarla al ámbito de la responsabilidad por infracción tributaria, aunque la opción final del legislador de 2003 haya sido dejar la regulación sustantiva al párrafo a) del art. 42.1, pero recogiendo, en el capítulo dedicado a infracciones y sanciones, en concreto, en su art. 182.1 , la responsabilidad solidaria de las sanciones.

Podría argumentarse que esta última sentencia no resulta decisiva, porque el supuesto de hecho estaba referido exclusivamente a la derivación a los administradores de las sanciones correspondientes a las personas jurídicas, y porque como en el supuesto del art. 38.1 la responsabilidad se extiende también a la cuota que correspondía al obligado principal.

Sin embargo debemos reconocer que la derivación de la cuota al responsable, con independencia del régimen aplicable a la derivación de la sanción, cumple una mera función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento imputable al responsable, por lo que en estos casos hay que reconocer que lo que prima es la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida.

En efecto, en el marco del antiguo art. 38 se producían dos consecuencias, por un lado, se trasladaba al responsable la obligación de responder por la sanción, que era lo fundamental y, por otro, se imponía al responsable la obligación de hacer frente a los daños causados por su acción antijurídica, que era la consecuencia de la infracción."

A la luz de lo cual debe desestimarse el presente motivo de impugnación.

SEXTO. - Al respecto, la alegada falta de motivación de la liquidación derivada no puede ser acogida por esta Sala y sección, por cuanto, como sostiene el Tribunal Supremo, el Acuerdo de derivación de responsabilidad no "priva al ciudadano del conocimiento de datos necesarios para articular su defensa" (Sentencia de 13-07-1991).

En efecto, en el Acuerdo se cuantifica el importe de la cuota y los intereses de demora a partir de los vehículos cuya venta se imputa a SIRVIBAR, SL. (pág. 9 del Acuerdo, 10 del expediente). Obteniéndose el importe de la cuota a ingresar de la diferencia entre las cuotas derivadas de las bases imponibles comprobadas y las ingresadas por AUTOMÓVILES JOYPE, SL., tal como se explica en el folio 2 del Acuerdo (pág. 3 expediente), con remisión al anexo del acta de disconformidad, al que pudo tener acceso la demandante en el trámite de audiencia concedido en la apertura del expediente de derivación de responsabilidad solidaria, tal como se explicita en el folio 7 del Acuerdo (pág. 8 expediente).

Respecto del importe de los intereses de demora, que aparecen cuantificados, igualmente, en el Acuerdo, respecto de cada vehículo, se determinan en el folio 3 del Acuerdo (pág. 4 expediente); en el que se fijan tanto los diversos tipos de interés de demora aplicados durante los diversos ejercicios, como el período de liquidación de los mismos.

SÉPTIMO. - Finalmente, respecto de la alegada falta de culpabilidad, acreditada por la Administración, en la comisión de la infracción tributaria, debemos comenzar por citar nuevamente la Sentencia del Tribunal Supremo, de 10 de diciembre de 2008 , en la que se sostiene que:

"El art. 38.1 de la citada Ley de 1963 disponía después de la modificación realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria»....

La modificación legislativa producida en 1985 dio lugar que el asunto llegara al Tribunal Constitucional, que dictó la sentencia 76/1990, de 26 de abril, que alega la parte recurrente, y en la que ciertamente el Tribunal Constitucional consideró que la Ley 10/1985 no había alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el que seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa. Por ello, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia se destaca, en relación con el art. 38.1, que «la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad", si bien agrega a continuación que «ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiera la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve...».

En efecto, la imputación de toda infracción administrativa, conforme al artículo 77 LGT/1963, precisa de la constatación de la reprochabilidad de la conducta, es decir, de la culpabilidad del imputado, al menos a título de simple negligencia.

Siendo procedente dicho motivo de oposición en este momento procesal por parte del demandante al haber sido planteado desde el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, en la que se alega: "[q]ue no hallándose conforme ni con el presupuesto de hecho habilitante de la derivación, ni con la aplicación de la legislación que la sustenta, ni con las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto...".

Al respecto, la demandante alega que la sanción resulta impuesta de manera contraria a Derecho. Siendo consolidado criterio jurisprudencial (STS 7 y 26 de julio de 1997, 9 de diciembre de 1997, 18 de julio de 1998, 17 de mayo de 1999, 2 de diciembre de 2000, 7 de abril de 2001 y 3 de junio de 2002, entre muchas otras) que toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado, ni antes ni después de la reforma introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, conforme ya tuvo ocasión de declarar la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/96, de 26 de abril.

En este mismo sentido debe también tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional, en su sentencia nº 164/2005 viene a establecer, con cita de la STC 96/1990, que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, sino que en esta materia rige el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, por lo que cabe apreciar vulneración de la presunción de inocencia cuando se impone una sanción por el mero hecho de no ingresar, sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, ya que no se puede sancionar por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.

En el presente caso, la motivación de la culpabilidad se limita a un mero relato de hechos, sin valoración de la conducta infractora, afirmando:

"La conducta observada no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma ni en la existencia de laguna normativa, por cuanto la norma es clara al establecer que la base imponible debe ser el valor de mercado del vehículo matriculado a la fecha de devengo. El obligado tributario ha declarado por una cantidad inferior a la que figura en las tablas de valoración de vehículos usados a efectos del ITPAJD, que es el valor que ha tomado la inspección para hacer su liquidación. No ha aportado pruebas que

justifiquen un valor inferior al normal del mercado del vehículo."

Habiendo afirmado el TS en sentencia de fecha 2-11-2010 que " *Este motivo de casación también debe ser rechazado en aplicación de doctrina reiterada de esta Sala, conforme a la cual la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria de 1963, porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma la concurrencia de una conducta negligente en el obligado tributario.*

En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción . Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04 , FJ 4º), 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/04 , FJ 11º, in fine), entre otras].

Y, en segundo término, porque no se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 6º) y 18 de abril de 2007 (casación 3267/02 , FJ 8º), entre otras]".

De esta forma, la Sala considera que el acuerdo sancionador no motiva de modo específico por qué, en el presente caso, concurre el esencial requisito de la culpabilidad, pues en tal acuerdo se limita, como es habitual, a recordar las normas generales y a dar por sentado, apodícticamente, que el incumplimiento del deber tributario comprende, naturalmente, la responsabilidad sancionadora correspondiente.

Esta falta de motivación no se limita a un defecto formal, sino que es la ausencia de un requisito estructural, a la vez de constituir un parámetro o factor de valoración para comprobar el adecuado ejercicio de la potestad sancionadora. Desconocemos que valoración le ha merecido a la Administración tributaria el comportamiento del sujeto pasivo sancionado; ni como se ha valorado el elemento intencional, ya que nos encontramos en el marco de una simulación, un fraude; esto es, una auténtica conducta dolosa, que no ha merecido el más mínimo apunte de la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora.

La explicación de las razones determinantes, la reducen a una referencia genérica a la negligencia o culpa por omisión junto a una cuestión de facilidad o dificultad en la norma de la que deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento se tipifica legalmente como sanción. Tal interpretación no puede sostenerse con carácter general ya que, de una parte, no abarca todos los supuestos posibles, puesto que en determinadas situaciones el error excluyente de la culpabilidad puede no ser jurídico, sino derivado de una errónea apreciación de los hechos o de la confianza de la validez o suficiencia de la prueba con que se cuenta. Además, no cabe establecer una norma común sobre facilidad o dificultad en la interpretación de las normas para deslindar las actuaciones culpables de las que no lo son, sólo con el fundamento de lo que a los órganos administrativos especializados -no al ciudadano común- le parezca que tienen las normas tributarias.

Tales razonamiento abocan necesariamente a la estimación del recurso, porque los actos sancionadores adolecen de una completa falta de motivación en lo relativo a la concurrencia de la necesaria culpabilidad. En consecuencia, es de advertir que la Administración no ha realizado una valoración concreta y circunstanciada de la conducta llevada a cabo por el sujeto pasivo más que en función del resultado, y no hace ninguna mención de los elementos de la conducta del sujeto pasivo en los que funda su juicio de culpabilidad, a partir de los que pueda inferirse el dolo o culpa del sujeto pasivo, lo que viene a significar que no ha sido acreditada debidamente por parte de la Administración la concurrencia de todos los elementos determinantes de la infracción, y por tanto, debe ser anulada en su totalidad la sanción impuesta, al haber sido apreciada la infracción en función del mero

resultado de la conducta llevada a cabo. Y, por extensión, el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, que trae causa del mismo.

Procediendo, pues, estimar el presente motivo de impugnación y, con ello, el recurso.

NOVENO.- De conformidad con el criterio mantenido por el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, no es de apreciar temeridad o mala fe en ninguna de las partes a efectos de imponer las costas procesales.

Vistos los artículos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso planteado por SIRVIBAR, S.A., representada por el Procurador D. SERGIO LLOPIS AZNAR y dirigida por el Letrado D. RAFAEL LLORENS SELLES, contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, de fecha 22 de diciembre de 2008, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núm. 03/96/2007, y de su acumulada núm. 03/97/2007; deducidas contra Acuerdo, del Coordinador de Unidades Regionales de Recaudación de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Alicante de la AEAT, de declaración de responsabilidad solidaria del pago parcial de las deudas tributarias de la mercantil AUTOMÓVILES JOYPE, S.L., por ser causante de las infracciones tributarias que se imputan a ésta, en aplicación del artículo 38 LGT/1963, por importe de 45.833,17 €. ANULANDO LAS RESOLUCIONES IMPUGNADAS POR SER CONTRARIAS A DERECHO. Todo ello sin expresa condena en costas.

A su tiempo y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente del presente recurso, estando celebrando Audiencia Pública esta Sala, de la que, como Secretaria de la misma, certifico.