



Roj: **STS 259/2022 - ECLI:ES:TS:2022:259**

Id Cendoj: **28079130022022100022**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/01/2022**

Nº de Recurso: **2297/2018**

Nº de Resolución: **57/2022**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 6188/2018,**  
**STSJ ICAN 4261/2017,**  
**STS 259/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 57/2022**

Fecha de sentencia: 25/01/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2297/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/12/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 2297/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 57/2022**

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 25 de enero de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 2297/2018 interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 24 de octubre de 2017, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, en el procedimiento 3/2016, relativo a acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria.

Ha comparecido como parte recurrida, don Leopoldo, representado por el procurador don Antonio de Palma Villalón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 24 de octubre de 2017 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, que estimó el recurso 3/2016 deducido frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (TEARC) de 30 de septiembre de 2015 por la cual se desestiman las reclamaciones número NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002 y NUM003 interpuestas por don Leopoldo contra acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria de referencia NUM004, contra acuerdos que confirmaron en reposición el de adopción de medidas cautelares ( NUM005 ) y el embargo de inmueble relacionado con las mismas ( NUM006 ) y contra acuerdo de ampliación de plazo de medidas cautelares referidas ( NUM007 ).

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

1.- El día 8 de mayo de 2013, por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Canarias, sede Santa Cruz de Tenerife, se notifica al Sr. Leopoldo comunicación de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria y trámite de audiencia en relación con una deuda -por importe de 78.344,94 euros- exigida inicialmente a CLINITEN, S.L como deudor principal y más tarde a don Alejandro en calidad de responsabilidad subsidiario.

En dicha comunicación se refleja:

a) que la deuda reclamada tiene su origen en una sanción procedente de un acta de inspección por retenciones del trabajo personal, por no ingresar la deuda, procedente de la sociedad CLINITEN SL

b) El 12 de septiembre de 2007 se le notifica a don Alejandro acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria por la deuda de la sociedad CLINITEN, S.L. y se le da un plazo de plazo en periodo voluntario, el cual finaliza el día 20 de octubre de 2007.

c) El 9 de octubre de 2007 presenta reclamación económica administrativa contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, dictado por las deudas de CLINITEN S.L.

d) En fecha 2 de septiembre de 2009 es notificada a la AEAT por parte del Tribunal Económico Administrativo regional de Canarias la desestimación de la reclamación económico-administrativa confirmando el acto impugnado. En el documento de notificación se señala, además, que la notificación del fallo al interesado se produjo el día 17 de agosto de 2009.

e) El 10 de febrero de 2010, se notifica providencia de apremio a don Alejandro, al no haber satisfecho, en periodo voluntario, el importe de deuda reclamada, en relación con una sanción derivada de un acta de retenciones, del ejercicio 2001, incoada a la sociedad CLINITEN S.L., por la que se le declaró responsable subsidiario.

f) A los pocos días de notificarse la providencia de apremio, exactamente el 26 de febrero de 2010, don Alejandro otorga escritura pública de donación de dos inmuebles (Finca NUM008 y la mitad indivisa de la finca NUM009, ambas inscritas en el Registro nº 1 de Santa Cruz de Tenerife) a favor de su hijo, don Leopoldo.



g) El 4 de mayo de 2010 presenta reclamación económico-administrativa contra la providencia de apremio de la deuda y de los intereses suspensivos. La reclamación fue desestimada.

2.- Don Leopoldo presentó alegaciones el día 24 de mayo de 2013, entre otras, la que ahora importa, cual es la falta de declaración de fallido del deudor principal en el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria en don Alejandro, habiéndose prescindido total y absolutamente de las normas reguladoras del procedimiento ( artículo 62.1 e) Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que debe llevar a la declaración de nulidad de dicha declaración de responsabilidad y de las actuaciones subsiguientes. Considera que en ningún momento debió derivarse responsabilidad primero de carácter subsidiario en don Alejandro y en segundo lugar de carácter solidario sobre el mismo.

En relación con la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal, alega, en síntesis, el Sr. Leopoldo :

En ninguno de los actos previos a la derivación de responsabilidad que se está intentando realizar sobre él, consta la declaración de fallido del deudor principal para derivar responsabilidad subsidiaria sobre don Alejandro. Es por ello por lo que el Sr. Leopoldo, entiende que existe un defecto de tal importancia en aquel procedimiento de exigencia de responsabilidad subsidiaria que ha de suponer la nulidad radical de aquel y, por tanto, evitar el inicio de la derivación del procedimiento recaudatorio dirigido contra el Sr. Alejandro.

3.- Con fecha 28 de julio de 2013 se notifica acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, extendiéndose el alcance de la misma a la suma de 89.414,63 euros en el que se afirma que la lógica del artículo 42.2 LGT conduce a que, no siendo posible la impugnación de la declaración de responsabilidad de don Alejandro con ocasión de la declaración de responsabilidad solidaria de don Leopoldo, tampoco procede atender a las alegaciones efectuadas en el trámite de audiencia referidas a aquella declaración. Todo ello sin perjuicio del derecho de que ha gozado su padre de impugnar su declaración como responsable subsidiario de CLINITEN, S.L. en el momento procesal oportuno.

4.- Don Leopoldo interpuso, contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, referencia NUM004, contra acuerdos que confirmaron en reposición el de adopción de medidas cautelares ( NUM005 ) y el embargo de inmueble relacionado con las mismas ( NUM006 ); y, contra el acuerdo de ampliación de plazo de las medidas cautelares referidas ( NUM007 ), sendos recursos económico administrativos ante el TEAR de Canarias, alegando la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal, la nulidad del procedimiento de recaudación derivado en el responsable subsidiario y consiguientemente el del responsable solidario derivado en el reclamante y, además, que dicha declaración no pudo darse por cuanto la Hacienda Pública contaba con medios más que suficientes para garantizar el pago de la deuda origen de los procedimientos de responsabilidad subsidiaria y solidaria seguidos, de suerte que si hubiera sido más diligente, no hubiera hecho falta inicial tales procedimientos.

El TEAR de Canarias, en resolución de 30 de septiembre de 2015, en lo que aquí interesa, consideró: "frente a los argumentos reiterados por parte del reclamante en cuanto a las declaraciones previas a la declaración de responsabilidad (improcedencia o ausencia de declaración de fallido a CLINITÉN SL, invocando nulidad de pleno derecho por ello o imprudencia de derivación de la sanciones...) debe decirse que el origen de la responsabilidad prevista en el artículo 42.2 [LGT] no va referido a actuaciones relacionadas en la generación de las deudas, sino que se sitúa en un estadio diferente, al estar prevista para aquellas conductas concebidas para evitar el pago de la mismas.

Por ello, este Tribunal considera que, la defensa contra la declaración de responsabilidad, debe dirigirse a rebatir los hechos por los que fue declarada, no a circunstancias o hechos previos que, según se ha recogido tanto en el acuerdo impugnado, como en las menciones a los antecedentes registrales de este Tribunal, tuvieron el momento procesal para ser planteados, y que la inactividad procesal en plazo, supuso que dichas actuaciones devinieran firmes y exigible la deuda vinculada a las mismas".

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

La Sala de instancia acogió los argumentos del recurrente, recuérdese, la inexistencia de la necesaria declaración de fallido del deudor principal, estimando su pretensión al socaire de la doctrina sentada en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2013, rec. cas. 4959/2010, concluyendo que "la claridad de esta doctrina jurisprudencial, unido al reconocimiento, siquiera implícito, de que no hubo en el presente supuesto la necesaria declaración de fallido del deudor principal, nos conduce ineluctablemente a la estimación del recurso, lo que comporta la nulidad, no sólo del acuerdo de derivación, sino también de los actos que traen causa de aquel y que, como éste, fueron igualmente recurridos por el Sr. Alejandro, cuya conducta, de ser merecedora de sanción, podría haber sido objeto del correspondiente reproche en el seno de



un procedimiento sancionador (no se olvide que la acción que se le imputa es constitutiva de una infracción autónoma y, por tanto, su responsabilidad sería original, no derivada, no necesariamente, al menos), con plena observancia de los derechos y garantías que la Ley contempla". (FD 2º).

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

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 24 de octubre de 2017.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con el artículo 42.2.a) LGT.

La Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de marzo de 2018, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Sección de admisión de esta Sala lo admitió en otro auto de 6 de junio de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación, interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Precisar, aclarar, matizar, revisar o ratificar la doctrina jurisprudencial existente en torno al alcance del artículo 174.5 en relación con el artículo 42.2, ambos de la Ley General Tributaria, no tanto acerca de la posibilidad de impugnar las liquidaciones a las que se extiende la responsabilidad sino de la posibilidad de impugnar una previa declaración de responsabilidad subsidiaria que es presupuesto para la declaración de responsabilidad solidaria por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: artículo 175.4 en relación con el artículo 42.2, ambos de la Ley General Tributaria".

**CUARTO.- Interposición del recurso de casación y escrito de oposición.**

El Abogado del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 5 de julio de 2018, que observa los requisitos legales y en el que acaba solicitando que se declare haber lugar al recurso y, por tanto, que se case la sentencia recurrida.

Dado traslado de la interposición del recurso, mediante escrito de fecha 29 de octubre de 2018, el representante procesal de don Leopoldo planteó oposición al mismo, solicitando la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia recurrida.

**QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 21 de diciembre de 2021 para la votación y fallo del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El acuerdo declarativo de responsabilidad al amparo de lo previsto en el artículo 42.2 LGT, se dicta en relación con una sanción derivada de un acta de retenciones incoada a la sociedad CLINITEN, S.L., por la que se declaró responsable a don Alejandro, notificada de apremio el 10 de febrero de 2010; haciendo mención al hecho de que, según escritura pública de 26 de febrero de 2010, el Sr. Alejandro, había formalizado la donación de sendos inmuebles a favor del ahora recurrido, su hijo Leopoldo.

El interesado arguyó, en vía económico-administrativa, la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal, la nulidad del procedimiento de recaudación derivado en el responsable subsidiario y, consiguientemente, el del responsable solidario derivado en el reclamante.

El TEAR de Canarias, en resolución de 30 de septiembre de 2015 desestimó la reclamación por considerar "que la defensa contra la declaración de responsabilidad, debe dirigirse a rebatir los hechos por los que fue declarada, no a circunstancias o hechos previos que, según se ha recogido tanto en el acuerdo impugnado, como en las menciones a los antecedentes registrales de este Tribunal, tuvieron el momento procesal para ser planteados, y que la inactividad procesal en plazo, supuso que dichas actuaciones devinieran firmes y exigible la deuda vinculada a las mismas".



La sala de instancia acogió los argumentos del recurrente estimando su pretensión acogiendo la doctrina fijada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2013, rec. cas. 4959/2010.

El Abogado del Estado, denuncia que la sentencia impugnada inaplica erróneamente el artículo 174.5 en relación con el 42.2 ambos de la LGT, toda vez que la alegada inexistencia de la declaración de fallido de la entidad CLINITEN, S.L., como presupuesto habilitante de la previa declaración de responsabilidad subsidiaria a don Alejandro que está en el origen del acto recurrido, no puede invocarse por el responsable solidario don Leopoldo, por impedirlo el artículo 174.5 LGT, pues declarado responsable solidario el hoy recurrente al amparo del artículo 42.2 LGT, no puede impugnar, por impedirlo el citado 174.5 LGT, la declaración de responsabilidad subsidiaria que origina la deuda que se deriva.

**SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.**

La Abogacía del Estado sostiene que los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT "pretenden garantizar la eficacia del procedimiento de apremio, evitando el efecto que producirían conductas que entorpecen la actuación recaudatoria o disminuyen el valor de los bienes del deudor principal".

Teniendo muy presente la antedicha finalidad de los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT sostiene que cobra sentido la afirmación contenida en nuestra sentencia de 27 de septiembre de 2012, rec. cas. 3103/2009, en la que declaramos que esta responsabilidad está "directamente relacionada con la actividad de embargo contra el deudor principal", aunque en el presente caso, subraya, "ese deudor principal sea un responsable subsidiario del originario deudor principal".

Continúa manifestando que el hecho de que se trate de supuestos que persiguen asegurar la eficacia del procedimiento de apremio "no resulta indiferente puesto que el procedimiento de apremio goza de autonomía respecto de los procedimientos que conducen a la previa liquidación de la deuda".

Esa vinculación no solo no es indiferente, sino muy significativa puesto que, argumenta, "si en el procedimiento de apremio el deudor ve limitadas las posibilidades de impugnación respecto de los actos de liquidación de la deuda (cfr. art. 167.3 LGT, respecto de los motivos de impugnación de la providencia de apremio), ese mismo principio podría predicarse respecto de los supuestos de derivación de responsabilidad del art. 42.2 LGT que solamente sirven a la mayor efectividad de la vía de apremio (y así es en efecto, por disponerlo el art. 174.5 LGT)".

Recuerda que, en la redacción aplicable al caso, el párrafo segundo del artículo 174.5 LGT, limita los motivos de impugnación de los que puede valerse el responsable del artículo 42.2.a) LGT, que sólo podrán referirse al presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad y al alcance global de esa responsabilidad.

Destaca que la impugnación del responsable del artículo 42.2 LGT no podrá dirigirse contra las "liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto", esto es, consagra una excepción a la regla general contenida en el párrafo primero del mismo artículo que sí permite que dichas liquidaciones puedan ser impugnadas por los responsables comprendidos en él.

Asegura que esa interpretación ha sido corroborada por la jurisprudencia de la que son muestra nuestras sentencias de 18 enero y 25 de octubre de 2017, rec. cas. 1087/2016 y rec. cas. 2707/2016.

Es claro, apostilla, que el responsable tributario del artículo 42.2 LGT, desde la modificación introducida en el artículo 174.5 LGT por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal solamente puede oponerse a la derivación de responsabilidad por faltar el presupuesto de hecho habilitante o por discrepar del alcance global de la responsabilidad.

Arguye que la impugnación vinculada al presupuesto habilitante hace referencia a la concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 42.2 LGT (en el presente caso el de ocultación o transmisión), está dirigida al enjuiciamiento de la conducta del responsable.

Argumenta que, cuando el artículo 174.5 LGT faculta al responsable para impugnar el "alcance global de la responsabilidad", lo que "está permitiendo es cuestionar tanto la cantidad pendiente de pago por el deudor principal como el valor que la Administración asigne a los bienes que se han ocultado o transmitido o no pudieron embargarse o enajenarse, dado que esos son los dos elementos que van a determinar la cantidad de la que se responde". Señala que lo que queda claro, y así ha sido confirmado por la jurisprudencia, es que la impugnación no se extiende a las liquidaciones (incluyendo las sanciones) que originan la deuda.

El problema, o la especificidad del presente caso es que el artículo 174.5 LGT excluye las "liquidaciones" a las que alcanza la responsabilidad y aquí "se ha impugnado por el responsable solidario la previa declaración de responsabilidad subsidiaria girada, que es la que origina la deuda de la que va a responder".



Nos encontramos, de un lado, ante una sociedad (CLINITEN, S.L.) que es deudora principal por una sanción, y su administrador (el Sr. Alejandro) es declarado responsable subsidiario de la sociedad (art. 43.1 LGT).

A su vez, y, de otro lado, se declara responsable solidario del responsable subsidiario al recurrente en la instancia (el Sr. Leopoldo), por ocultación o transmisión de bienes (art. 42.2 LGT).

Pues bien, el Sr. Leopoldo "ataca el acuerdo de derivación impugnando la declaración de responsabilidad subsidiaria del administrador por falta de declaración de fallida de la sociedad deudora principal".

Ahora bien, la supuesta inexistencia de la declaración de fallido de la entidad CLINITEN, S.L., como presupuesto habilitante de la previa declaración de responsabilidad subsidiaria a don Alejandro que está en el origen del acto recurrido, no puede invocarse por el responsable solidario don Leopoldo, por impedirlo el artículo 174.5 LGT.

La Abogacía del Estado sostiene que el recurrente, declarado responsable solidario del art. 42.2 LGT, no puede impugnar, por impedirlo el art. 174.5 LGT, la declaración de responsabilidad subsidiaria que origina la deuda que se deriva.

Mantiene que la referencia a las liquidaciones, contenida en el artículo 174.5 LGT puede entenderse en sentido amplio, de forma que en este contexto "bien puede entenderse como una referencia a los actos administrativos que originan la deuda objeto de derivación".

Desde su perspectiva, el concepto de liquidación en ese precepto se extiende no solamente a las liquidaciones tributarias en sentido estricto, definidas en el artículo 101 LGT, "sino que se extendería a otros actos por los que se liquida una deuda en favor de la administración tributaria".

Partiendo de esa premisa, defiende que "cuando el responsable solidario lo es respecto de un responsable subsidiario anterior, el acuerdo previo de declaración de responsabilidad subsidiaria, que cuantifica la deuda, debe calificarse de liquidación a los efectos del art. 174.5 LGT".

Por lo cual, asegura que el responsable solidario del artículo 42.2 LGT responde "en el ámbito del procedimiento de apremio dirigido frente al deudor principal, que en este caso resulta ser un responsable subsidiario de la deuda originaria", pero, y aquí está la clave de su tesis "no está facultado para impugnar el acuerdo de derivación precedente que es el acto por el que se liquida la deuda del primer responsable y se asimila a la liquidación contemplada en el art. 174.5 LGT".

Recuerda que el artículo 174.5 LGT limita las posibilidades de impugnación del responsable del artículo 42.2 LGT al presupuesto de hecho y al alcance global de la responsabilidad y, por tanto, no pueden impugnarse las liquidaciones.

Añade que tampoco sería susceptible de impugnación por dicho responsable "el previo acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria [que afecta al obligado tributario de cuya deuda va a responder], pues no lo contempla el art. 174.5 LGT y no está comprendido en el ámbito de los motivos de impugnación previstos"

Entiende que esa conclusión es conforme con una interpretación literal, sistemática y finalista del art. 174.5 LGT:

"a) Literal, pues según el tenor del precepto, el responsable del art. 42.2 LGT solamente puede impugnar el presupuesto de hecho y el alcance global de la responsabilidad.

b) Sistemática, en la medida en que excluye de la impugnación las liquidaciones a que se extiende el presupuesto de hecho de la responsabilidad, y el término liquidaciones no puede quedar limitado a las liquidaciones en sentido estricto (art. 101 LGT) sino que se extiende a otros actos de determinación o cuantificación del crédito de la Hacienda Pública como pueden ser las sanciones o, como es el caso, un previo acuerdo de derivación de responsabilidad.

c) Finalista, porque los supuestos de responsabilidad del art. 42.2 LGT tratan de garantizar la efectividad del procedimiento de apremio y es propio de este procedimiento limitar los medios de impugnación respecto de los previos actos por los que se liquida la deuda objeto de recaudación".

Por su parte, el Sr. Leopoldo comienza su escrito de oposición afirmando "que los procedimientos de recaudación dirigidos frente al deudor principal o frente al responsable tributario (bien subsidiario o solidario) son autónomos entre sí, toda vez que están dirigidos a la recaudación de la deuda tributaria", pero ello no significa, "que los vicios de los que pueda adolecer el procedimiento de recaudación seguido frente al deudor principal o responsable subsidiario pueden afectar y, de hecho, afectan al procedimiento de recaudación seguido frente al responsable solidario".



Dicha autonomía debe traducirse en que "las facultades de defensa que tengan cada uno de estos sujetos intervinientes en el procedimiento de recaudación deben de ser plenas", pues de lo contrario se dejaría "a los responsables solidarios o subsidiarios al albur de la posible inactividad del deudor principal u otro responsable como en el caso que nos ocupa en lo que a la defensa de sus derechos e intereses legítimos se refiere".

Partiendo de esa premisa, sostiene que el "responsable solidario, pueda impugnar el acuerdo previo de derivación de responsabilidad subsidiaria fundamentado en la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal, presupuesto de hecho habilitante para cualquier procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria".

Y ello es así, añade, al margen de que "haya sido o no alegado por el responsable subsidiario en el ejercicio de sus facultades de defensa ante los acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria. Principalmente porque se trata de una *conditio sine qua non* del procedimiento de recaudación dirigido frente al responsable, sin la cual, aquel no puede iniciarse". Mantiene que limitar al responsable solidario las facultades de defensa de sus derechos e intereses legítimos en un caso flagrante de nulidad de pleno derecho, como es la ausencia de declaración de fallido del deudor principal supondría dejar vacío de contenido el derecho a la tutela judicial efectiva del responsable solidario.

Por otro lado, asegura después el Sr. Leopoldo, se confunde la Administración recurrente al identificar la liquidación con el acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria, impidiendo de esta forma al responsable solidario impugnar aquella sobre la base de lo recogido en el artículo 174.5 LGT.

Reconoce que dicho precepto únicamente faculta al responsable solidario a impugnar el presupuesto de hecho habilitante, así como el alcance global de la responsabilidad, pero sostiene que "el presupuesto de hecho habilitante para iniciar el procedimiento de responsabilidad es aquel que habilita, da aptitud o capacidad para iniciarlo. Y dicho presupuesto no puede ser otro que la existencia de la declaración de fallido del deudor principal".

De manera que la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal, "debe dar lugar a la nulidad del procedimiento de recaudación" seguido frente al Sr. Leopoldo como responsable solidario "con independencia de que el responsable subsidiario hubiera reaccionado frente a su acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, ya que la nulidad de pleno derecho, únicamente, necesita ser declarada y produce sus efectos ex origine, frente a todos los contribuyentes".

Sostiene que si se impidiera al responsable solidario del artículo 42.2 LGT "impugnar una cuestión de justicia tributaria tan flagrante como es la ausencia de declaración de fallido del deudor principal que debe llevar inexcusablemente a la declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, por serlo igualmente el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, se estaría conculcando un derecho fundamental básico de todo Estado de Derecho como es el derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 CE".

Por último, rechaza el Sr. Leopoldo la conclusión a la que llega el Abogado del Estado partiendo de que el procedimiento de recaudación seguido frente al responsable solidario del artículo 42.2 LGT supone que la deuda esté en periodo ejecutivo de recaudación. Esa conclusión no es otra que la siguiente: "si son limitadas las facultades de recurso del deudor principal frente a una providencia de apremio, más aún deben de serlo para el responsable solidario".

Entiende la parte recurrida que dicha afirmación entraña una confusión por parte de la Administración, pues mientras "en los supuestos de responsabilidad previstos en el artículo 42.2 LGT, la deuda derivada parece encontrarse ya en periodo ejecutivo de recaudación para el deudor principal", no sucede lo propio para el responsable "quien tiene derecho a la tramitación del procedimiento de recaudación con todas las garantías previstas en la norma, entre las que se encuentran la concesión de un periodo de pago voluntario y la posibilidad de impugnar todos aquellos vicios que afecten al procedimiento seguido frente al deudor principal y otros responsables, hayan sido o no alegados por estos en el momento procesal que les correspondía".

**TERCERO.-** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

La Abogacía del Estado comienza su escrito de interposición recordando que la sentencia recurrida declara que, al menos de manera implícita, la Administración ha reconocido que no existe la declaración de fallido del deudor principal originario (la sociedad CLINITEN, S.L. cuya deuda se deriva al administrador -don Alejandro - como responsable subsidiario) y, previa cita de la doctrina contenida en nuestra sentencia de 18 de enero de 2013, rec. 4959/2010, estima el recurso, declarando la nulidad del acuerdo de derivación del responsable solidario del artículo 42.2 LGT, que lo es respecto del responsable subsidiario.



Afirma que nada podría objetarse a ese razonamiento si el objeto del recurso fuera un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria pues, entonces, como resulta de las normas de la LGT y la doctrina del Tribunal Supremo, debe concurrir el previo requisito de declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de sus responsables solidarios.

En efecto, así lo afirma la STS de 18 de enero de 2013, citada por el tribunal de instancia, en un recurso que versaba sobre el acuerdo de responsabilidad subsidiaria de un administrador social.

Concluye que el problema es que la Sala de instancia ha orillado el obstáculo que supone la aplicación al caso del segundo párrafo del artículo 174.5 LGT, que limita las posibilidades de impugnación del responsable solidario del artículo 42.2 LGT.

Pues bien, el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria establece que "la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal", y el 176 dispone que "una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario".

A la declaración de fallido se refiere el artículo 173 LGT que dispone en su apartado 1, letra b) que el procedimiento de apremio termina "con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago", estableciendo, en su apartado 2, que "los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago". En conexión con dicho precepto encontramos el artículo 76 LGT, relativo a la baja provisional por insolvencia, que dispone, en su apartado 1 primero, que "las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción", y, en su apartado 2 que "la deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, no se hubiera rehabilitado".

El Reglamento General de Recaudación (en lo sucesivo RGR), aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, concreta algunos aspectos en relación con la declaración de fallido.

En el artículo 61 se contienen el concepto de deudor fallido y de crédito incobrable, concretamente en sus dos primeros apartados, dispone:

"Se consideran fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario. Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación".

Además, el mismo RGR, en su artículo 62 concreta los efectos de la baja provisional y en el artículo 63 regula la revisión de fallidos y de rehabilitación de créditos incobrables.

Por otro lado, el artículo 124 del mismo RGR regula la declaración de responsabilidad en estos términos:

"1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.



2. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes.

3. Cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos competentes para dictar la liquidación y dicha declaración no se haya notificado con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación, el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de recaudación; a tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable.

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligados tributarios para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza.

5. En aquellos casos en los que como consecuencia del desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido frente al deudor principal o, en su caso, frente al responsable solidario, se haya determinado su insolvencia parcial en los términos del artículo 76.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se podrá proceder a la declaración de fallido de aquellos, a los efectos previstos en su artículo 41.

6. Si el deudor principal o los responsables solidarios fueran declarados insolventes por la parte no derivada a los responsables subsidiarios, podrá procederse, en su caso y tras la correspondiente declaración de fallido por insolvencia total, a la derivación a dichos responsables subsidiarios del resto de deuda pendiente de cobro".

Lo relevante es que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de bienes o derechos susceptibles de embargo, esto es, bienes o derechos insuficientes para cubrir la deuda reclamada.

A su vez, el artículo 131 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se ocupa de la baja en el índice de actividades, disponiendo en la letra a) del apartado 1 que la AEAT dictará, previa audiencia de los interesados, acuerdo de baja provisional "cuando los débitos tributarios de la entidad para con la hacienda pública sean declarados fallidos de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación".

Por su parte, el artículo 174.5 LGT dispone que "en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad (..)".

El segundo párrafo fue introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal. Hemos de partir de la sentencia recurrida y de las alegaciones de las partes en esta casación. En ese sentido, admitiendo que tal declaración no ha tenido lugar, lo que importa ahora es si su inexistencia puede ser alegada con éxito por un responsable solidario encuadrado en el artículo 42.2 LGT.

La declaración de fallido es un presupuesto insoslayable para la declaración de responsabilidad del responsable subsidiario. Naturalmente, tal declaración ha de notificarse al interesado. No se notifica, sin embargo, al responsable subsidiario, siquiera sea porque en el momento de la declaración de fallido no tiene por qué saberse si existe o no tal responsable y, por tanto, tampoco quien será. Ahora bien, que tal notificación no se produzca no significa que la misma no deba formar parte del expediente, al contrario, la administración debe poner a disposición del responsable subsidiario los documentos en los que se reflejan los datos y circunstancias que condujeron a la Administración a tal declaración y, asimismo, deben constar en el expediente relativo a la derivación de responsabilidad frente al responsable solidario, Por tanto, en el procedimiento dirigido frente a este último, deben estar los documentos que acreditan el presupuesto habilitante que permitieron iniciar dicha derivación frente al Sr. Alejandro, esto es, la declaración de fallido.

Ese carácter preceptivo previo a la declaración de responsabilidad tributaria no se ha discutido, como tampoco se ha argumentado -y, probado- sobre su existencia, de ahí que la sentencia recurrida haya estimado el recurso interpuesto, teniendo presente nuestra sentencia de 18 de enero de 2013 (casación 4959/2010), "unido al



reconocimiento, siquiera implícito, de que no hubo en el presente supuesto la necesaria declaración de fallido del deudor principal".

La inexistencia de la declaración de fallido es decisiva, de tal manera que el Sr. Alejandro no estaría obligado al pago, dado que se habría producido una irregularidad esencial a la hora de declararle responsable subsidiario, y si él no estaba obligado al pago, tampoco puede estarlo, en este caso, como responsable solidario, el Sr. Leopoldo, aunque hubiera quedado firme para el Sr. Alejandro la declaración de responsabilidad subsidiaria.

Los bienes y derechos que se sustraen a la acción de Hacienda no son los de la sociedad CLINITEN S.L. sino los del Sr. Alejandro. La razón de ser del artículo 42.2 a) LGT es impedir la despatrimonialización o distracción de bienes del obligado al pago, en este caso, el Sr. Alejandro, en la medida en que la misma frustra la recaudación de la deuda pendiente por parte de la Administración tributaria.

Este supuesto de responsabilidad solidaria está directamente relacionado con la actividad recaudatoria dirigida contra el responsable subsidiario. Téngase presente que nos hallamos ante un supuesto que ha venido en llamarse "responsable del responsable" (Cfr. STS 10 de julio de 2019, rec. cas. 4540/2017). Nos hallamos ante un procedimiento autónomo, distinto no solo del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, sino también distinto del que dio lugar al acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del administrador de CLINITEN S.L., Sr. Alejandro.

En nuestra sentencia de 10 de julio 2019, rec. cas. 4540/2017, hemos declarado que los referentes de los deudores solidarios del artículo 42.2 LGT, no son los deudores principales, sino los bienes o derechos sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación de la Hacienda Pública.

Efectivamente, hemos afirmado: "si se lee detenidamente el art. 42.2 LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria, no está vinculado directa e inmediatamente al "deudor principal" y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 LGT.

No nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda por éste impagada en la forma que se posiciona el responsable en el art. 41.1 LGT, sino ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el "deudor principal" y del total importe de la deuda que deja de pagar.

De ahí, por ello, que el art. 42.2 LGT evite en todo momento situar a estos responsables solidarios "junto al deudor principal" posicionándolos, siempre, por su relación con los bienes susceptibles de embargo "del obligado al pago", ya sea éste un "deudor principal" del art. 35.2 LGT, ya, como en este caso, un responsable subsidiario. Es decir, el referente de estos responsables no son los "deudores principales" sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el art. 42.2.a LGT.

Se trata, por así describirlo, de supuestos de responsabilidad solidaria que la ley configura, no para situarlos exclusivamente junto al deudor principal y por razón directa e inmediata de su posición como obligado al pago primero y esencial, sino por hechos que afectan a la integridad de la garantía patrimonial de cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, sea o no deudor principal, siempre que se cumpla el presupuesto de hecho en cada caso determinado por la ley, lo que en este caso ni tan siquiera se cuestiona".

La declaración de fallido del deudor principal, en este caso, CLINITEN S.L. es el presupuesto de hecho habilitante que permite iniciar el procedimiento de derivación responsabilidad subsidiaria frente a su administrador, don Alejandro. En un supuesto de "responsabilidad en cadena", encuadrada en el artículo 42.2.a) LGT, la inexistencia de esa declaración puede ser impugnada por el responsable solidario, don Leopoldo, en el procedimiento seguido contra él.

Por todas las razones expuestas, fijamos la siguiente doctrina:

En supuestos de responsabilidad tributaria "en cadena", la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un "presupuesto de hecho habilitante" de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 LGT pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la



improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero, por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.

**CUARTO.-** *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

La Abogacía del Estado pretende que fijemos la siguiente doctrina en relación con la cuestión con interés casacional: el responsable solidario del artículo 42.2 LGT no puede, de conformidad con lo previsto en el artículo 174.5 de la misma Ley, impugnar una previa declaración de responsabilidad subsidiaria que es presupuesto para la declaración de responsabilidad solidaria, cualquiera que sea el motivo de impugnación y, en particular, por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.

En línea con ello, y a la vista de las alegaciones formuladas, solicita la estimación del recurso y, por tanto, que se case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y los actos administrativos de los que trae causa.

Por su parte, el Sr. Leopoldo, pretende que fijemos doctrina que permita al responsable solidario del artículo 42.2 LGT impugnar el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria previa por existencia de vicios que determinen la nulidad de pleno derecho, como es la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal.

Inexorablemente ello le lleva a solicitar no haber lugar al recurso de casación y, por tanto, se desestimen las pretensiones de la parte recurrente dando conformidad a la sentencia recurrida.

Por las razones expresadas precedentemente, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, lo que lleva aparejada la confirmación de la sentencia recurrida.

**QUINTO.-** *Pronunciamiento sobre costas.*

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

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido  
Primero. - Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo. - No haber lugar al recurso de casación 2297/2018, interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia dictada el 24 de octubre de 2017, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, en el procedimiento 3/2016, relativo a acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria; con lo cual se confirma la sentencia recurrida.

Tercero. - No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.