

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085076

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 58/2022, de 25 de enero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8315/2019

### SUMARIO:

**Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsables de la deuda tributaria. Derivación de la responsabilidad. Responsabilidad en cadena. Es admisible la impugnación de la inexistencia de declaración de fallido por parte del responsable solidario.** La sentencia recurrida desestima el motivo referido a la incorrecta declaración de fallido de la deudora principal, y subsiguiente incorrección de las derivaciones de responsabilidad posteriores, al administrador de la mercantil deudora principal, ex art. 43.1 a) LGT, y después a la propia recurrente con base en el art. 174.5 LGT. La declaración de fallido es condición de procedibilidad legal que el ordenamiento impone antes de derivar la responsabilidad subsidiaria. La STS, de 10 de julio de 2019, recurso n.º4540/2017 (NFJ074241) declara 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. 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. La declaración de fallido del deudor principal, es el presupuesto de hecho habilitante que permite iniciar el procedimiento de derivación responsabilidad subsidiaria frente a su administrador. En un supuesto de «responsabilidad en cadena», encuadrada en el art.42.2.a) LGT, la inexistencia de esa declaración puede ser impugnada por el responsable solidario en el procedimiento seguido contra él. La Sala fija 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 el art. 42.2. 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. En cambio tal impugnación no procede cuando, aun existiendo tal declaración de fallido, y no siendo una declaración meramente formal, sino que se ha seguido el procedimiento legalmente previsto, se pretende impugnar el acto de derivación de responsabilidad por considerar que no está justificada la declaración de fallido del deudor principal dada la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables, dado que tal declaración ya ha adquirido firmeza. [Vid., ATS de 28 de mayo de 2020, recurso n.º 8315/2019 (NFJ078045) y STSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid) de 24 de septiembre de 2019 , recurso n.º 212/2018 (NFJ078046) que se confirma]

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 76, 173 y 174.

RD 939/2005 (RGR), arts. 61, 62 y 124.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 131.

### PONENTE:

*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 58/2022

Fecha de sentencia: 25/01/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8315/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/12/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 8315/2019

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. 58/2022

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 8315/2019 interpuesto por doña Salome, representada por la procuradora doña Emma Isabel Barba Gallego contra la sentencia dictada el 24 de septiembre de 2019, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en el procedimiento 212/2018, relativo a declaración de responsabilidad solidaria.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

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 septiembre de 2019, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 212/2018 interpuesto contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 5 de diciembre de 2017 desestimando la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 formulada contra el acuerdo de 31 de marzo de 2017 del Técnico Jefe de Gestión Recaudatoria de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Castilla y León, Sede Zamora, que la declaró responsable solidaria por ocultación maliciosa de bienes por importe de 61.354,29 euros.

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

a) La entidad mercantil Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León, S.L. fue declarada fallida por la AEAT el día 9 de enero de 2012.

b) El esposo de la actora, don Horacio, fue declarado responsable subsidiario ex artículo 43.1 a) LGT, como administrador de la mercantil y deudora principal, Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León, S.L. el día 1 de julio de 2015. La deuda que se exige tiene su origen en una comprobación limitada de una autoliquidación del IVA, tercer trimestre de 2010, que se realiza a la entidad mercantil. La notificación de dicho acuerdo, por comparecencia en la sede electrónica de la AEAT tuvo lugar el 7 de febrero de 2015. No consta que contra dicha declaración se interpusiera reclamación o recurso alguno, ni las partes hacen referencia a esta cuestión.

c) El 9 de enero de 2012, el matrimonio formado por don Horacio y doña Salome otorgó escritura de capitulaciones matrimoniales con liquidación de la sociedad de gananciales y pacto de separación de bienes. Por ello se acuerda que a cada cónyuge le correspondan 121.000 euros. Al mes siguiente, concretamente, el 21 de febrero de 2012, se formalizan sendas hipotecas en garantía de préstamos por importes de 75.000 euros y responsabilidades accesorias sobre los dos locales comerciales adjudicados al Sr. Horacio. Esos dos bienes constituían el 66 por 100 del valor de lo que se le había adjudicado. De ese modo, y a través de los anteriores negocios jurídicos, el patrimonio del Sr. Horacio pasó de estar constituido por bienes gananciales valorados en 242.000 euros a estar formado por bienes privativos valorados en 121.000 euros sobre los que pesan cargas hipotecarias de 75.000 euros.

d) El 22 de febrero de 2017 por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Castilla y León, sede de Zamora, se notifica a la hoy recurrente comunicación de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria y trámite de audiencia en relación con una deuda -por importe de 61.354,29 euros- exigida inicialmente a Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León, S.L. como deudor principal y más tarde a don Horacio en calidad de responsable subsidiario.

e) El día 6 de marzo de 2017 se presentan alegaciones por parte de la Sra. Salome que fueron desestimadas por acuerdo de 31 de marzo de 2017 mediante el que fue declarada responsable solidaria en virtud de lo previsto en el artículo 42.2.a) LGT por haber colaborado en la ocultación de bienes mediante la participación en la operación de liquidación de la sociedad de gananciales que ostentaba con su marido en la que se terminaba por atribuir al Sr.

Horacio, unos bienes privativos con unas elevadas cargas hipotecarias que hacían inviable el cobro de la deuda de la que era responsable subsidiario.

Interpuesta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, la misma fue desestimada por resolución de 5 de diciembre de 2017.

Esta resolución económico-administrativa fue objeto de recurso contencioso administrativo presentado el 19 de febrero de 2018 en el que la interesada dedujo pretensión anulatoria negando haber colaborado en la ocultación de bienes (dadas las fechas de las operaciones controvertidas y el nacimiento de la deuda tributaria, con sus sucesivos hitos) y la inadecuada declaración de fallido de la deudora principal.

La Administración sostenía la, a su juicio, evidente intención ilusoria del negocio celebrado, así como la corrección de la declaración de falencia del deudor principal.

El TSJ de Castilla y León confirmó la anterior resolución del TEAR por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

### **Segundo.**

La sentencia de instancia.

La sentencia recurrida, por lo que a este recurso interesa, desestima el motivo referido a la incorrecta declaración de fallido de la deudora principal, Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León, S.L., y subsiguiente incorrección de las derivaciones de responsabilidad posteriores, a don Horacio ex artículo 43.1 a) LGT, como administrador de la mercantil, y de la propia recurrente, con base en la siguiente interpretación del artículo 174.5 LGT: "en este caso, no se trata de declarar si un deudor subsidiario puede o no cuestionar el presupuesto de hecho habilitante que sea, sino si un deudor solidario puede hacerlo. Pero no del presupuesto de hecho de su propia responsabilidad solidaria (la colaboración en la ocultación de bienes), sino del presupuesto de hecho de la responsabilidad subsidiaria del deudor de quien él pasa a ser deudor solidario, debate ciertamente diferente".

Sobre tal extremo, nuestro Tribunal Supremo ya se ha pronunciado y, así su STS Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, sentencia de 27 de septiembre de 2012, Rec. 3103/2009 ya declaró: "...Brevemente para salir al paso de las afirmaciones de la parte recurrente cuando se queja de no habersele permitido impugnar la liquidación original ni haber tenido acceso a los expedientes inspectores. Pues cabe recordar que, como hemos dicho en numerosas ocasiones, la impugnación del declarado responsable al amparo del artículo 131.5.) de la LGT, responsabilidad directamente relacionada con la actividad de embargo contra el deudor principal, no respecto de la deuda original liquidada, debe quedar circunscrita al denominado "presupuesto habilitante", es decir a si fue o no causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes y "al alcance global de la responsabilidad", por lo que las actuaciones inspectoras, actas y liquidación e incluso actividad recaudatoria contra el deudor principal, no afecta al responsable solidario, y ello sin perjuicio de que pudo solicitar en el momento procesal oportuno y al amparo de lo previsto en el artículo 55 de la LJ la ampliación del expediente, cosa que no hizo", criterio, por lo demás, recordado por nuestra STSJ Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, sentencia 1605/2016 de 17 Nov. 2016, Rec. 996/2015. Es decir; que el deudor solidario sólo puede cuestionar el presupuesto de hecho en virtud del cual pasa a ser responsable solidario, en este caso si hubo o no colaboración en la ocultación, por mandato expreso del art. 174.5 in fine, reiterado y acentuado tras la reforma dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Si se permitiera lo pretendido por la actora, se colocaría al responsable solidario de un responsable subsidiario en mejor condición que a un simple responsable solidario, cuando la causa de ambas responsabilidades es la misma".

### **Tercero.**

Preparación y admisión del recurso de casación.

La procuradora doña Emma Isabel Barba Gallego, en representación de doña Salome, presentó escrito de preparación de recurso de casación frente a la sentencia dictada el 24 de septiembre de 2019.

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 LGT en relación con el 42.2 a) de la misma norma, y el propio artículo 42.2 a) en relación con el artículo 41.5 también del mismo texto legal.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 11 de diciembre de 2019, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sección de admisión de esta Sala admitió el recurso mediante auto de 28 de mayo de 2020, en el que aprecia que concurre en él la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

" Determinar si, a los efectos de la limitación impugnatoria contenida en el artículo 174.5, párrafo segundo, LGT es posible distinguir -al igual que hace el párrafo primero del mismo precepto- entre "presupuesto de hecho habilitante" y "liquidaciones".

Determinar si en supuestos de responsabilidad tributaria "en cadena", la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye o no 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.

De no admitirse esa posibilidad, determinar si el presupuesto de hecho de esa derivación de responsabilidad solidaria únicamente puede cuestionarse con fundamento en la falta de concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 42 LGT , en el caso enjuiciado, la contemplada en la letra a), es decir, no ser causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 174.5 y 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

#### Cuarto.

Interposición del recurso de casación y escrito de oposición.

La representante procesal de la recurrente interpuso el recurso de casación mediante escrito de 20 de julio de 2020, que observa los requisitos legales y en el que, por una parte, niega que existiese ocultación de bienes y, por otra, alega que se ha consentido que se derive una responsabilidad primero subsidiaria a don Horacio y posteriormente solidaria a la señora Salome, sin estar justificada la declaración de fallido del deudor principal. Finalmente, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, solicita:

"dicte en su día sentencia por la que casando y anulando la sentencia recurrida, se estime íntegramente nuestro recurso, declarando la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, en fecha 5 de diciembre de 2017 en Procedimiento número: 49-00271-2017, así como el Acuerdo de Declaración de Responsabilidad Solidaria, de la Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Tributaria (Delegación de Zamora), dictado en Expediente número: NUM001 del que trae causa la anterior, no ajustadas a derecho, procediendo a su anulación, con imposición de costas a la parte demandada".

Dado traslado de la interposición del recurso, mediante escrito de fecha 11 de noviembre de 2020, la Abogado del Estado planteó oposición al mismo. En su escrito, defiende como respuesta a las cuestiones planteadas en el auto de admisión, la siguiente: "A los efectos de la limitación impugnatoria contenida en el artículo 174.5, párrafo segundo, LGT es posible distinguir -al igual que hace el párrafo primero del mismo precepto entre "presupuesto de hecho habilitante" y "liquidaciones".

-En supuestos de responsabilidad tributaria "en cadena", la derivación de la responsabilidad subsidiaria, NO es 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.

-El presupuesto de hecho de esa derivación de responsabilidad solidaria, únicamente puede cuestionarse con fundamento en la falta de concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 42 LGT, en el caso enjuiciado, la contemplada en la letra a), es decir, no ser causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes".

#### 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 13 de octubre de 2021 para la votación y fallo del recurso. Mediante providencia de 29 de octubre de 2021 se pospuso la votación y fallo del asunto al día 21 de diciembre siguiente por las circunstancias que se hicieron constar en la misma.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

La Sra. Salome, parte recurrente, identifica como infringidos el artículo 174.5 LGT, en relación con el 42.2 a) de la misma norma, y el propio artículo 42.2 a) en relación con el artículo 41.5 también de ese propio texto legal. Estima que dichas normas han sido infringidas, en síntesis, toda vez que de su interpretación conjunta se desprende que un obligado tributario cuya responsabilidad solidaria haya sido declarada respecto de un responsable subsidiario puede impugnar el acto de derivación de responsabilidad por no estar justificada la declaración de fallido del deudor principal y acreditar la existencia de bienes y derechos titularidad de aquel deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables.

La sentencia dictada el 24 de septiembre de 2019, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en lo que ahora importa, desestima el motivo referido a la incorrecta declaración de fallido de la deudora principal, Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León, S.L., y subsiguiente incorrección de las derivaciones de responsabilidad posteriores, a don Horacio, esposo de la recurrente, ex artículo 43.1 a) LGT, como administrador de dicha mercantil, y después a la propia recurrente con base en el artículo 174.5 LGT. Esta es la sentencia recurrida en el presente recurso de casación.

## Segundo.

Alegaciones de las partes.

Interpreta la recurrente que tiene derecho a impugnar la previa derivación de responsabilidad subsidiaria del Sr. Horacio, ex artículo 43.1 a) LGT, como administrador de la mercantil y deudora principal, Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León, con fundamento en la inexistencia de declaración de fallido del deudor principal y, en base a la misma, impugnar su propia derivación de responsabilidad solidaria ya que, si no se diera esta declaración de fallido de la mercantil Construcciones y rehabilitaciones de Castilla y León, S.L., no habría responsabilidad subsidiaria del Sr. Horacio, ni ahora responsabilidad solidaria de la recurrente, siendo "evidente, que el hecho habilitante de su responsabilidad, no es solo la supuesta colaboración en la ocultación de bienes ex artículo 42.2 a) de la LGT, sino también la declaración de fallido del deudor principal".

Lo contrario, observa la recurrente, entrañaría "una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, vulnerando su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción y su derecho de defensa", habida cuenta que, por un lado, el procedimiento de derivación de responsabilidad seguido contra el Sr. Horacio y posteriormente contra ella, son autónomos respecto del seguido frente al deudor principal y, por otro, que se le está derivando la responsabilidad en el pago de una deuda y no una liquidación firme y consentida por el obligado principal; en suma "se le está impidiendo alegar y probar que no se ha cumplido el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad subsidiaria del deudor de quien la recurrente pasa a ser deudor solidario", [el Sr. Horacio] y, consecuentemente, su "presupuesto habilitante que es la declaración de fallido del deudor principal" [Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León, S.L.] sin que ello suponga, la "impugnación de la deuda original liquidada a dicho deudor principal".

Como responsable solidario que es, en virtud de lo establecido en el artículo 42.2 LGT, la Sra. Salome defiende que "está legitimada para impugnar la declaración de fallido del deudor principal, puesto que ha acreditado que la Dependencia de Recaudación de la Agencia Tributaria ha prescindido del procedimiento legalmente establecido en el artículo 41.5 LGT". La recurrente asegura que "ha acreditado la existencia, aún en la actualidad, de bienes realizables de dicho deudor principal, que permiten poner en duda la declaración de fallido del mismo", de suerte que nunca debió derivarse responsabilidad subsidiaria del Sr Horacio y posteriormente la responsabilidad solidaria de ella misma y, por tanto, señala, no deberíamos estar hablando "de bienes supuestamente sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo de la Hacienda Pública de bienes de la propia Construcciones y rehabilitaciones de Castilla y León, S.L.". La Sra. Salome estima, pues, que la sentencia recurrida infringe los artículos 42.2 y 41.5 LGT puesto que permite que se derive una responsabilidad, primero subsidiaria, en el Sr Horacio y, posteriormente, solidaria en ella misma, sin estar justificada la declaración de fallido del deudor principal.

Sigue diciendo que la derivación como responsable subsidiario, realizada por la Administración Tributaria, contra el administrador de la sociedad, Sr. Horacio, "no fue conforme a derecho, al no realizarse las actuaciones mínimas administrativas tendentes a la localización y, en su caso, traba y ejecución de los bienes realizables del deudor principal". Afirma que la AEAT ha obviado lo establecido en el artículo 61.1 LGT, puesto que "ni siquiera hizo la averiguación de bienes embargables, declarando irregularmente fallido al deudor principal y prescindiendo del procedimiento legalmente establecido para legitimar la apertura de un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria a terceros, con lo que la actuación de la administración sería nula".

Por su parte, la Abogacía del Estado comienza señalando que el artículo 174.5 LGT contiene una regla general en cuanto a la impugnación de las liquidaciones por los responsables, mientras que en el párrafo segundo establece una excepción.

Más tarde sostiene que "la nota común a todos los supuestos del artículo 42.2 LGT es la manifestación de una actuación recaudatoria de la Administración, que se intenta impedir u obstaculizar", de manera que la finalidad

de la norma, no es otra que la de "garantizar la eficacia del procedimiento de apremio", cuestión sobre la cual vuelve más abajo.

Afirma seguidamente que las cuestiones suscitadas en el presente recurso son muy similares a las que se plantearon en el RCA 2297/2018, interpuesto por la Abogacía del Estado en el que ya razonaba que el responsable solidario del artículo 42.2 LGT, "no puede oponerse al acuerdo de derivación de responsabilidad sobre la base de un supuesto vicio que afecta al acto que originó la deuda del deudor respecto del que va a responder". Matiza unos cuantos párrafos después, que ambos recursos -el 2297/2018 y el 8315/2019- resuelven cuestiones relacionadas pero distintas, aunque reproduce en el último de ellos gran parte de los razonamientos del primero.

La Abogacía del Estado mantiene que el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria que origina la deuda de la que responde la recurrente, debe equipararse a las liquidaciones mencionadas en el artículo 174.5 LGT y, en consecuencia, el responsable del artículo 42.2 LGT no puede impugnarlo.

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, recs. cas. 1087/2016 y 2707/2016, respectivamente.

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.

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 artículo 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 otro lado, la Abogacía del Estado rechaza los argumentos de la Sra. Salome, contra la declaración de la sentencia recurrida de que, si se admite que en los supuestos de responsabilidad en cadena, el responsable solidario del artículo 42.2 LGT puede impugnar el acuerdo previo de declaración de responsabilidad del responsable subsidiario, se le estaría colocando en mejor posición que al resto de responsables solidarios del artículo 42.2 LGT que no pueden impugnar las liquidaciones, y que se concretan en su derecho a la tutela judicial efectiva, avalaría su derecho a impugnar la declaración de responsabilidad subsidiaria que es presupuesto de su responsabilidad solidaria.

Frente a dichos razonamientos, la Abogacía del Estado afirma que dichas sentencias se refieren a la regla general del primer párrafo del artículo 174.5 LGT; no a la excepción, que es la hipótesis que ahora nos ocupa. De ahí que la STS de 13 de marzo de 2018, ref. cas. 53/2017 afirme que otorga el derecho a esos responsables de impugnar las liquidaciones apoyándose en su dicción literal que, en el caso del párrafo segundo, como se ha comentado, es justo la contraria. Observa la Abogacía del Estado que "nada se dice en el recurso, sobre la finalidad de la responsabilidad solidaria del apartado 2 del art.42 LGT que le otorga un perfil propio y justifica, (...) que no se permita a estos responsables impugnar las liquidaciones ni, en el caso de responsabilidad en cadena que ahora nos ocupa, en consecuencia, la declaración de responsabilidad del deudor subsidiario del que son, a su vez, responsables solidarios".

Resalta que la propia interesada transcribe parcialmente la STS de 10 de julio de 2019, rec. cas. 4540/2017, que destaca que el referente de los deudores solidarios del artículo 42.2 LGT, 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 de la Hacienda Pública. Afirma que no saca, sin embargo, la recurrente, las consecuencias lógicas de esta afirmación, que viene a avalar la posición que mantiene la Abogacía del Estado, según ella misma expone.

Finalmente, señala que las consideraciones de la Sra. Salome sobre la improcedente declaración de fallido en este caso del deudor principal son irrelevantes y ajenas al debate planteado en los términos que han dado lugar a la admisión de este recurso, puesto que lo que aquí se sostiene es que la deudora solidaria no puede impugnar dicha declaración.

### Tercero.

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

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 reanuda, 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.

La declaración de fallido es condición de procedibilidad legal que el ordenamiento impone antes de derivar la responsabilidad subsidiaria. La declaración de fallido resulta ser la puerta de acceso a la derivación de responsabilidad, afirman nuestras sentencias de 26 de septiembre de 2007, rec. cas. 4754/02 y 28 de octubre de 2009, rec. cas. 4883/2003.

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". Consta en el expediente tal baja.

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. No constituye el objeto del presente recurso si se ha producido o no la declaración de fallido, puesto que tal declaración se ha producido sino, admitiendo que tal declaración no ha tenido lugar, si su inexistencia o mejor incorrección 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 cuando se produce 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. Horacio, esto es, la declaración de fallido.

La inexistencia de la declaración de fallido es decisiva, de tal manera que el Sr. Horacio 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, la Sra. Salome, aunque hubiera quedado firme para el Sr. Horacio la declaración de responsabilidad subsidiaria.

Los bienes y derechos que se sustraen a la acción de Hacienda no son los de la sociedad Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León. S.L. sino los del Sr. Horacio. 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. Horacio, 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). Estamos ante un procedimiento autónomo, distinto no solo del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, sino también diferente del que dio lugar al acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del Sr. Horacio.

En nuestra sentencia de 10 de julio 2019, rec. cas. 4540/2017, hemos declarado que el referente 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 es el "deudor principal" 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, Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León, SL, es el presupuesto de hecho habilitante que permite iniciar el procedimiento de derivación responsabilidad subsidiaria frente a su administrador, el Sr. Horacio. En un supuesto de "responsabilidad en cadena", encuadrado en el artículo 42.2.a) LGT la inexistencia de esa declaración puede ser impugnada por la responsable solidaria, la Sra. Salome, en el procedimiento seguido contra ella. Lo que sucede, sin embargo, es que, en la presente ocasión, la declaración de fallido sí se ha producido. No nos hallamos ante una mera declaración formal de fallido, se ha seguido el procedimiento previsto. La declaración de fallido se produjo el 9 de enero de 2012, textualmente se indica en ella: "examinada la documentación del expediente administrativo de apremio seguido frente al obligado al pago [Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León. S.L], relativa a la información patrimonial disponible y a las actuaciones de gestión recaudatoria llevadas a cabo, así como la información que consta en las bases de datos de la Agencia Tributaria, resulta que no se conocen más bienes o derechos embargables para el cobro del debido pendiente que los que obran en el expediente". Habiendo finalizado la gestión de cobro con ese resultado, quedando finalmente probada su insolvencia, se acordó declarar fallido al obligado tributario. Consta en el expediente la propia declaración de fallido y las actuaciones y documentos que lo fundamentan. La Sra. Salome, no tiene abierta la posibilidad, como pretende, de revisar todo el proceso de declaración de fallido, la declaración de fallido pudo ser discutida por Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León. S.L. Contrariamente a lo manifestado por la recurrente, no se ha prescindido del procedimiento legalmente establecido. La declaración de fallido del deudor principal exige la previa indagación sobre la existencia en el patrimonio del deudor principal de bienes o derechos embargables o realizables (artículo 164.1 RGT) [por todas, sentencias de 26 de septiembre de 2007, rec. cas. 4754/2002, de 28 de octubre de 2009, rec. cas. 4883/2003, 1 de marzo de 2010 ( rec. cas. 7493/2004, de 15 de noviembre de 2010, rec, cas, 4950/2007)].

La declaración de fallido pudo ser discutida por Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León. S.L. y también pudo ser discutida por el responsable subsidiario, no puede ser, sin embargo, discutida, por el responsable solidario, dado que dicha declaración ya es firme por existir un acto administrativo que es firme.

Por todas las razones expresadas fijamos el siguiente criterio:

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. En cambio tal impugnación no procede cuando, aun existiendo tal declaración de fallido, y no siendo una declaración meramente formal, sino que se ha seguido el procedimiento legalmente previsto, se pretende impugnar el acto de derivación de responsabilidad por considerar que no está justificada la declaración de fallido del deudor principal dada la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables, dado que tal declaración ya ha adquirido firmeza.

#### Cuarto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La parte recurrente solicita que casemos y anulemos la sentencia recurrida, estimando íntegramente el recurso, declarando no ajustadas a derecho las resoluciones y actos administrativos origen de aquella.

Por el contrario, la Abogacía del Estado considera que las cuestiones con interés casacional que han motivado la admisión del recurso en el ATS de 28 de mayo de 2020, deben responderse como sigue:

- A los efectos de la limitación impugnatoria contenida en el artículo 174.5, párrafo segundo, LGT es posible distinguir -al igual que hace el párrafo primero del mismo precepto entre "presupuesto de hecho habilitante" y "liquidaciones".

- En supuestos de responsabilidad tributaria "en cadena", la derivación de la responsabilidad subsidiaria, NO es 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.

- El presupuesto de hecho de esa derivación de responsabilidad solidaria, únicamente puede cuestionarse con fundamento en la falta de concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 42 LGT, en el caso enjuiciado, la contemplada en la letra a), es decir, no ser causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes.

Es por todo lo expuesto, por lo que solicita que dictemos sentencia desestimando el presente recurso.

Por todas 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 8315/2019, interpuesto por doña Salome, representada por la procuradora doña Emma Isabel Barba Gallego, contra la sentencia dictada el 24 de septiembre de 2019, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en el procedimiento 212/2018, relativo a declaración de responsabilidad solidaria; con lo cual se confirma la sentencia recurrida.

### **Tercero.**

- No hacer imposición de las costas procesales causadas en esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.