

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085281

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de febrero de 2022

Sala 3.^a

R.G. 7129/2021

SUMARIO:**Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo.**

Documentos que debe incorporar la Administración tributaria al expediente para su remisión a los órganos económico-administrativos cuando el obligado tributario impugna un acuerdo de declaración de responsabilidad. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar qué documentos -además de los que integran el propio procedimiento de declaración de responsabilidad- debe la Administración tributaria incorporar al expediente para su remisión a los órganos económico-administrativos cuando el obligado tributario impugna un acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT).

Para el TEAR deben obrar necesariamente al expediente los acuerdos de liquidación determinantes de las deudas objeto de derivación -en el caso aquí examinado el acuerdo de liquidación resultante del procedimiento inspector, el acuerdo de imposición de la sanción y el acuerdo de exigencia del importe reducido de ésta- pues su ausencia impide tener por probada la existencia de la deuda que se deriva.

Para el Director recurrente no sería necesario que obraran al expediente los acuerdos de liquidación determinantes de las deudas objeto de derivación, sino que bastaría la presencia en el expediente de aquella documentación que acredite la existencia de la deuda, su importe y que no está prescrita.

Pues bien, resulta claro que en la impugnación de acuerdos de derivación de responsabilidad no basados en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT), dada la posibilidad del declarado responsable de impugnar también las liquidaciones relativas al deudor principal, deben incorporarse al expediente no sólo tales liquidaciones sino la totalidad de los antecedentes que dieron lugar a las mismas.

Ahora bien, la cuestión a resolver es la concerniente a la impugnación de los acuerdos de derivación de responsabilidad basados en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT). En estos casos, sólo puede impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y el alcance global de la responsabilidad, pero no las liquidaciones. La imposibilidad para el responsable de impugnar las liquidaciones giradas al deudor principal conduciría, en principio, a la conclusión de que no resultaría necesario incorporar al expediente ni los antecedentes que dieron lugar a las liquidaciones ni las liquidaciones mismas. Pero esta conclusión debe ser matizada, como veremos seguidamente, por el hecho de que el responsable, con ocasión de la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad, sí puede impugnar el alcance global de la responsabilidad.

El alcance de la responsabilidad del responsable solidario está constituido por la menor de las dos cantidades siguientes: (i) el importe de la deuda del deudor principal que se persigue -deuda tributaria pendiente y, en su caso, sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan- y (ii) el valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión.

Dado que el responsable solidario puede impugnar el alcance global de la responsabilidad, constituido por la menor de las dos cantidades señaladas, tiene derecho a examinar los documentos que acreditan el importe de la deuda del obligado principal que se persigue consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad. No basta, en este sentido, con que la información sobre la deuda perseguida se consigne en un apartado del propio acuerdo de declaración de responsabilidad sino que el declarado responsable tiene derecho a contrastar esa información facilitada en el acuerdo con todos aquellos documentos que efectivamente han determinado el importe de la deuda que se persigue, como pueden ser las liquidaciones que se hubieran dictado en el procedimiento de aplicación de los tributos -expresas o presuntas-, los acuerdos de imposición de sanciones -expresos o presuntos-, los acuerdos de exigencia de los importes reducidos de éstas, las actuaciones del procedimiento ejecutivo derivadas de las liquidaciones y acuerdos señalados que hubieran determinado la exigencia de recargos e intereses, los acreditativos de pagos parciales que respecto de las liquidaciones y acuerdos señalados hubieran podido realizarse en período voluntario o en período ejecutivo, los acreditativos de las cantidades embargadas por la Administración en el procedimiento ejecutivo y de los ingresos por compensación y aquellos otros documentos que, distintos de los anteriores, resultaran necesarios para justificar la no prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda perseguida del deudor principal. Dicho con otras palabras, no se puede obligar al declarado responsable, a quien se le reconoce legalmente la posibilidad de impugnar el alcance

global de la responsabilidad, a aceptar, sin más, como una de las cantidades a comparar para la determinación de dicho alcance -el importe de la deuda perseguida del deudor principal- la consignada por la Administración tributaria en el propio acuerdo de declaración de responsabilidad. Tiene derecho a examinar todos aquellos documentos que acrediten la realidad del importe de la deuda del deudor principal perseguida, consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad, y que la acción de cobro de dicha deuda no se encuentra prescrita. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 43, 156 y 174.
Ley 230/1963 (LGT), art. 131.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA TERCERA
FECHA: 17 de febrero de 2022

RECURSO: 00-07129-2021
CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO
NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO
RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF ---
DOMICILIO: ... - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife) de 31 de marzo de 2021, recaída en la reclamación nº 38/1168/2019, interpuesta contra acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

Con fecha 10 de junio de 2019 se dictó acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por virtud del cual se declara a Doña Z responsable solidaria de las deudas tributarias de su esposo, Don X "por el importe de la deuda tributaria pendiente, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, hasta el importe del valor de los bienes o derechos del obligado al pago que se hubieran podido embargar". Dicho acuerdo fue notificado el 18 de junio de 2019. Se indica en el acuerdo que "En el presente caso, como se ha expuesto, el valor del derecho transmitido al donatario declarado por las partes (105.000,00 euros) que se hubiera podido embargar o enajenar es inferior a la deuda exigida a Don X, 118.947,80 euros. Por ello, el alcance de la responsabilidad tributaria solidaria que se deriva a Doña Z se corresponde con el importe del valor del inmueble donado y que asciende a 105.000,00 euros". En el mencionado acuerdo se señala, por lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada, lo siguiente:

<<UNO.- Deuda pendiente.

En la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Canarias se ha seguido expediente administrativo de apremio respecto al obligado al pagoDon X para el cobro deudas tributarias pendientes.

Constan pendientes de pago las siguientes liquidaciones:

CLAVE DE LIQUIDACIÓN	CONCEPTO	OBJETO TRIBUTARIO	IMPORTE PENDIENTE
A...537	I.R.P.F ACTAS DE INSPECCION	2010 2011 ACTAS DE INSPECCION	90.892,60

A...560	I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION	2010 2011 EXPEDIENTE SANCIONADOR	19.737,23
A...648	I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION	2010 25% PER.RED.SANC.	6.579,08
		TOTAL	118.947,80

DOS.- Origen de la deuda objeto de derivación de responsabilidad.

La deuda con clave de liquidación **A...537** tiene su origen en el procedimiento de comprobación e investigación realizado por los órganos de Inspección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2010/11 del Sr. X.

(.....)

En la mencionada Acta el obligado tributario (Sr. X) prestó su conformidad a la siguiente propuesta de liquidación definitiva del I.R.P.F. de los ejercicios 2010 y 2011, extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el Acta y a todos los demás elementos determinantes de dicha liquidación.

Cuota	72.492,32
Recargos	0,00
Intereses de demora	4.700,59
Deuda a ingresar / a devolver	77.192,91

Transcurrido el periodo voluntario de pago, sin realizar el ingreso, le fue notificada providencia de apremio el 01-07-2013 con liquidación del recargo ejecutivo.

La deuda con clave de liquidación **A...560** tiene su origen en el procedimiento sancionador realizado por los órganos de Inspección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2010/11 del Sr. X. Los hechos reflejados en la mencionada acta de 14.03.2013, se califican en dicho procedimiento como infracción GRAVE. Al haber manifestado su conformidad con la propuesta de regularización formulada por la inspección, se aplica la reducción del 30% sobre la sanción resultante de esta propuesta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 156.4 y 188.1.b) de la L.G.T. Corresponde una sanción efectiva de 21.930,25 euros. Se contempla una reducción por ingreso del art. 188.3 LGT del 25% (5.482,56 euros), resultando una cantidad a ingresar de 16.447,69 euros (21.930,25euros - 5.482,56euros).

Transcurrido el periodo voluntario de pago, sin realizar el ingreso, le fue notificada providencia de apremio el 08-10-2013 con liquidación del recargo ejecutivo.

La deuda con clave de liquidación **A...648** se emitió, por un importe de 5.482,57euros una vez transcurrido el periodo voluntario de pago de la liquidación de sanción reducida A38600XXXX60, sin que se realizara el ingreso, lo que conlleva la pérdida de la reducción.

Transcurrido, a su vez, el periodo voluntario de pago de la liquidación A38600XXXX48, sin realizar el ingreso, le fue notificada providencia de apremio el 04-07-2014 con liquidación del recargo ejecutivo.

TRES.- Actuaciones realizadas con el obligado tributario.

Una vez transcurrido los plazos establecidos en las providencias de apremio sin que se efectuase el ingreso, se iniciaron las actuaciones ejecutivas encaminadas a obtener el ingreso de la deuda.

Las diligencias de embargo emitidas han sido las siguientes:

(.....).

Como resultado de las actuaciones de embargo se han ingresado 1.485,99 euros.

Como resultado de las compensaciones aplicadas se han ingresado 293,80 euros>>>.

Segundo.

Frente al acuerdo de declaración de reponsabilidad se interpuso la reclamación nº 38/1168/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife (TEAR, en adelante), el día 15 de julio de 2019.

El TEAR dictó resolución el 31 de marzo de 2021 estimando la reclamación y anulando el acuerdo impugnado con los argumentos siguientes (la negrita es añadida):

"SEGUNDO.- A la vista del expediente se constata que no consta en el expediente:

- el inicio de las actuaciones inspectoras relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2010 y 2011, ni las demás actuaciones realizadas en el curso del mismo.

- el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2010 y 2011.

Este Tribunal ha examinado minuciosamente el expediente electrónico remitido la Agencia Tributaria, en concreto la carpeta denominada Expediente oficina liquidadora que contiene las actuaciones inspectoras llevadas a cabo con el deudor principal, no encontrándose rastro de los citados documentos

Así pues, **de la documentación obrante en el expediente y teniendo en cuenta la ausencia en el mismo del acto de liquidación, este Tribunal no puede dar por probado y suficiente la existencia de la deuda objeto de derivación.**

La falta de expediente administrativo completo priva a este Tribunal del conocimiento y valoración jurídica de los hechos y actos producidos que le permitan un acertado pronunciamiento en Derecho.

TERCERO.- Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, así como el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, están vinculados por la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y las resoluciones y actos que se fundamenten en la misma lo harán constar expresamente, según establece el artículo 239.8 de la Ley 58/2003 (LGT). Antes de la reforma realizada por la Ley 34/2015 se recogía en el 239.7 de la LGT con la misma redacción. También están vinculados por el criterio unificado del TEAC y por la doctrina de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina conforme a los artículos 242.4 y 243.5 de la LGT.

El TEAC en la resolución de 15-07-2016 (RG 04562/2014/00/00), dictada en unificación de criterio, señala que: "la falta de inclusión en el expediente remitido a los Tribunales por el órgano que ha dictado el acto impugnado de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización, no constituye un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción, todo ello sin perjuicio, en su caso, de la posibilidad de que la Administración pudiera iniciar un nuevo procedimiento. Como consecuencia, el TEAC establece que la falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración".

Por tanto, en el caso concreto **al faltar en el expediente la documentación citada, que es necesaria para un adecuado pronunciamiento, este Tribunal debe anular el acto impugnado, sin que deba requerir previamente la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente administrativo".**

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando lo que sigue:

1.- El presente recurso extraordinario para unificación de criterio tiene su justificación en el del TEAR respecto de los documentos que deben constar en el expediente que la Administración tributaria le remita en relación con la impugnación de una declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT.

2.- Sobre la cuestión planteada interesa citar la resolución de 30 de septiembre de 2015, RG 109-15, porque a partir de ella se puede establecer qué documentación ha de obrar en el expediente que se remita a los tribunales económico-administrativos en relación con las impugnaciones de declaraciones de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT.

3.- Siguiendo el razonamiento de ese Tribunal Central y al objeto de establecer qué documentos han de obrar en el expediente que se remita a los tribunales económico-administrativos -y, por lógica consecuencia, que se ponga de manifiesto a los interesados- cuando el acto impugnado sea una declaración de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT, puede decirse lo siguiente:

De lo dispuesto en el artículo 42.2 y 174.5 de la LGT resulta que el declarado responsable solidario por el artículo 42.2 de la LGT, en cualquiera de los supuestos que regula, no está legitimado para impugnar las propias liquidaciones cuyo pago se le deriva. Del mismo modo, las distintas instancias revisoras, entre las que están los tribunales económico-administrativos en primer lugar, no pueden entrar a enjuiciar esas liquidaciones.

Así pues, la limitación legal que establece el artículo 174.5 de la LGT significa que no es necesario que obre en el expediente la totalidad de la documentación del procedimiento que dio lugar a las distintas liquidaciones y sanciones del deudor principal cuyo pago, en su totalidad o en parte, se deriva al responsable solidario. La documentación que sí debe obrar es aquella que acredite la existencia -ni siquiera su legalidad- de la deuda, su importe y que no está prescrita, nada más.

En consecuencia, no siendo exigible la documentación indicada, no procede anular la declaración de responsabilidad cuyo expediente no contenga esa documentación innecesaria, por lo no es conforme a derecho la estimación de la reclamación económico-administrativa cuyo fallo se fundamenta en esa ausencia. A esto no obsta que el tribunal de que se trate tiene siempre el derecho de requerir a la Agencia Tributaria la documentación que estime oportuno, en base al artículo 55 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa.

4.- SOBRE LAS POSIBILIDADES IMPUGNATORIAS DEL RESPONSABLE.

Basta y sobra lo dicho en el fundamento de derecho tercero de este escrito, pero acaso ante lo desnortado de las razones del TEAR, parece que es preciso una reflexión de calado sobre estas cuestiones de la posibilidades impugnatorias de los responsables, y su evidente corolario, la documentación a aportar para hacer posible el ejercicio cabal de este derecho de defensa.

4.1.- Las plenas facultades impugnatorias y la doctrina constitucional.

Por todos es sabido que la STS de 13 de marzo de 2018, Sala de lo Contencioso, sección 2ª, recurso de casación 53/2017, ..., cerrando un debate, sentó las plenas facultades impugnatorias del responsable, seguida a pies juntillas por fallos tales como la STS de 21 de febrero de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación 3780/2017, ..., o la STS de 7 de noviembre de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 4234/2017, ..., por citar alguna de las más recientes.

Ese TEAC, desde luego, se ha hecho cargo de esta doctrina, y es notable y merece cita la **RTEAC de 15 de abril de 2021, RG 1444-18**, cuando para un caso del artículo 43.1 a) LGT nos expone la **DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE LAS PLENAS FACULTADES IMPUGNATIVAS DEL RESPONSABLE**.

Así, alegó el responsable ex artículo 43.1 a) LGT la indefensión al no haber podido intervenir directamente en el procedimiento inspector. A ello replica el TEAC, FJ 5º, que no cabe apreciar indefensión alguna, y ello es coherente con la doctrina constitucional, pues "en al menos tres sentencias, las núms. 85/2006, de 27 de marzo, 39/2010, de 29 de julio, y 140/2010, de 29 de julio, ha afirmado - desde la perspectiva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva - que "al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige".

Efectivamente, si acudimos a la doctrina constitucional, vemos que es menester el estudio de la STC 85/2006, de 27 de marzo, (BOE nº 106, de 4 de mayo de 2006), así como la STC 39/2010, de 19 de julio, (BOE nº 192, de 9 de agosto de 2010), y la STS 140/2010, de 21 de diciembre, (BOE nº 16, de 19 de enero de 2011).

4.2.- La reforma operada en el artículo 174.5 LGT ex Ley 36/2006, su naturaleza jurídica y sus consecuencias, las posibilidades impugnatorias limitadas para el caso del artículo 42.2 a) LGT.

Es por todos conocida esta reforma legal, que puso remedio al error padecido por la Ley 58/2003, en su redacción original, de suerte que el responsable ex artículo 42.2 a) LGT goza durante esos tres años de plenas facultades impugnativas.

Sobre la misma, nada mejor que hacer cita de la STS de 3 de mayo de 2018, Sala de lo Contencioso, sección 2ª, recurso de casación 3146/2016, **LAS PLENAS FACULTADES DE IMPUGNACIÓN DEL RESPONSABLE EX ARTÍCULO 42.2 A) LGT, EN EL ESCENARIO PREVIO A LA LEY 36/2006. SINOPSIS:** Declarada una responsabilidad por el artículo 42.2 a) LGT, cuyo presupuesto se produjo con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 36/2006, la instancia, entendió que al procedimiento de declaración de responsabilidad y derivación de la acción de cobro le era de aplicación la reforma operada en el artículo 174.5 LGT por dicha Ley 36/2006, y por ende, no eran impugnables las liquidaciones. La casación, por el contrario, entiende que no resultará posible aplicar la reforma del artículo 174.5 de la LGT a supuestos de hecho determinantes de responsabilidad anteriores en el tiempo y ello porque la eficacia temporal de cualquier norma jurídica es, por defecto, pro futuro. Esta norma no es meramente procesal, sino declarativa de derechos, por lo que no podrá tener eficacia retroactiva. Y teniendo el responsable plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto de hecho habilitante y respecto de las liquidaciones, aún para el caso de que las liquidaciones o sanciones hubieran ganado firmeza, la Administración estará obligada a suministrar al reclamante los expedientes de los que derivan, mediata o inmediatamente, las liquidaciones giradas al deudor principal. **NATURALEZA JURÍDICA DE LA REFORMA DEL ARTÍCULO 174.5 LGT OPERADA POR LA LEY 36/2006, NO SERÁ NORMA PROCESAL SINO SUSTANTIVA CON EFICACIA PRO FUTURO:** No resultaría posible aplicar la reforma del artículo 174.5 de la LGT a supuestos de hecho determinantes de responsabilidad anteriores en el tiempo y ello porque la eficacia temporal de cualquier

norma jurídica es, por defecto, pro futuro. Esta norma no es meramente procesal, sino declarativa de derechos, por lo que no podrá tener eficacia retroactiva.

4.3.- La razón de ser de la limitación de las facultades impugnativas del responsable ex artículo 42.2

a) LGT. La disociación entre la naturaleza de la obligación asumida por el responsable y la de la deuda originaria.

Esto debe entenderse para poder trabajar con la acción de tutela del crédito público contenida en el artículo 42.2 a) LGT que nos es sino el remedio pauliano traído al ámbito de la autotutela ejecutiva.

Son tres las ideas que deben tenerse claras.

Así, la primera idea a retener es la de la desconexión entre la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT y las deudas del obligado principal y su conexión con los bienes, y la posibilidad del devengo posterior como corolario.

Podemos acudir a la reciente y preclara SAN de 10 de mayo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 1245/2019, ..., cuando abordó la cuestión de la **NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT. SU DESCONEJÓN DE LAS DEUDAS, SU CONEXIÓN CON LOS BIENES, Y LA POSIBILIDAD DEL DEVENGO POSTERIOR**. Ante la alegación de la parte actora de que no cabe entender ocultación respecto de una deuda devengada con posterioridad al acto tenido como presupuesto de la responsabilidad, replica la Sala con cita a la STS de 15 de junio de 2016, Sala de lo Contencioso, sección 2ª, recurso de casación 1916/2015, ..., que la obligación de pago del deudor principal nace con la realización del hecho imponible, esto es, con el devengo, mientras que la del responsable solidario ex artículo 42.2.a) de la misma Ley se origina desde el momento en que, teniendo conocimiento de la deuda con el Fisco, causa o colabora en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal. Asimismo con cita a la STS de 17 de diciembre de 2020, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 6732/2018, ..., refiere que para el responsable del artículo 42.2 LGT la relación que prima no es con la deuda del obligado principal, sino con sus bienes, por lo que el responsable no se sitúa junto al obligado principal para responder, junto a él, de sus deudas, sino que muy al contrario se le posiciona en relación a los bienes que podrían haber satisfecho al acreedor y que por su conducta no ha sido así, limitando por ello la responsabilidad al valor de los bienes ocultados. Así podemos leer que *"no se le posiciona junto al deudor principal, sino en relación con los bienes susceptibles de ser embargados de cualquier obligado al pago, que se constituyen en el referente sobre el que se asienta la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda Pública que se recoge en cada uno de los supuestos contemplados en el artículo 42.2 a) LGT."* Y concluye con cita a la STS de 11 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 7004/2019, ..., recordando la doctrina jurisprudencial de que *"En interpretación del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación"*. **MISMO CASO:** SAN de 29 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 1247/2019, ... SAN de 15 de junio de 2021, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 1254/2019, ... **RESOLUCIÓN CONFIRMADA:** RTEAC de 30 de enero de 2019, RG 4213-2016, RG 4214-2016; RG 4215-2016; RG 4217-2016; RG 4200-20166.

La segunda idea a destacar es la del necesario deslinde entre los números primero y segundo del artículo 42. La responsabilidad del artículo 42.2 LGT estará desconectada de la obligación tributaria y del deudor principal, y lo estará a la garantía de que los bienes respondan de las deudas.

Para ilustrarla contamos con un fallo de autoridad, la STS de 12 de mayo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 62/2020, ... **DELIMITACIÓN DEL MARCO NORMATIVO Y PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES SOBRE LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT. 1.1.- De la cuestión del devengo posterior.** Por lo referido a la cuestión del devengo posterior, en el FJ 1º acude en primer lugar la Sala a la STS de 11 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 7004/2019, ..., cuando refería que (las negritas son del Supremo) *"el art. 42.2.a) LGT no contiene una regla que limite la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se produce el hecho o negocio determinante de su nacimiento, esto es, al momento de la transmisión u ocultación de los bienes, ni puede desprenderse tal regla de un examen literal o gramatical del precepto"*. Dicho esto, advierte de que cuando la participación del responsable *"no se limita a aceptar la posibilidad de un perjuicio para la Administración tributaria (sciencia fraudis) sino que se extiende a la conciencia de participar en un plan urdido para impedir la traba de los bienes (consilium fraudis), parece que la extensión de su responsabilidad debería recaer también sobre aquellas deudas tributarias y sanciones que, si bien no se han devengado, pueden entenderse comprendidas o abarcadas por la conciencia o dolo tendente a evitar la traba o, al menos, en lo que afecta a aquellas deudas y sanciones anudadas a las mismas que pueden calificarse como de seguro acaecimiento"*. Como es sabido dicho fallo dejó fijada como doctrina casacional que *"La respuesta a la pregunta formulada por la Sección Primera requiere ser resuelta caso por caso, por lo que la doctrina de la sentencia hay que referirla a supuestos en los que, como en el presente, se acredite la existencia de un acuerdo previo a la producción del devengo de determinados impuestos con la finalidad de evitar la ejecución de las deudas tributarias"*. Y dicho esto, queda fijada como doctrina

jurisprudencial que *"En interpretación del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación"*.

1.2.- Del necesario deslinde entre los apartados 1º y 2º del artículo 42 LGT. Refiere el Supremo, y esto es fundamental, que *"Para evitar posibles confusiones, no está de más separar y delimitar los planos que normativamente se disponen para distinguir los tipos de responsabilidad solidaria. A grosso modo, cabe diferenciar la responsabilidad solidaria contemplada en el art. 42.1 de la LGT, conectada de manera directa e inmediatamente a la obligación tributaria y al deudor principal; de la responsabilidad solidaria del art. 42.2 de la LGT, desconectada de aquella, vinculada a una responsabilidad patrimonial y en garantía de que los bienes del obligado responderán de las deudas tributarias. No cabe, pues, confundir ambos tipos de responsabilidad solidaria que responden a distintos presupuestos y finalidades, ni cabe trasladar, sin más, las reglas y exigencias aplicables a una u otra de forma indistinta e indiscriminada, como pretende hacer la parte recurrente. Distinción que la jurisprudencia ha venido realizando y que encuentra buen reflejo en las sentencias que a continuación referimos"*.

1.3.- De la fundamentación ofrecida por el Supremo. Así acude la Sala, en primer lugar a la STS de 10 de julio de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación 4540/2017, Rafael Toledano Cantero. De la misma destaca, cómo la acción contenida en el artículo 42.2 LGT, que *"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"*. 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"*. En segundo lugar, en esta tarea de deslinde y caracterización, acude la Sala a la STS de 27 de enero de 2020, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación 172/2017, ... La misma al estudiar el segundo párrafo del artículo 174.5 LGT, -siguen siendo las negritas del Supremo- refiere que el precepto resulta categórico, en tanto que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 de la LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", y ello porque como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, "habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad". Pues **con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido**, exigiéndose una responsabilidad específica, y "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria".

Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; distinto fundamento que justifica la distinción que previene el art. 174.5 en sus dos párrafos, que conlleva en el supuesto contemplado en el párrafo segundo, que el declarado responsable en los supuestos del art. 42.2 de la LGT, extienda su responsabilidad en referencia a los bienes y derechos que por la conducta del responsable hayan sido perjudicados para responder de la deuda del obligado principal, y no por el importe de esta, sino en exclusividad "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria". En tercer lugar -no podía faltar- acude la Sala a la STS de 3 de junio de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación 84/2018, ... -de nuevo las negritas son del Supremo-, cuando sostuvo que el art. 174.5 contiene dos limitaciones respecto de su alcance, la que ahora nos interesa es la prevista en su apartado segundo, "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. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias", de suerte que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 de la LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", y ello, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, "habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad". **Con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir o obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria"**. Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; y por ello, la ley

expresamente limita el alcance de la impugnación a " el alcance global de la responsabilidad" , que lógicamente puede incluir deuda tributaria pendiente, recargo e intereses, y claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria". **CON CITA: La cuestión del consilium fraudis y el devengo posterior:** STS de 11 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 7004/2019, ... **Del deslinde entre las responsabilidades de los apartados 1º y 2º del artículo 42 LGT:** STS de 10 de julio de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación 4540/2017, ... STS de 27 de enero de 2020, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación 172/2017, ... STS de 3 de junio de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación 84/2018, ...

Y como tercera idea y perfecto corolario, aparece la de la disociación entre la naturaleza de la obligación asumida por el responsable y la de la deuda originaria.

Para ello acudiremos a dos pronunciamientos de ese TEAC, uno de la Sala 1ª y otro de la Sala 3º:

RTEAC de 12 de noviembre de 2019, RG 5225/2016. Sala PRIMERA. IS. Alzada ordinaria del Director del Departamento de Gestión. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA LIMITADA DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT. NATURALEZA JURÍDICA. SUPUESTO: En este caso declarada y exigida que fue una responsabilidad por el artículo 42.2 a) LGT, el responsable la satisfizo, y recogió dicho importe satisfecho como gasto fiscalmente deducible. Sin embargo, la inspección le negó la deducibilidad de dicho gasto con el argumento de que tratándose de impuestos por IS e IVA, no eran deducibles en el obligado principal. El TEAR sí lo consideró gasto deducible, y ahora pese a la oposición del Departamento de Gestión, el TEAC confirma la instancia, dado que para la responsabilidad solidaria limitada del artículo 42.2 a) LGT, a diferencia de lo que sucede en los supuestos de sucesión a título universal, queda clara la disociación entre la naturaleza de la obligación asumida por el responsable y la de la deuda originaria constituida por las liquidaciones cuyo cobro se ha dificultado. **LA DISOCIACIÓN PARA LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 LGT ENTRE LA NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN ASUMIDA POR EL RESPONSABLE Y LA DE LA DEUDA ORIGINARIA:** Para este supuesto de responsabilidad, que nos lleva al ámbito del resarcimiento, queda clara la disociación entre la naturaleza de la obligación asumida por el responsable y la de la deuda originaria constituida por las liquidaciones cuyo cobro se ha dificultado. De hecho, se trata de una responsabilidad que se genera sobre una cuantía que el responsable debe satisfacer o indemnizar a la Hacienda Pública, de forma que si, una vez que proceda su exigencia y ésta se tramite en la forma establecida, no la satisface en los plazos previstos en la normativa tributaria (plazo voluntario del artículo 62.2 de la LGT) se devengarán los recargos del artículo 28 de la LGT sobre la cuantía adeudada por el responsable. Debe recordarse cómo el artículo 174.5 de la LGT, tras la modificación operada por la Ley 36/2006, establece que en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de la LGT (y a diferencia de los demás supuestos) el responsable no podrá impugnar las liquidaciones originarias, aquellas a las que alcanza el presupuesto de hecho habilitante de la derivación, sino el alcance global de la responsabilidad que ha de asumir.

RTEAC de 18 de junio de 2020, RG 4827-2017, Sala tercera, recaudación, recurso de alzada. DESESTIMADO. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA LIMITADA DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT. ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD DISOCIADO DE SU ORIGEN: En los supuestos de responsabilidad solidaria limitada del artículo 42.2.a) LGT, las deudas que se asumen en virtud de dicha responsabilidad no conservan para la entidad responsable la misma naturaleza que tenían para la entidad originariamente deudora. En estos supuestos queda clara la disociación entre la naturaleza de la obligación asumida por el responsable y la de la deuda originaria constituida por las liquidaciones cuyo cobro se ha dificultado; de hecho, se trata de una responsabilidad que se genera sobre una cuantía que el responsable debe satisfacer o indemnizar a la Hacienda Pública, de forma que si, una vez que proceda su exigencia y ésta se tramite en la forma establecida, no la satisface en los plazos previstos en la normativa tributaria (plazo voluntario del artículo 62.2 de la LGT) se devengarán los recargos del artículo 28 LGT sobre la cuantía adeudada por los responsables. **GENERACIÓN DE RECARGOS SOBRE EL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD DEL 42.2 A) LGT, QUE PUEDE A SU VEZ INCLUIR RECARGOS, PERO DISOCIADOS DE SU ORIGEN:** La deuda respecto de la que ha de declararse responsable del pago al deudor solidario se extiende también a los recargos de apremio impuestos al deudor principal. Se otorgará al responsable solidario un plazo para hacer efectiva la deuda en periodo voluntario y, en caso de no hacerlo, se iniciará la vía de apremio con el recargo sobre el importe total de la deuda derivada que incluye, no solo la liquidación, sino también el recargo de apremio impuesto al deudor principal así como los intereses de demora y las sanciones. **CON CITA A: Responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT. Alcance desvinculado de su origen:** RTEAC de 22 de diciembre de 2012, RG 3212/2010. RTEAC de 12 de noviembre de 2019, RG 5225/2016. Sala PRIMERA. IS. Alzada ordinaria del Director del Departamento de Gestión.

5.- Toca ya descender de lo general a lo concreto, de los rasgos generales de la acción del artículo 42.2 a) LGT a sus reglas procesales concretas.

Hemos visto cómo debían destacarse TRES IDEAS:

1. Así la primera idea a retener es la de la desconexión entre la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT y las deudas del obligado principal y su conexión con los bienes, y la posibilidad del devengo posterior como corolario.

2. La segunda idea a destacar es la del necesario deslinde entre los números primero y segundo del artículo 42. La responsabilidad del artículo 42.2 LGT estará desconectada de la obligación tributaria y del deudor principal, y lo estará a la garantía de que los bienes respondan de las deudas.

3. Y como tercera idea y perfecto corolario, aparece la de la disociación entre la naturaleza de la obligación asumida por el responsable y la de la deuda originaria.

Y como lógico corolario procesal, podemos hacer dos reflexiones, a saber, en primer lugar, que las actuaciones inspectoras, actas y liquidación e incluso la actividad recaudatoria contra el deudor principal no afecta al responsable solidario ex artículo 42.2 a) LGT, y en segundo lugar, que lo determinante es o debió haber sido, para el Tribunal, haber examinado las posibilidades de defensa del responsable y sus posibilidades reales de impugnación.

Toca pues, fundamentar estos asertos, pues siempre se debe fundamentar, y una vez lo hayamos hecho quedará patente la vacuidad del argumento del TEAR, bienintencionado, nadie lo duda, pero vacuo y sin fundamento alguno.

5.1.- Sobre cómo la jurisprudencia nos avisa de que habida cuenta las posibilidades impugnativas del responsable ex artículo 42.2 a) LGT las actuaciones inspectoras, actas y liquidación e incluso la actividad recaudatoria contra el deudor principal no afecta al responsable solidario.

Debemos hacer cita de la STS de 27 de septiembre de 2012, Sala de lo Contencioso sección 2ª, casación 3103/2009, ..., cuando ya nos advertía de que la impugnación del declarado responsable al amparo del artículo 131.5 de la LGT de 1963, 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 dicho esto concluía con que las actuaciones inspectoras, actas y liquidación e incluso la actividad recaudatoria contra el deudor principal no afecta al responsable solidario.

Es esta una idea notable y en esta línea, por ejemplo, la STSJ CL 24 de septiembre de 2019, Sala de lo Contencioso sección 1ª recurso 212/2018, ..., reflexiona que la impugnación del declarado responsable al amparo del artículo 42.2 a) 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. Es decir, el responsable solidario por ocultación sólo puede cuestionar si hubo o no colaboración en la ocultación, y en el caso de una cadena de responsabilidades 43.1 a) LGT+42.2 a) LGT, permitir al responsable por ocultación cuestionar el fallido del deudor principal original, colocaría a dicho responsable solidario de un responsable subsidiario, en mejor condición que a un simple responsable solidario, cuando la causa de ambas responsabilidades es la misma. Efectivamente, el responsable por ocultación, de ser último eslabón de una cadena, por este sólo hecho, se vería empoderado en sus facultades impugnatorias, respecto de un responsable por ocultación "ordinario" por así decirlo. En idéntico sentido la STSJ CL de 15 de enero de 2019, Sala de lo Contencioso sección 3ª recurso 438/2018, ...

Así, la STSJ CL de 10 de octubre de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso 304/2018, ..., ya avisaba de que la impugnación del declarado responsable al amparo del artículo 42.2 a) 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.

5.2.- Sobre la supuesta necesidad del expediente del obligado principal para que el responsable monte su defensa.

La reciente SAN de 20 de abril de 2021, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 469/2018, ..., ha entrado a conocer la cuestión **DE LA CARGA DE LA PRUEBA, DE LA APLICACIÓN SUPLETORIA DEL ARTÍCULO 217 LECiv Y DE LA NECESIDAD DEL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO DEL OBLIGADO PRINCIPAL.** Y así argumenta el responsable que, solicitado el expediente administrativo del obligado principal para montar su defensa, no le fue proporcionado, lo que le dejó en situación de indefensión "al no conocer las actuaciones del mismo". Replica la Sala que para formular su demanda no precisó el responsable del expediente del obligado principal, de lo que resulta que "no necesitaba más prueba en defensa de sus intereses y, correspondiendo, como es sabido, la carga de la prueba precisamente a quien formula las acciones y pretende la anulación de los actos administrativos, ahora no puede manifestar indefensión alguna". Y recuerda la Sala que "Como establece la exposición de motivos de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 7 de enero de 2000, es a quien cree necesitar tutela, al que se atribuyen las cargas de pedirla, determinarla con suficiente precisión, alegar y probar los hechos y aducir los fundamentos jurídicos correspondientes. Por ello en su artículo 217.2 se establece que corresponde al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda. Esa norma, como es sabido, resulta aplicable

supletoriamente en el presente orden jurisdiccional conforme al doble mandato contenido en el artículo 4 de dicha Ley procesal civil y en la disposición final primera de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa".

5.3.- Conclusiones.

- La Recaudación para derivar no está obligada a aportar esa documentación por la potísima razón de que las actuaciones inspectoras, actas y liquidación e incluso la actividad recaudatoria contra el deudor principal no afecta al responsable solidario.

- La clave de bóveda del asunto, pues estamos en revisión, debe ser la posible indefensión del declarado responsable, y la posible merma de sus posibilidades impugnatorias, -cosa que no ha sucedido ni en menor medida y no la necesidad de aportar documentos al expediente, de todo punto improcedentes, por imperativo legal.

6.- El TEAR fundamenta su fallo en que faltaban los siguientes documentos en el expediente que remitió la Agencia Tributaria:

- el inicio de las actuaciones inspectoras relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2010 y 2011, ni las demás actuaciones realizadas en el curso del mismo.

- el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2010 y 2011.

Constan en el expediente remitido al TEAR los siguientes documentos:

Respecto de la deuda

- Acta de conformidad A01 ...591, firmada por el representante del interesado, en concepto de IRPF 2010-2011, de fecha 14 de marzo de 2013, por la que se liquida un total de 77.192,91 euros a Don X, por cuota e intereses de demora. En este documento se dice, entre otros extremos (la negrita es añadida):

5. El obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de liquidación definitiva que antecede, extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el acta y a todos los demás elementos determinantes de dicha liquidación.

6. La Inspección advierte al interesado que, de acuerdo con el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del Inspector Jefe rectificando errores materiales, ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan, confirmando la liquidación propuesta en el acta o estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.**

- Providencia de apremio A...537 y su notificación al deudor principal el 1 de julio de 2013.

- Diligencia de embargo de cuentas bancarias ...280S, notificada al deudor principal el día 3 de junio de 2016.

- Diligencia de embargo de cuentas bancarias ...28T, notificada al deudor principal el día 3 de junio de 2016.

- Diligencia de embargo de cuentas bancarias ...3J, notificada al deudor principal el día 17 de junio de 2016.

- Diligencia de embargo de sueldos, salarios y pensiones ...001, notificada al deudor principal el día 17 de junio de 2016.

Respecto de la sanción

Acta A51 ...951, firmada por el representante del interesado, expediente sancionador en concepto de IRPF 2010-2011, de fecha 14 de marzo de 2013, por la que se impone a Don X una sanción de 26.360,12 euros (sanción reducida art. 188.3 LGT 16.447,69 euros). En este documento se dice, entre otros extremos (la negrita es añadida):

4. Dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación de esta propuesta el interesado podrá presentar ante el instructor, a través de la Secretaría Administrativa de la Inspección las alegaciones que considere oportunas previa puesta de manifiesto del expediente en ese mismo lugar. Si no aportara nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con esta propuesta.

Dentro de ese mismo plazo de quince días y de conformidad con el artículo 25.4 del RGRS, podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la presente propuesta. **De no pronunciarse expresamente, se considerará que ha manifestado su disconformidad.**

La Inspección advierte al interesado que:

a) **Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad sin necesidad de nueva notificación expresa (...):**

b) **Si no se prestase conformidad**, el Inspector Jefe dictará resolución motivada sin perjuicio de que pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas, de acuerdo con el artículo 25.5 del RGRST.

- Providencia de apremio A...560 y su notificación al deudor principal el 8 de octubre de 2013.

- Diligencia de embargo de sueldos, salarios y pensiones ...001, notificada al deudor principal el día 19 de octubre de 2018.

Respecto de la exigencia de la reducción practicada en la sanción

- Acuerdo de exigencia de reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción, de fecha 4 de septiembre de 2013, notificada el siguiente día 7 de octubre, en el que se dice, entre otros extremos (la negrita es añadida):

MOTIVACIÓN DE LA EXIGENCIA DEL IMPORTE DE LA REDUCCIÓN PRACTICADA

Con fecha 15-04-2013 se dictó resolución por la que se impuso una sanción reducida por 16.447,69 euros en relación con la comisión de la infracción tributaria detallada en la misma. Para el cálculo de la sanción se aplicó la reducción del veinticinco por ciento (25%) , siempre que se realizase el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo de ingreso del periodo voluntario o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución excepto en el caso de que para el otorgamiento del aplazamiento o fraccionamiento no sea necesaria la concesión de garantías por razón de la cuantía y, no se interpusiera recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción, por importe de 5.482,57 euros.

Una vez terminado el plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la resolución sancionadora no se ha realizado el ingreso total de la sanción reducida. La falta de ingreso en periodo voluntario de la sanción reducida, tal como se le informó en la mencionada resolución, produce la pérdida de la reducción practicada anteriormente por importe de 5.482,57 euros, lo cual se le notifica mediante el presente acuerdo.

- Providencia de apremio A...648 y su notificación al deudor principal el 4 de julio de 2014, relativa a la pérdida de la reducción de la sanción en concepto de IRPF actas de inspección 2010-2011.

Respecto de la deuda, la sanción y la pérdida de la reducción practicada a la sanción, por el concepto de IRPF actas de inspección 2010-2011

- Diligencia de embargo de cuentas bancarias ...73C, notificada al deudor principal el día 15 de enero de 2015.

Resulta evidente que, con toda esta documentación, la Administración tributaria había acreditado de forma suficiente lo que corresponde en un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT como el presente, esto es, la existencia de las deudas, su cuantía y su no prescripción.

Para este propósito, que es el que coincide con lo dispuesto en el artículo 174.5 de la LGT citado más arriba, en el expediente que se remita al Tribunal Económico-Administrativo correspondiente de cada reclamación económico-administrativa en concreto, pueden obrar distintos documentos, pudiendo ser algunos de ellos una parte del expediente de inspección o no, porque aunque se haya realizado un previo procedimiento de comprobación, sean suficientes para acreditar la existencia de la deuda, su importe y su no prescripción, los documentos relativos a los actos de recaudación, por ejemplo.

La exigencia de unos determinados documentos por parte del TEAR debió haberse formulado mediante requerimiento específico a la Agencia Tributaria, si es que le parecía al TEAR que eran necesarios para su labor de revisión, pero en ningún caso su ausencia en el expediente inicialmente remitido puede motivar el fallo de anulación de la declaración de responsabilidad declarada por el motivo esgrimido de expediente incompleto. Esta forma de operar del TEAR ha supuesto en el presente caso, por razón de la cuantía de la responsabilidad declarada, que no haya sido posible defender en alzada ordinaria el crédito tributario, causando un perjuicio indebido a la Hacienda Pública por el importe del alcance de la responsabilidad anulada.

Termina solicitando el Director recurrente que se unifique criterio en el siguiente sentido:

En los supuestos de las responsabilidades solidarias reguladas en el artículo 42.2 de la LGT y por lo que se refiere a los expedientes que debe remitir la Administración tributaria con ocasión de la interposición de una reclamación económico-administrativa, no es necesario que incorporen los documentos que forman el o los expedientes relativos a los procedimientos de inspección. Por el contrario, es suficiente con que en los expedientes que se remitan figuren cualesquiera documentos que acrediten la existencia de las liquidaciones y sanciones, su cuantía y que no han prescrito.

Del mismo modo, cuando no haya habido previos procedimientos de inspección, los documentos que deben obrar en relación con las distintas deudas en los expedientes remitidos serán aquellos que acrediten su existencia, cuantía y no prescripción.

Lo anterior es sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir la aportación de cualquier otro documento en cualquier momento posterior a la remisión del expediente por parte de la Agencia Tributaria.

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto en las que señaló que tratándose de un recurso extraordinario de alzada no tenía nada más que decir en la medida en que la resolución que se dicte ha de respetar la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar qué documentos -además de los que integran el propio procedimiento de declaración de responsabilidad- debe la Administración tributaria incorporar al expediente para su remisión a los órganos económico-administrativos cuando el obligado tributario impugna un acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT.

Tercero.

El TEAR echa en falta en el expediente determinada documentación. Así, literalmente, indica en el fundamento de derecho segundo de su resolución (la negrita es añadida):

"SEGUNDO.- A la vista del expediente se constata que no consta en el expediente:

- **el inicio de las actuaciones inspectoras** relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2010 y 2011, **ni las demás actuaciones realizadas en el curso del mismo.**
- **el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador** relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2010 y 2011.

*Este Tribunal ha examinado minuciosamente el expediente electrónico remitido la Agencia Tributaria, en concreto la carpeta denominada Expediente oficina liquidadora que contiene las actuaciones inspectoras llevadas a cabo con el deudor principal, **no encontrándose rastro de los citados documentos**"*

Para seguidamente concluir en el mismo fundamento de derecho que (la negrita es añadida):

*Así pues, de la documentación obrante en el expediente y **teniendo en cuenta la ausencia en el mismo del acto de liquidación**, este Tribunal **no puede dar por probado y suficiente la existencia de la deuda objeto de derivación.***

La falta de expediente administrativo completo priva a este Tribunal del conocimiento y valoración jurídica de los hechos y actos producidos que le permitan un acertado pronunciamiento en Derecho.

Parece, pues, que pese a la constatación por el TEAR de la ausencia en el expediente del acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras, de las demás actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inspector y del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, lo que finalmente le ha conducido a la anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado ha sido simplemente la ausencia del "acto de liquidación", que impediría tener por probada la deuda objeto de derivación.

La resolución del TEAR adolece, ciertamente, de falta de claridad, pues si finalmente el motivo determinante de la anulación del acuerdo impugnado es la ausencia en el expediente del "acto de liquidación", sin el cual no puede darse por probada la existencia de la deuda objeto de derivación, no se alcanza a comprender la razón de destacar la ausencia en el expediente de otros documentos, como pueden ser el acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras u otros incoados en el curso del procedimiento inspector.

Cabe preguntarse qué entiende el TEAR por "acto de liquidación". Es razonable concluir que si la consecuencia anudada a la ausencia en el expediente del "acto de liquidación" es la imposibilidad de dar por probada la existencia de la deuda objeto de derivación, entonces, siendo dicha deuda tanto la resultante del procedimiento inspector como del sancionador -incluyendo el importe de la reducción de la sanción-, por "acto de liquidación" el

TEAR parece entender tanto el acuerdo de liquidación resultante del procedimiento inspector como el acuerdo de imposición de la sanción y el de exigencia del importe reducido de ésta.

Este Tribunal Central constata que entre la documentación obrante al expediente remitido al TEAR no se encuentra acuerdo expreso alguno que ultime el procedimiento inspector o el procedimiento sancionador. Sí obra, por el contrario, al expediente acuerdo expreso de exigencia del importe de la sanción reducida. También obran al expediente el acta de inspección, suscrita en conformidad, y el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador, ambos fechados el 14 de marzo de 2013 y notificados al deudor principal en esa misma fecha.

Del acta de inspección resulta una deuda a ingresar de 77.192,91 euros.

Tal y como señala el artículo 156 de la LGT (Actas de conformidad) en su apartado tercero:

3. Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

a) Rectificando errores materiales.

b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.

c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.

d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Obra al expediente una providencia de apremio de 13 de junio de 2013, dirigida al deudor principal, por el concepto "I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION 2010-2011 ACTAS DE INSPECCION" consignándose como importe de la deuda el siguiente:

Principal pendiente: 77.192,91

Recargo de apremio ordinario (20%): 15.438,58

Ingreso a cuenta: 0,00

Importe total: 92.631,49 euros

En dicha providencia se indica que *"El día 15-04-2013 le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 20-05-2013 finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia"*.

Teniendo presente que la fecha del acta fue el 14 de marzo de 2013 y que en la providencia de apremio se señala que la obligación de pagar la deuda resultante del acta de inspección fue notificada el 15 de abril de 2013, hay que concluir que el acuerdo de liquidación resultante del procedimiento de inspección se produjo de manera presunta en aplicación de lo dispuesto en el artículo 156.3 de la LGT arriba transcrito. La conclusión que se extrae de dichos documentos es, por tanto, que no existió acto expreso de liquidación ultimando el procedimiento inspector. Así pues, contrariamente a lo indicado por el TEAR, sí obraba al expediente el acto de liquidación del procedimiento de inspección, aunque no fue expreso sino presunto.

En el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador se propone la imposición de una sanción al deudor principal de 16.447,69 euros.

Dicho acuerdo dispone que:

"4.- Dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación de esta propuesta el interesado podrá presentar ante el Instructor, a través de la Secretaría Administrativa de la Inspección, las alegaciones que considere oportunas previa puesta de manifiesto del expediente en ese mismo lugar. Si no aportara nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con esta propuesta."

Dentro de ese mismo plazo de quince días, y de conformidad con el artículo 25.4 del RGRS, podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la presente propuesta. De no pronunciarse expresamente, se considerará que ha manifestado su disconformidad."

La Inspección advierte al interesado que:

a) Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta

por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en la que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado.

b) Si no se prestase conformidad, el Inspector Jefe dictará resolución motivada sin perjuicio de que pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas, de acuerdo con el artículo 25.5 del RGRST".

Obra al expediente una providencia de apremio de 29 de agosto de 2013, dirigida al deudor principal, por el concepto "I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION 2010-2011 EXPEDIENTE SANCIONADOR" consignándose como importe de la deuda el siguiente:

Principal pendiente: 16.447,69

Recargo de apremio ordinario (20%): 3.289,54

Ingreso a cuenta: 0,00

Importe total: 19.737,23 euros

En dicha providencia se indica que *"El día 15-04-2013 le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 20-05-2013 finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia"*.

Teniendo presente que la fecha de la propuesta de sanción fue el 14 de marzo de 2013 y que en la providencia de apremio se señala que la obligación de pagar la deuda resultante del expediente sancionador fue notificada el 15 de abril de 2013, hay que concluir que el acuerdo que puso fin al procedimiento sancionador se produjo de manera presunta en aplicación de lo indicado en el acuerdo de inicio de dicho procedimiento, arriba transcrito. La conclusión que se extrae de dichos documentos es, por tanto, que no existió acto expreso de terminación del procedimiento sancionador. Así pues, contrariamente a lo indicado por el TEAR, sí obraba al expediente el acto de terminación del procedimiento sancionador, aunque no fue expreso sino presunto.

Conforme a lo expuesto, este Tribunal Central concluye, contrariamente a lo indicado por el TEAR, que sí obraban al expediente los "actos de liquidación" constituidos por el acuerdo de liquidación resultante del procedimiento inspector, el acuerdo sancionador y el acuerdo de exigencia del importe reducido de la sanción, los dos primeros presuntos y el tercero expreso.

Si la resolución del TEAR no era clara, como ya apuntamos, por concluir como motivo determinante de la anulación del acuerdo impugnado la ausencia en el expediente del "acto de liquidación", convirtiendo, de este modo, en superflua la alusión previa a la ausencia en el expediente del acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras u otros incoados en el curso del procedimiento inspector, lo mismo cabe reprochar al escrito de alegaciones del Director recurrente por lo que seguidamente se dirá.

Y es que, en efecto, el Director recurrente cita la resolución de este Tribunal Central de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015), dictada en unificación de criterio y relativa a la impugnación de una diligencia de embargo, como marco de referencia para establecer qué documentación ha de obrar en el expediente a remitir a los órganos económico-administrativos cuando lo que se impugna es, como sucede en el caso aquí examinado, una declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT.

En la citada resolución este Tribunal Central, teniendo presentes los motivos legales de oposición a la diligencia de embargo, entre los que no se encuentran defectos de legalidad concernientes a la liquidación de la que aquélla trae causa, concluía que la Oficina gestora no estaba obligada a aportar en el expediente remitido al órgano económico-administrativo los antecedentes relativos a las liquidaciones que estaban en el origen de la diligencia de embargo impugnada, estableciendo como doctrina que *"Los documentos que deben aportarse por el órgano de aplicación de los tributos en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo no incluyen los correspondientes a las liquidaciones objeto de apremio, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir su aportación en cualquier momento"*.

Siguiendo el razonamiento de esta resolución y al amparo del artículo 174.5 de la LGT a cuyo tenor *"...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 [de hecho habilitante], sino el alcance global de la responsabilidad"*, el Director recurrente concluye que el declarado responsable solidario por el artículo 42.2 de la LGT no está legitimado para impugnar las propias liquidaciones cuyo pago se le deriva, por lo que *"no es necesario que obre en el expediente la totalidad de la documentación del procedimiento que dio lugar a las distintas liquidaciones y sanciones del deudor principal cuyo pago, en su totalidad o en parte, se deriva al responsable solidario"*. Y seguidamente señala que *"La documentación que sí debe obrar es aquella que acredite la existencia -ni siquiera su legalidad- de la deuda, su importe y que no está prescrita, nada más"*.

El tenor literal de esta conclusión del Director permite realizar dos interpretaciones sobre lo que realmente ha querido decir:

- La primera es que sólo es necesario que obren al expediente algunos documentos del procedimiento que dio lugar a las distintas liquidaciones y sanciones. No se dice, sin embargo, cuáles serían estos documentos. Cabría

pensar que se está refiriendo a los acuerdos expresos de liquidación y sancionadores, o, en su caso, a las actas suscritas en conformidad o a las propuestas de sanción cuando las correspondientes liquidaciones derivadas de unas y otras se producen de manera presunta, en la medida en que serían estos documentos los que generan la deuda y cuantifican su importe. Esta interpretación es coherente con la relación de documentos que, según el Director, formaban parte del expediente y con los que resulta evidente a su juicio que *"la Administración tributaria había acreditado de forma suficiente lo que corresponde en un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT como el presente, esto es, la existencia de las deudas, su cuantía y su no prescripción"*, toda vez que cita entre ellos exclusivamente, respecto de los procedimientos inspector y sancionador, el acta de conformidad, el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador con propuesta de sanción y el acuerdo de exigencia del importe reducido de la sanción.

- La segunda es que no es necesario que obre al expediente ningún documento del procedimiento que dio lugar a las distintas liquidaciones y sanciones. Esta interpretación resultaría (i) de la propia expresión empleada por el Director, *"no es necesario que obre en el expediente la totalidad de la documentación del procedimiento que dio lugar a las distintas liquidaciones y sanciones del deudor principal"*, entendida como que la total documentación del procedimiento que dio lugar a las distintas liquidaciones no es necesario que obre al expediente, es decir, ninguno de sus documentos ha de obrar en él, (ii) asimismo de la propia expresión del Director cuando dice *"pueden obrar distintos documentos, pudiendo ser algunos de ellos una parte del expediente de inspección o no, porque aunque se haya realizado un previo procedimiento de comprobación, sean suficientes para acreditar la existencia de la deuda, su importe y su no prescripción, los documentos relativos a los actos de recaudación, por ejemplo"* y (iii) del propio criterio cuya unificación pretende, al fijarlo en los términos siguientes: *"En los supuestos de las responsabilidades solidarias reguladas en el artículo 42.2 de la LGT y por lo que se refiere a los expedientes que debe remitir la Administración tributaria con ocasión de la interposición de una reclamación económico-administrativa, no es necesario que incorporen los documentos que forman el o los expedientes relativos a los procedimientos de inspección"*, de donde se colige la no necesidad de incluir en el expediente ningún documento que forme parte del procedimiento de inspección.

Teniendo presente que el Director recurrente ha seguido para alcanzar su conclusión los razonamientos de nuestra resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015), conforme a los cuales no han de obrar en el expediente de impugnación de una diligencia de embargo los documentos correspondientes a las liquidaciones de las que trae causa en la medida en que la ilegalidad de tales liquidaciones no constituye motivo de oposición a la diligencia de embargo, parece lógico inferir que la interpretación correcta de la conclusión de aquél, partiendo de que no cabe impugnar las liquidaciones en los supuestos de derivación de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT, es la segunda, esto es, que no sería necesario que obrara al expediente ningún documento del procedimiento que dio lugar a las distintas liquidaciones y sanciones, tampoco, por tanto, estas últimas.

De ahí que cuando el Director afirma finalmente que *"La documentación que sí debe obrar es aquella que acredite la existencia -ni siquiera su legalidad- de la deuda, su importe y que no está prescrita, nada más"*, por documentación que acredite la existencia de la deuda deba entenderse no los actos de liquidación del procedimiento inspector o del procedimiento sancionador sino cualquier documento del que se deduzca dicha existencia. Parece, pues, que para el Director, aunque no lo diga expresamente, sería suficiente que obrara al expediente como documento acreditativo de la existencia de la deuda, por ejemplo, el propio acuerdo de declaración de responsabilidad en el que se identifican las deudas pendientes del deudor principal cuyo pago se deriva al responsable. En este sentido, la cita del acta de conformidad, del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador con propuesta de sanción y del acuerdo de exigencia del importe reducido de la sanción como documentos obrantes *de facto* al expediente en el caso examinado, no pretendería afirmar la necesidad ineludible de que tales documentos obren al expediente sino tan solo que el conjunto de todos los documentos que obraban al mismo, esto es, los citados más los correspondientes a actuaciones ejecutivas, fueron suficientes en el caso concreto examinado para acreditar la existencia de la deuda, su cuantía y que no se encontraba prescrita.

Así pues, como resumen, a juicio de este Tribunal Central, las posturas del TEAR y del Director recurrente respecto a la documentación que ha de obrar en el expediente a remitir a los órganos económico-administrativos con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, son las siguientes:

-Para el TEAR deben obrar necesariamente al expediente los acuerdos de liquidación determinantes de las deudas objeto de derivación (en el caso aquí examinado el acuerdo de liquidación resultante del procedimiento inspector, el acuerdo de imposición de la sanción y el acuerdo de exigencia del importe reducido de ésta) pues su ausencia impide tener por probada la existencia de la deuda que se deriva.

- Para el Director recurrente no sería necesario que obraran al expediente los acuerdos de liquidación determinantes de las deudas objeto de derivación (en el caso aquí examinado el acuerdo de liquidación resultante del procedimiento inspector, el acuerdo de imposición de la sanción y el acuerdo de exigencia del importe reducido de ésta) sino que bastaría la presencia en el expediente de aquella documentación que acredite la existencia de la deuda, su importe y que no está prescrita.

Cuarto.

Expuestas en el fundamento de derecho anterior las posturas que, a juicio de este Tribunal Central, parecen sostener el TEAR y el Director recurrente, pasamos seguidamente a responder a la cuestión controvertida.

Dispone el artículo 42.2 de la LGT:

"Artículo 42. Responsables solidarios

2 . También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos".

El artículo 174 de la LGT establece:

"Artículo 174. Declaración de responsabilidad

1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa.

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5. 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. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta Ley".

De lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 174 de la LGT se colige que en los recursos o reclamaciones interpuestos contra los acuerdos de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho

habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, salvo en los supuestos de derivación de responsabilidad previstos en el artículo 42.2 de la LGT en los que podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y el alcance global de la responsabilidad pero no las liquidaciones.

El artículo 174.5 de la LGT ha sido interpretado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de abril de 2018 (rec. cas. 427/2017) para los supuestos de impugnación de acuerdos de derivación de responsabilidad distintos de los previstos en el artículo 42.2 de la LGT. La sentencia se refiere en concreto a un caso de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT. Se trata, por tanto, de la interpretación del párrafo primero del artículo 174.5 de la LGT. De dicha sentencia se infiere la siguiente doctrina:

- Las posibilidades de impugnación plenas que confiere el artículo 174.5 de la LGT sólo pueden desplegar sus efectos si quien ataca el acuerdo de derivación de responsabilidad tiene a su alcance la totalidad de los antecedentes que dieron lugar al presupuesto de hecho y a las liquidaciones relativas al deudor principal. Esos antecedentes no pueden estar constituidos exclusivamente por las liquidaciones giradas al deudor principal sino que la Administración está obligada también a poner a disposición del responsable los expedientes de los que derivan, mediata o inmediatamente, aquéllas. El incumplimiento de esta obligación por parte de la Administración constituye un supuesto de anulabilidad y, pese a su posible corrección en vía judicial con la aportación en ese momento de los documentos pendientes, permite, no obstante, al responsable pretender en vía judicial la declaración de no ser conforme a Derecho la resolución administrativa con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones.

- Se reconocen al responsable, conforme al artículo 174.5 de la LGT y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto de hecho habilitante y respecto de las liquidaciones giradas al deudor principal, reconocimiento que también se extiende a los supuestos en que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubiesen adquirido firmeza, resultando tan solo intangibles para los obligados principales.

Resulta claro, pues, que en la impugnación de acuerdos de derivación de responsabilidad no basados en el artículo 42.2. de la LGT, dada la posibilidad del declarado responsable de impugnar también las liquidaciones relativas al deudor principal, deben incorporarse al expediente no sólo tales liquidaciones sino la totalidad de los antecedentes que dieron lugar a las mismas.

Ahora bien, la cuestión a resolver es la concerniente a la impugnación de los acuerdos de derivación de responsabilidad basados en el artículo 42.2.a) de la LGT. En estos casos, como hemos visto, sólo puede impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y el alcance global de la responsabilidad pero no las liquidaciones. La imposibilidad para el responsable de impugnar las liquidaciones giradas al deudor principal conduciría, en principio y por contraposición al caso contemplado en la sentencia citada, a la conclusión de que no resultaría necesario incorporar al expediente ni los antecedentes que dieron lugar a las liquidaciones ni las liquidaciones mismas. Pero esta conclusión debe ser matizada, como veremos seguidamente, por el hecho de que el responsable, con ocasión de la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad, sí puede impugnar el alcance global de la responsabilidad.

Este Tribunal Central señaló en su resolución de 27 de septiembre de 2018 (RG 1515/2017), dictada en unificación de criterio, lo que sigue (la negrita es añadida):

"La responsabilidad solidaria que se regula en el artículo 42.2 LGT es una responsabilidad solidaria limitada, en la medida en que la propia norma establece un límite al alcance de dicha responsabilidad, cual es el del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Por su parte, los elementos que conforman estos supuestos de responsabilidad son:

1- El presupuesto de hecho habilitante, que viene constituido por una serie de conductas descritas en el artículo 42.2 LGT que dan lugar a la exigencia de responsabilidad.

2- El alcance de la responsabilidad, que será el de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, el de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, con el límite del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión.

En consecuencia, para determinar el segundo de estos elementos, el alcance de la responsabilidad, será preciso establecer una comparativa entre: a) la deuda tributaria pendiente del deudor principal que pretende hacerse efectiva a través de actuaciones ejecutivas en el procedimiento administrativo de apremio; y b) el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria en ese procedimiento ejecutivo y que no han podido trabarse debido a las conductas de ocultación o levantamiento de bienes realizados por el deudor principal en colaboración con terceros (luego responsables), las cuales se realizan en fraude de la Hacienda Pública con el fin de evitar la efectividad de la acción de cobro.

Por lo tanto, conocido el importe de la deuda que se persigue y una vez determinado el valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo, el presunto responsable responderá por la menor de estas cantidades.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución 1500/2007 de 24 de febrero de 2009, si bien con la aplicación del 131.5 LGT 230/1963, cuando afirma:

"Los importes resultantes de deuda tributaria pendiente y valoración del bien "que se hubiere podido embargar" deben ser comparados, a fin de tomar como "alcance de la responsabilidad" la menor de ambas cantidades."

El alcance de la responsabilidad del responsable solidario está constituido, pues, por la menor de las dos cantidades siguientes: (i) el importe de la deuda del deudor principal que se persigue (deuda tributaria pendiente y, en su caso, sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan) y (ii) el valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión.

Dado que el responsable solidario puede impugnar el alcance global de la responsabilidad, constituido por la menor de las dos cantidades señaladas, tiene derecho a examinar los documentos que acreditan el importe de la deuda del obligado principal que se persigue consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad. No basta, en este sentido, con que la información sobre la deuda perseguida se consigne en un apartado del propio acuerdo de declaración de responsabilidad sino que el declarado responsable tiene derecho a contrastar esa información facilitada en el acuerdo con todos aquellos documentos que efectivamente han determinado el importe de la deuda que se persigue, como pueden ser las liquidaciones que se hubieran dictado en el procedimiento de aplicación de los tributos (expresas o presuntas), los acuerdos de imposición de sanciones (expresos o presuntos), los acuerdos de exigencia de los importes reducidos de éstas, las actuaciones del procedimiento ejecutivo derivadas de las liquidaciones y acuerdos señalados que hubieran determinado la exigencia de recargos e intereses, los acreditativos de pagos parciales que respecto de las liquidaciones y acuerdos señalados hubieran podido realizarse en período voluntario o en período ejecutivo, los acreditativos de las cantidades embargadas por la Administración en el procedimiento ejecutivo y de los ingresos por compensación y aquellos otros documentos que, distintos de los anteriores, resultaran necesarios para justificar la no prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda perseguida del deudor principal. Dicho con otras palabras, no se puede obligar al declarado responsable, a quien se le reconoce legalmente la posibilidad de impugnar el alcance global de la responsabilidad, a aceptar, sin más, como una de las cantidades a comparar para la determinación de dicho alcance -el importe de la deuda perseguida del deudor principal- la consignada por la Administración tributaria en el propio acuerdo de declaración de responsabilidad. Tiene derecho a examinar todos aquellos documentos que acrediten la realidad del importe de la deuda del deudor principal perseguida, consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad, y que la acción de cobro de dicha deuda no se encuentra prescrita.

En el caso aquí examinado el acuerdo de declaración de responsabilidad recoge como deudas pendientes de pago del deudor principal las siguientes:

CLAVE DE LIQUIDACIÓN	CONCEPTO	OBJETO TRIBUTARIO	IMPORTE PENDIENTE
A...537	I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION	2010 2011 ACTAS DE INSPECCION	90.892,60
A...560	I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION	2010 2011 EXPEDIENTE SANCIONADOR	19.737,23
A...648	I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION	2010 25% PER.RED.SANC.	6.579,08
		TOTAL	118.947,80

En el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador se señala una propuesta de sanción a ingresar de 16.447,69 euros.

En el acuerdo de exigencia del importe reducido de la sanción se establece una cantidad a pagar de 5.482,57 euros.

Obra al expediente providencia de apremio correspondiente al objeto tributario "2010 2011 EXPEDIENTE SANCIONADOR" por la siguiente cuantía:

Principal pendiente: 16.447,69

Recargo de apremio ordinario (20%): 3.289,54
Ingreso a cuenta: 0,00
Importe total: 19.737,23 euros

Obra al expediente providencia de apremio correspondiente al objeto tributario "2010 25% PER.RED.SANC" por la siguiente cuantía:

Principal pendiente: 5.482,57
Recargo de apremio ordinario (20%): 1.096,51
Ingreso a cuenta: 0,00
Importe total: 6.579,08 euros

Vemos, pues, que en el expediente obraban los documentos que permitían al declarado responsable contrastar la veracidad de la deuda perseguida del deudor principal correspondiente al acuerdo sancionador y al acuerdo de exigencia del importe reducido de la sanción, consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad. Estos documentos estaban constituidos por el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador (que generó un acuerdo sancionador presunto), por el acuerdo de exigencia del importe reducido de la sanción y por las providencias de apremio giradas por uno y otro.

En el acta de conformidad se consigna una deuda a ingresar de 77.192,91 euros.

Obra al expediente providencia de apremio correspondiente al objeto tributario "2010 2011 ACTAS DE INSPECCION" por la siguiente cuantía:

Principal pendiente: 77.192,91
Recargo de apremio ordinario (20%): 15.438,58
Ingreso a cuenta: 0,00
Importe total: 92.631,49 euros

En el acuerdo de declaración de responsabilidad el importe de la deuda pendiente correspondiente al objeto tributario "2010 2011 ACTAS DE INSPECCION" se fija en 90.892,60 euros, de lo que se infiere que la deuda resultante tras dictarse la providencia de apremio, que ascendía a 92.631,49 euros, se redujo en 1.738,89 euros. Ello sería el resultado de las actuaciones de embargo por 1.485,99 euros y de compensación por 293,80 euros a que alude el acuerdo de declaración de responsabilidad en su antecedente tercero. Sin embargo, la reducción de la deuda en la suma de tales cantidades arrojaría una deuda pendiente de 90.851,70 euros en lugar de los 90.892,60 euros indicados en el acuerdo de declaración de responsabilidad. Por otra parte, de las diligencias de embargo de cuentas bancarias obrantes al expediente sólo cuatro de ellas conllevaron la traba de saldos bancarios por importes de 19,94 euros (diligencia 3...73C), 4,43 euros (diligencia ...0S), 49,73 euros (diligencia ...28T) y 15,74 euros (diligencia ...13J) y de las diligencias de embargo de sueldos y salarios presentes también en el expediente sólo cabe concluir que una de ellas (diligencia ...13F) determinó el embargo efectivo de cantidades, sin que obre al expediente documento alguno que permita cuantificarlas. Así, en efecto, obra al expediente "DOCUMENTO INFORMATIVO SOBRE DILIGENCIA DE EMBARGO DE SUELDOS, SALARIOS, PENSIONES Y OTRAS CANTIDADES PERCIBIDAS POR EL TRABAJADOR SIN NATURALEZA SALARIAL", correspondiente a la diligencia de embargo 3...13F, dirigido a la entidad empleadora del deudor principal, en la que se indica lo siguiente (la negrita es añadida):

"El día 9 de marzo de 2016 le fue presentada diligencia nº 381621302013F en la que se declaraban embargados los sueldos, salarios, pensiones y otras cantidades percibidas por el trabajador sin naturaleza salarial que hubieran de ser satisfechos al obligado al pago arriba indicado, respecto del cual se sigue expediente administrativo de apremio.

El íntegro cumplimiento de las obligaciones impuestas en la mencionada diligencia exige, tanto el ingreso de las cuantías trabadas, como la remisión de los datos contenidos en el Anexo que acompañaba a la diligencia.

*Finalizado el plazo concedido a tales efectos, **aunque constan ingresos efectuados en cumplimiento de la misma** no consta la recepción en la Agencia Tributaria del citado Anexo.*

La falta de presentación del Anexo constituye un incumplimiento de la obligación impuesta con la presentación de la diligencia de embargo que puede resultar constitutiva de las infracciones previstas por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, sin perjuicio de la posible responsabilidad solidaria por el perjuicio causado con el incumplimiento de la orden de embargo.

A tales efectos, se le recuerda que puede realizar la cumplimentación y el envío del Anexo por Internet utilizando el programa de ayuda habilitado al efecto. Para ello deberá acceder a la dirección www.agenciatributaria.es y seleccionar: Sede Electrónica - Todos los trámites - Recaudación - Consulta y tramitación diligencias de embargo - Embargo de sueldos, salarios y pensiones - Contestación a la diligencia de embargo".

De la parte transcrita del citado documento se infiere que se embargaron efectivamente cantidades al deudor principal. Sin embargo no obra al expediente documento alguno que acredite a cuánto ascendió efectivamente el importe embargado.

Hemos de concluir, por tanto, que la documentación obrante al expediente y remitida al TEAR no permitía al declarado responsable verificar la exactitud de la deuda tributaria pendiente y, por ende, el importe de la deuda del obligado principal que se persigue consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Resta por último indicar que la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2012 (rec. cas. 3103/2009) citada por el Director recurrente no resulta determinante para la defensa de sus pretensiones. Se trata de un supuesto de derivación de responsabilidad del artículo 131.5 de la antigua LGT de 1963 en el que el declarado responsable se quejaba de no habersele permitido impugnar la liquidación de la que trae causa la derivación de responsabilidad y el acceso a los expedientes inspectores, lo cual le había generado indefensión. El Alto Tribunal recuerda en la sentencia que *"la impugnación del declarado responsable al amparo del artículo 131.5 de la LGT.).....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".* Lo que se examinaba en la sentencia era, por tanto, las consecuencias (posible indefensión) de la ausencia del expediente de inspección en un supuesto de impugnación de la liquidación, pero no en un supuesto de impugnación del alcance global de la responsabilidad. Dicho con otras palabras, la afirmación transcrita de la sentencia debe ser entendida en su contexto concreto, que es el de aquellos casos en los que el declarado responsable pretende la impugnación de la liquidación de que trae causa el acuerdo de derivación. No cabe de ella inferir, a nuestro juicio, que, cuando lo que se pone en cuestión es el alcance global de la responsabilidad, las actuaciones inspectoras, actas y liquidación e incluso actividad recaudatoria contra el deudor principal no afectan al responsable solidario.

Análogas consideraciones cabe hacer respecto de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que cita el Director en sus alegaciones.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Dado que el responsable solidario del artículo 42.2.a) de la LGT puede impugnar el alcance global de la responsabilidad, constituido por la menor de las dos cantidades siguientes (i) el importe de la deuda del deudor principal que se persigue (deuda tributaria pendiente y, en su caso, sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan) y (ii) el valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión, tiene derecho a examinar con ocasión de la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad -debiendo, por tanto, obrar al expediente remitido al órgano económico-administrativo con ocasión de la interposición de la correspondiente reclamación- todos aquellos documentos que acreditan el importe de la deuda que se persigue del obligado principal consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad, entre los que se encuentran los documentos constituidos por las liquidaciones que se hubieran dictado en las actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos (expresas o presuntas), los acuerdos de imposición de sanciones (expresos o presuntos), los acuerdos de exigencia de los importes reducidos de éstas, las actuaciones del procedimiento ejecutivo derivadas de las liquidaciones y acuerdos señalados que hubieran determinado la exigencia de recargos e intereses, los acreditativos de pagos parciales que respecto de las liquidaciones y acuerdos señalados hubieran podido realizarse en período voluntario o en período ejecutivo, los acreditativos de las cantidades embargadas por la Administración en el procedimiento ejecutivo y de los ingresos por compensación y aquellos otros documentos que, distintos de los anteriores, resultaran necesarios para justificar la no prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda perseguida del deudor principal.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.