

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 465/2026 de 17 de abril de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 386/2024

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. En general. Derivación de la responsabilidad. Facultades del responsable tributario para impugnar. Se analiza el alcance de las facultades de impugnación del responsable tributario conforme al art. 174.5 de la LGT, en particular cuando se cuestionan las liquidaciones derivadas de procedimientos de comprobación seguidos frente al deudor principal. El Tribunal Supremo, tras recordar su jurisprudencia consolidada sobre el carácter autónomo del procedimiento de derivación y la amplitud de las facultades impugnatorias del responsable -que incluyen la posibilidad de cuestionar las liquidaciones subyacentes sin afectar a su firmeza respecto del deudor principal-, centra el análisis en determinar si se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva y, en particular, el derecho de defensa. Concluye que no ha existido tal vulneración, al constatar que la Administración facilitó el acceso al expediente completo y permitió al recurrente conocer y combatir los elementos fácticos y jurídicos de la regularización, destacando que el derecho de defensa exige una actuación activa que en este caso no se produjo, pues el responsable no cuestionó concretamente la veracidad de los datos ni aportó prueba suficiente para desvirtuarlos. En consecuencia, fija como doctrina que el responsable puede impugnar las circunstancias fácticas y jurídicas de las liquidaciones del deudor principal cuando resulten determinantes para la derivación, siempre que se le garantice el acceso al expediente y las posibilidades de defensa, lo que en este caso se cumplió, procediendo por ello la desestimación del recurso de casación.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 465/2026**

Fecha de sentencia: 17/04/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 386/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/03/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: SECCION 1ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE CANARIAS CON SEDE EN TENERIFE

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

Síguenos en...



R. CASACION núm.: 386/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 465/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 17 de abril de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 386/2024 interpuesto por don Abelardo, representado por la procuradora Montserrat Zubieta Padrón, contra la [sentencia dictada el 30 de octubre de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que desestimó el recurso 267/2022](#), frente a la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias (JEAC), de 27 de julio de 2022, que desestimó las reclamaciones contra los acuerdos de la Agencia Tributaria Canaria por los que se le declaró responsable tributario subsidiario de determinadas deudas tributarias y sanciones de la mercantil Tratamientos Suministros Metálicos, S.L.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Comunidad Autónoma de Canarias, representada y defendida por la Letrada del servicio jurídico del Gobierno de Canarias.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la [sentencia dictada el 30 de octubre de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que desestimó el recurso n.º 267/2022](#), frente a la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, de 27 de julio de 2022, que desestimó las reclamaciones contra los acuerdos de la Agencia Tributaria Canaria por los que se le declaró responsable tributario subsidiario de determinadas deudas tributarias y sanciones de la mercantil Tratamientos Suministros Metálicos, S.L.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

El 14 de agosto de 2020 fue declarada fallida la entidad mercantil Tratamientos y Suministros Metálicos, SL.

El 17 de agosto de 2020 se acordó iniciar dos procedimientos de declaración de responsabilidad con notificación de propuesta de resolución y trámite de alegaciones, (expedientes NUM000 y NUM001).

Instruidos dichos procedimientos, el 29 de octubre de 2010, el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial, dictó resolución por la que, ultimando el procedimiento NUM000 de declaración de responsabilidad tributaria, se declaraba a don Abelardo, en su condición de administrador de la mercantil Tratamientos y Suministros Metálicos, responsable subsidiario del pago de deudas tributarias de ésta por importe de 77.343,66 euros. Igualmente, en la misma fecha dictó resolución por la que ultimando el procedimiento NUM001, se declaraba al interesado responsable subsidiario del pago de la deuda tributaria por importe de 6.697,12 euros, en concepto de sanción, tributaria, sin perjuicio de la reducción establecida en el [artículo 188.3.a\) LGT](#).

Síguenos en...



Frente a las resoluciones recaídas en los dos procedimientos, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa, mediante sendos escritos presentados el 7 de enero de 2012. Más tarde, presentó su escrito de alegaciones, concretamente, el 6 de abril de 2022.

A la vista de las alegaciones vertidas en ambas reclamaciones, se solicitó por la JEAC informe a la Dependencia de Investigación Patrimonial, informe del que se dio traslado al interesado.

La JEAC resolvió, de forma acumulada, ambas resoluciones, con fecha 27 de julio de 2023, estimándolas parcialmente, exactamente en lo relativo a la sanción (procedimiento NUM001).

En lo que a la postre nos importa, ya el interesado alegó la falta de prueba de la regularización practicada mediante la liquidación del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) correspondiente a los ejercicios 2007 a 2009, por importe de 62.127,59 euros.

El fundamento de derecho sexto de la resolución parcialmente estimatoria declara, en relación con dicha alegación, lo siguiente:

«[...] - En fecha 2 de junio de 2010 se notificó al obligado tributario [Tratamientos y Suministros Metálicos, S.L.] el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada nº CGI/CL/PF 38/10, en relación con el IGIC concerniente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, y se le requería para que aportara los libros registro de facturas expedidas y recibidas de los 3 ejercicios, y que justificara, mediante cualquier medio admitido en Derecho, la aplicación del tipo cero del impuesto a diversas operaciones realizadas en los mencionados ejercicios (docs. 23 y 24 del expediente JEAC 2021/0911).

- Al no haberse atendido el requerimiento aludido supra, por la Administración de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife no pudo comprobar la correcta declaración de los importes declarados en el desarrollo de su actividad, y en fecha julio de 2010 -notificada el 9 siguiente- dicta propuesta de liquidación provisional junto con el trámite de puesta de manifiesto del expediente (documentos 25 y 26 expediente JEAC 2021/0911).

-Instruido el citado procedimiento, y sin que el obligado tributario hiciera uso de su derecho a formular alegaciones, en fecha 29 de julio de 2010 -notificada el 11 de agosto siguiente- se dicta liquidación provisional en el citado procedimiento de comprobación limitada, de la que resulta una cantidad global a ingresar de 69.127,58 euros (documentos 27 y 28 del expediente JEAC 2021/0911).

En el citado procedimiento de comprobación limitada, y como quiera que el obligado tributario no había atendido el requerimiento que le había sido debidamente notificado, ni había hecho uso de su derecho a formular alegaciones, la regularización practicada se realizó en base a la presunción de veracidad que el ordenamiento tributario establece para los datos declarados por el obligado tributario, tomando como ciertos los importes declarados en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008, y aplicando el tipo general del impuesto (5%), y los datos del ejercicio 2009 se obtuvieron de la declaración resumen anual (modelo 425) presentada por el mismo obligado tributario con el detalle que se recoge en el Fundamento de Derecho Tercero de la propuesta y de la resolución aludidas supra -a los que nos remitimos para evitar reiteraciones-, todo ello de conformidad con la previsión contenida en el [artículo 108.4 de LGT](#) (...) la actuación de la Oficina Gestora debe reputarse del todo correcta, si tenemos en cuenta que con los datos disponibles, las cantidades que se tuvieron en cuenta en la regularización fueron las declaradas por el propio obligado tributario en las declaraciones del IS y en la declaración resumen anual del IGIC -y que se detallan en la propia resolución-, sin que, por otra parte, se hayan presentado durante la tramitación del procedimiento de comprobación limitada nº CGI/CL/PF 38/10 elementos de prueba que acreditasen lo contrario, tal y como resulta exigible ex [artículo 105 de la LGT](#) que atribuye la carga de la prueba de los hechos constitutivos de un derecho a quien lo alega, por lo que solo caber declarar a esta Junta Económico-Administrativa de Canarias la desestimación de este motivo de impugnación.»

Contra la resolución de la JEAC interpuso recurso contencioso-administrativo, alegando, en lo que aquí interesa, que en el expediente de derivación de responsabilidad tributaria no constaban los antecedentes de la regularización efectuada a la deudora principal respecto del IGIC 2007 a 2009 ni las autoliquidaciones del IGIC 2012, resultando que su ausencia impedía desplegar las facultades plenas de impugnación reconocidas al responsable tributario en el [artículo 174.5 LGT](#) y, en definitiva, suponía una falta de prueba de la citada regularización, lo cual debía llevar consigo la anulación del acuerdo de anulación. que fue desestimado mediante [sentencia dictada el 30 de octubre de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias](#).

La parte recurrente en su escrito de demanda solicitó se acordase el recibimiento a prueba de las siguientes: por reproducido el expediente administrativo, documental aportada con la demanda y testifical de D. Felicísimo. Admitiéndose dicha prueba por auto de fecha 19 de mayo de 2023, se practicó, dándose por concluido el periodo de prueba el día 23 de junio de 2023.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

Síguenos en...



La *ratio decidende* de la sentencia aquí recurrida desestima el motivo de impugnación en el fundamento jurídico quinto en el que se argumenta del siguiente modo:

«Finalmente alega que no figuran en el expediente administrativo 'las declaraciones del impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008, y el modelo 425 del ejercicio 2009, declaraciones del deudor principal en las que la Agencia Tributaria Canaria sustenta la regularización cuyo pago pretende exigir a este demandante mediante el procedimiento de derivación de responsabilidad impugnado. Del mismo modo, tampoco figuran en el expediente administrativo las autoliquidaciones -modelos 420- presentadas por la entidad deudora principal correspondientes a los ejercicios 2007 a 2009.

En relación a dicha alegación la JEAC le da contestación en el FD 6º, partiendo de la falta de atención a los requerimientos que se le efectuaron a fin de que se aportara libros registros de facturas expedidas y recibidos en dichos tres ejercicios y justificar la aplicación del tipo 0 del IGIC, por lo que no pudo comprarse la correcta declaración por lo que la regularización se efectuó [...].

Proponiendo en el presente recurso como prueba la documental por reproducido el expediente, la aportada junto a la demanda (relativa al domicilio y error cometido por la ATC) y testifical (en igual sentido), sin que se propusiera prueba alguna tendente a acreditar el error cometido por la ATC en la cuantificación de la derivación al no tener en cuenta las declaraciones por él identificadas».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

1.- Preparación.El representante procesal de la parte recurrente presentó escrito, el 19 de diciembre de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: *«Los [artículos 41.5 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#) . Y los [artículos 105.1 , 108.4 y 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#) .»*

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de enero de 2024.

2.- Admisión.La [sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 18 de diciembre de 2024](#), en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«Determinar si, en atención a las facultades de impugnación del responsable reconocidas en el [artículo 174.5, párrafo 1º, LGT](#), deben integrarse en el expediente de declaración de la responsabilidad tributaria todos los antecedentes de los procedimientos de comprobación que dieron lugar a las liquidaciones cuyas deudas luego se derivan y, en concreto, si deben incluirse las autoliquidaciones y declaraciones tributarias presentadas por el deudor principal cuando éstas sirvieron para fundar la regularización practicada al citado deudor principal sobre la presunción de veracidad de sus declaraciones ([art. 108.4 LGT](#)).»

3.- Interposición.La representación de don Abelardo, interpuso recurso de casación mediante escrito de 25 de febrero de 2025.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que, por esta Sala *que estime el presente recurso de casación, «fijando la correcta interpretación de las normas jurídicas aplicables al caso, y revocando la [sentencia recurrida, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el recurso contencioso-administrativo número 267/2022](#) , dictando otra que ordene la anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de referencia.»*

4.- Oposición al recurso interpuesto.

La representación de la Comunidad de Canarias presentó escrito el 21 de abril de 2025, en el cual concluye señalando que dicte Sentencia por la que se desestime al recurso y confirme la sentencia impugnada

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

En el presente recurso de casación tenemos que pronunciarnos sobre las facultades de impugnación del responsable reconocidas en el [artículo 174.5, párrafo 1º, LGT](#), en particular, cuando la discrepancia se centra en los procedimientos de comprobación que dieron lugar a las liquidaciones cuyas deudas luego se derivan.

Segundo.- Alegaciones de las partes.

Piensa la parte recurrente que, del [artículo 174.5 LGT](#) se desprende, según ha sido interpretado por nuestras [Sentencias de 13 de marzo de 2018, rec. cas. 53/2017](#) y [de 3 de abril de 2018, rec. cas. 427/2017](#) que la impugnación plena, sin límites o restricciones derivados de la condición de administrador del responsable se extiende también a los supuestos en los que las liquidaciones o los acuerdos

Síguenos en...



sancionadores hubieran ganado firmeza, incluso mediante pronunciamientos jurisdiccionales, supuesto en el que tales disposiciones solo resultan intangibles para los obligados principales, pero no para quienes, como responsables, tienen a su alcance las plenas facultades impugnatorias mencionadas.

Además, sostiene, para poder ejercer esa facultad plena de impugnación, la Administración tiene la obligación de suministrar al declarado responsable tributario todos los documentos de los que dispone que estén relacionados con la deuda cuya responsabilidad se le deriva, porque, en caso contrario, se merman sus posibilidades de impugnación, que deberían ser las mismas que tuvo el deudor principal conocedor de todos esos datos cuya privación sitúa al responsable "en un plano distinto e inferior en garantías".

A juicio de la recurrente la sentencia aquí impugnada infringe el [artículo 174.5 LGT](#), toda vez que confirma la procedencia del acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria pese a no figurar en el expediente administrativo ninguno de los documentos que sustentan las liquidaciones practicadas al deudor principal cuya responsabilidad se deriva al ahora recurrente en casación.

Incluso si opera la presunción de veracidad más allá del declarante de los datos (el deudor principal), siendo aplicable a terceros ajenos a la declaración de los datos (en este caso, el declarado responsable solidario y ahora recurrente), al parecer de la recurrente, es evidente que solo incorporando tales declaraciones de datos al expediente administrativo puede comprobarse qué fue exactamente lo declarado y afectado por la presunción de veracidad que regula el [apartado 4 del artículo 108 de la LGT](#), información esencial en un caso como el presente, en el que tales supuestos datos declarados constituyen la base de la liquidación practicada al deudor principal, exigida por vía de responsabilidad al ahora recurrente.

Razona que la presunción de veracidad del [apartado 4 del artículo 108 de la LGT](#) no le resulta de aplicación al recurrente, en su condición de responsable, ajeno al contenido de los datos declarados por el deudor principal, de modo que ni tan siquiera bastaría con que constaran en el expediente las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) y las declaraciones (modelo 425) y autoliquidaciones (modelo 420) de IGIC en las que supuestamente constan los datos que constituyen el único sustento de la liquidación tributaria cuyo pago se le exige. Los datos de su declaración tributaria podrán vincular al deudor principal, pero no al responsable ahora recurrente. Sería necesario que el expediente administrativo contuviera, además de las autoliquidaciones y declaraciones del deudor principal, la contabilidad de la empresa que sustenta los datos declarados por éste, y un análisis y razonamiento de la administración actuante que permitiera concluir que los ingresos que constan en el modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008 y que la contabilidad de la empresa confirma son a su vez entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC en esos mismos años, pues no son magnitudes coincidentes, ni en su definición (un ingreso contable puede ser o no operación sujeta y no exenta de IGIC), ni en su alcance temporal (por ejemplo, un ingreso contable de cualquiera de los ejercicios 2007 y 2008 puede haber sido declarado en un ejercicio anterior a efectos del IGIC, por haberse realizado pagos anticipados que no se contabilizan como ingresos hasta que se transfiere el poder de disposición sobre los bienes o servicios, pero cuyo IGIC se devenga en el momento del pago anticipado).

En definitiva, sostiene la recurrente, el responsable subsidiario no queda afectado por la presunción de veracidad de los datos declarados por el deudor principal.

Cree el responsable, por tanto, que la administración actuante, si pretende exigir a un tercero responsable una deuda tributaria determinada sobre la base de los datos declarados por el deudor principal en autoliquidaciones correspondientes a otros impuestos, tiene la obligación de acreditar que lo declarado por el deudor principal responde a la realidad, lo que, en casos como el que nos ocupa, requiere como mínimo la inclusión en el expediente de la contabilidad del deudor principal, ya que, sin las Cuentas Anuales depositadas en el Registro Mercantil y los libros contables que sustentan las declaraciones de la entidad deudora, en las que se basa la Administración para emitir la liquidación del IGIC 2007-2009 cuya responsabilidad se le deriva, resulta imposible comprobar la veracidad de los importes supuestamente declarados por la empresa y que la Administración, erróneamente, presume ciertos no solo para el declarante, sino también para el declarado responsable, que no ostenta tal condición.

Para cumplir con el mandato de otorgarle plenas posibilidades de recurso al responsable (que, recuérdese, debe ostentar posibilidades defensivas idénticas a las que tendría el deudor principal en relación con el presupuesto de hecho y las liquidaciones y/o sanciones objeto de derivación), el expediente administrativo debiera contener todos los documentos en los que se sustente la regularización practicada al deudor principal cuya responsabilidad se le deriva.

Por otro lado, y aunque con respecto a esta cuestión no ha apreciado interés casacional la Sala de admisión, la parte recurrente reitera que la sentencia de instancia infringe igualmente los [artículos 41.5 y 176 de la Ley General Tributaria](#), que establecen como requisitos para la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, y la jurisprudencia de ese Tribunal ([sentencias de 25 de enero de 2022](#), [recursos de casación 2297/2018](#) y [8315/2019](#)).

La parte recurrente solicita que se declare que i) la presunción de veracidad de las autoliquidaciones y declaraciones tributarias reconocida en el [artículo 108.4 de la LGT](#) no puede proyectar sus efectos a

Síguenos en...



personas distintas del propio obligado tributario declarante de tales datos; ii) las facultades de impugnación plenas que el [artículo 174.5 de la LGT](#) otorga a los responsables tributarios obliga a incluir en el expediente administrativo todos los documentos que sustenten la regularización practicada al deudor principal cuya responsabilidad es objeto de derivación; y iii) que la falta de acreditación de la notificación al deudor principal de la declaración de fallido priva a la misma de sus efectos, por lo que siendo requisito imprescindible para la posterior derivación de responsabilidad regulada en el [artículo 43 de la LGT](#), decae el presupuesto de hecho habilitante para declarar tal responsabilidad.

Anticipemos que no nos pronunciaremos sobre el tercero de los pronunciamientos solicitados. La sentencia de instancia declaró en su fundamento de derecho cuarto que se había incurrido en conculcación alguna ni en la declaración de fallido ni en la notificación al responsable. Este planteó dos cuestiones con interés casacional, como se reconoce en el auto de admisión, pero solo se apreció la existencia de interés casacional en la segunda, de ahí que, no habiéndose apreciado interés casacional en la primera, no procede que ahora nos pronunciemos sobre ella por aplicación de nuestra consolidada jurisprudencia.

La administración tributaria canaria, comienza poniendo de relieve en su escrito de oposición que, en el hipotético caso de que se estimara el recurso de casación, solo podría afectar a una de las diez providencias de apremio (PA20100015637), que deriva del procedimiento de comprobación limitada, la liquidación NUM002, por importe de 69.127,59€. Solo en esa se utilizaron los datos de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del 2007 y 2008 de la entidad. No se utilizaron en relación con el año 2009.

Manifiesta después, en relación con la liquidación y derivación de responsabilidad correspondiente al año 2009, que la declaración del Modelo 425, que es la declaración resumen anual del IGIC, consta en el expediente por lo que no resulta aplicable en ningún caso la argumentación de contrario.

Asegura que, en el presente supuesto, en el procedimiento de comprobación limitada iniciada en 2010 se llevó a cabo un determinado requerimiento a la entidad TRATAMIENTOS SUMINISTROS METÁLICOS, S.L., y al no ser contestado, se llevó a cabo la regularización tributaria del IGIC (2007 y 2008) con los datos declarados por el obligado tributario en el modelo 200. Se utilizó como base imponible del IGIC los datos declarados como ingresos de explotación en las declaraciones del Impuesto de Sociedades (IS), modelo 200.

El Administrador Adjunto de Tributos Interiores y Propios, en la propuesta de liquidación, constató los datos de la declaración del Impuesto de Sociedades (Modelo 200), que obtuvo a través de los sistemas de intercambio de información de la administración tributaria canaria (ATC) con la AEAT, haciendo constar que las cantidades declaradas por el obligado tributario como ingresos de explotación de 2007 fueron 558.668€, y 594.884,04€ en 2008. Los mismos datos pasarían finalmente a la liquidación del procedimiento de comprobación limitada, sin que fueran puestos en duda por el obligado tributario.

Por tanto, en el procedimiento de comprobación limitada se produjo una regularización tributaria basada en la presunción de veracidad del [art. 108.4 LGT](#) de los datos declarados por el mismo obligado tributario y, además, esos datos fueron constatados por funcionario público, e incorporados haciendo prueba de ellos en la citada liquidación, de acuerdo con el [art. 77.5 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre](#), del Procedimiento administrativo Común (LPAC).

En resumen, la presunción de certeza de estos datos suministrados por terceros que establece el [art. 108.4 LGT](#), impone al interesado -en el caso de que vayan a ser empleados en su regularización-, la carga de alegar su inexactitud o falsedad en vía administrativa desde el momento en que le sean puestos de manifiesto. Y se establece en el RGGIAT un plazo de quince días para la impugnación de los datos suministrados o aportados por terceros. Si los impugna, será la Administración quien deba probar su exactitud y veracidad. Si no lo hace, la presunción de veracidad desplegará efectos y deberá ser el obligado tributario quien despliegue prueba suficiente contra los mismos en el procedimiento de revisión o en el recurso contencioso-administrativo.

En el supuesto concreto que nos ocupa, en el procedimiento de comprobación limitada seguido a TRATAMIENTOS SUMINISTROS METÁLICOS, S.L. se utilizaron los datos declarados por el propio obligado tributario y suministrados a la ATC por la AEAT. Como consecuencia, dichos datos se incorporaron como pruebas al procedimiento ex [art. 108.4 LGT](#), pruebas que la entidad pudo contradecir por los medios de prueba admitidos, o alegando falsedad o inexactitud, en el plazo y procedimiento previstos legalmente. Asimismo, los datos quedaron constatados tanto en la propuesta de liquidación como en la liquidación por el Administrador Adjunto de acuerdo con el [art. 77.5 LPAC](#) y con el correspondiente valor probatorio.

En el caso del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria de autos, don Abelardo, en su condición de responsable, pudo contradecir la exactitud o falsedad de los datos que había utilizado la Administración.

Es claro que la separación de sujetos entre el deudor principal (la entidad), y el responsable subsidiario (el administrador), hace que los actos de la entidad frente a la administración tributaria no vinculen al responsable subsidiario (más allá de la responsabilidad subsidiaria establecida ex lege). Pero no hay que olvidar que el [párrafo primero del art. 108.4 LGT](#) no establece una presunción, sino que se trata de una

Síguenos en...



regla que habilita, precisamente, a emplear la confesión contra el obligado que suministra dicha información. En el caso de la derivación de responsabilidad y del responsable no existe tal confesión con respecto a las declaraciones de la entidad, precisamente al tratarse de terceros. Se está empleando una prueba suministrada por un tercero (la entidad en su declaración/autoliquidación), frente al responsable (don Abelardo), surtiendo, por tanto, todos los efectos de una prueba de terceros, y a salvo la posibilidad del responsable de destruir dicha prueba o, al haberse obtenido a través de intercambio de información, argumentar su inexactitud o falsedad.

En cambio, don Abelardo no discutió en ningún momento la inexactitud o falsedad de los datos que habían sido constatados por el Administrador Adjunto, ni aportó prueba alguna que destruyera la prueba aportada.

En apoyo de su posición la administración canaria trae a colación numerosos datos empleados por la administración tributaria obtenidos a través de suministro de información al amparo de esta regulación y que vinculan a terceros, salvo prueba en contrario. Ejemplo de ellos son, entre otros, los supuestos de información suministrada por empleadores en relación con las rentas del trabajo satisfechas al personal o rendimientos satisfechos a profesionales (Modelos 111 y 190), o información suministrada de pagos a terceros (Modelo 347). Y en todos ellos la información suministrada por terceros es empleada al amparo de los [arts. 93, 94 y 108.4 LGT](#) con valor probatorio para la liquidación de las obligaciones tributarias, a salvo el derecho de los contribuyentes de alegar su inexactitud o falsedad, o probar en contrario.

En segundo lugar, alega la administración, en relación con la constatación de los datos por funcionario público, que lo que falta es la contradicción por parte de don Abelardo, la alegación y prueba de la inexactitud o falsedad, en su caso, de los datos constatados en la propuesta y liquidación del procedimiento de comprobación limitada.

Precisa que consta en el expediente de derivación de responsabilidad (NUM000) los antecedentes en el doc. 34 y el procedimiento de comprobación limitada íntegro en los doc. 23, 24, 25, 26, 27 y 28 del expediente.

En concreto, en la propuesta de liquidación del procedimiento de comprobación limitada al deudor principal-, constan las razones por las que se realiza la regularización -el *requerimiento no ha sido atendido*-y las cantidades que se utilizan como bases imponibles a efectos del IGIC -de acuerdo con el 108.4 LGT- de los importes declarados como ingresos de explotación en el IS, modelo 200, del año 2007 y 2008.

Advierte que el Administrador Adjunto de Tributos Interiores y Propios -funcionario público- en la propuesta de liquidación constató las cantidades declaradas por el obligado tributario. Esta constatación de datos por funcionario público era procedente porque los datos eran producto de un suministro de datos de la AEAT (ex [art. 94 LGT](#)), incorporándose como prueba al expediente en el propio acto del Administrador Adjunto ex 77.5 LPAC.

Por tanto, señala, no puede decirse que no haya prueba de la regularización practicada.

Insiste en que, si don Abelardo consideraba que esas cantidades no eran exactas o eran falsas, podía perfectamente contradecirlas.

En el expediente administrativo de la derivación de responsabilidad realizada por la ATC, conforme a las normas señaladas, debe considerarse con suficiente valor probatorio lo que procedía y lo que se hizo: que un funcionario público de la ATC constatará los datos ([art. 77.5 LPAC](#)) tras la consulta de los sistemas de suministro de información de la AEAT de los modelos 200 (IS). No puede exigirse que la cadena probatoria se extienda sin límite, y en particular, que se incorporen las autoliquidaciones de otra Administración (AEAT) de oficio y sin que el administrado alegue inexactitud o falsedad.

En tercer lugar, se extiende la Administración canaria sobre la inactividad de don Abelardo En el propio procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria no hizo alegaciones. Pudo ya en ese momento procedimental invocar la falta de inexactitud o falsedad de los datos que había utilizado la ATC, y no lo hizo.

Tampoco en vía económico-administrativa contradujo la inexactitud o falsedad de los datos utilizados por la ATC.

Además, si el interesado consideraba que faltaba algún documento en el expediente administrativo en vía económico-administrativa, debió solicitarlo a la JEAC, cosa que no hizo.

Por ello, nos encontramos con supuestos claramente distintos a los dos invocados de contrario, la [STS de 3 de abril de 2018, rec. cas. 427/2017](#) y la [sentencia n.º 1077 del TSJ de Valencia \(Sección Tercera\), de 12 de junio de 2020](#), invocadas por el recurrente.

En el supuesto de la [STS de 3 de abril de 2018 \(recurso de casación 427/2017\)](#) se había solicitado por el responsable la ampliación del expediente y se había denegado en vía económico-administrativo, lo que implicó que la citada sentencia ordenara «*la retroacción del procedimiento de revisión económico-administrativo al momento inmediatamente anterior a aquel en el que la secretaria del TEAR denegó al reclamante su petición de completar el expediente a fin de que, conforme a dicha petición, se acuerde la*

Síguenos en...



incorporación a dicho expediente la totalidad de los documentos que integran los procedimientos (de inspección, de imposición de sanciones y de recaudación) seguidos ante el deudor principal y se continúe tramitando la reclamación por los cauces legalmente procedentes hasta su resolución».

Por tanto, y a la vista de la falta de solicitud del hoy recurrente de que se completara el expediente administrativo, no parece que se pueda poner a aquél -que no solicita su ampliación en mejor derecho que aquél que lo solicita (el recurrente del rec. cas. 427/2017 que se retrotrajo las actuaciones para que se ampliara el expediente).

En ese sentido, en el seno del procedimiento el recurrente no alega en los quince días preceptivos la falsedad o inexactitud. Esto consolida su valor probatorio. No quiere decir que se petrifique, pero sí que el recurrente debía desplegar entonces una actividad probatoria que destruya la prueba, ahora ya sí consolidada, aportada por la administración a partir de datos obrantes en sus sistemas procedentes de suministros e intercambios de información con la AEAT.

La prueba desplegada por la administración debe ser acorde a la fiabilidad del origen de los datos, su constatación por funcionario público, y al contexto de los sujetos y obligaciones implicadas. Igualmente, la ponderación debe tener en cuenta tales elementos, así como las alegaciones, datos, contexto y posición del recurrente. Así, un dato preciso, procedente de sistemas seguros y auditados de intercambio de información entre administraciones tributarias, del que da fe un funcionario público, debe ser considerado, una vez transcurrido el plazo de alegación de inexactitud o falsedad, prueba suficiente frente a las meras alegaciones genéricas del obligado tributario de que no hay documentación suficiente, sin que el administrado haya destruido con otras tales pruebas.

En cuarto lugar, la Administración canaria alega, que, aun admitiendo que el [artículo 174.5 LGT](#) reconoce posibilidades "plenas" de impugnación, lo cierto es que no ejercitó ninguna de las posibilidades defensivas que tenía como responsable.

El responsable tiene la posibilidad impugnatoria tanto del presupuesto habilitante de la responsabilidad como de las liquidaciones que son objeto de la derivación ([STS de 3 de junio de 2020, rec. cas. 5020/2017](#)).

El hoy recurrente es obligado tributario como responsable y su deuda es autónoma y distinta a la del deudor principal. En virtud del [art. 174.5 LGT](#) tenía la posibilidad de impugnar plenamente tanto el presupuesto como las liquidaciones a través del acto de derivación con cualquier medio de prueba admitido en derecho.

No obstante, el recurrente no desplegó actividad impugnatoria alguna en sede administrativa contra la liquidación principal en el seno del procedimiento de derivación. En particular, no alegó la inexactitud ni la falsedad de los datos de la regularización tributaria realizada al obligado tributario, ni en vía administrativa ni en vía económico-administrativa, ni tan siquiera en sede judicial. Nada impide al responsable que pudiera poner en duda la exactitud o falsedad de los datos utilizados en el procedimiento de comprobación por la ATC, o aportar pruebas de contrario, y no lo hizo. Se abstuvo de discutir el importe de la deuda tributaria, y es por ello, que la propia sentencia de instancia señaló que en vía judicial no realizó la proposición de ningún medio de prueba *«tendente a acreditar el error cometido por la ATC en la cuantificación de la derivación al no tener en cuenta las declaraciones por él identificadas».*

En quinto lugar, alega la Administración canaria que, en el hipotético caso de que se estimara el recurso, habría que retrotraer las actuaciones para la ampliación del expediente administrativo.

TERCERO.- El criterio de la Sala.

Como recuerda [nuestra sentencia de 18 de marzo de 20026, rec. cas. 945/2024 « nuestra sentencia nº 398/2018, de 13 de marzo, pronunciada en el recurso de casación nº 53/2017 , acometió de modo frontal y directo la exégesis del expresado apartado primero del art. 174.5 LGT , inserto sistemáticamente entre las normas del procedimiento frente a responsables y sucesores, pero en que se establece una previsión sobre el ámbito y alcance de las facultades impugnatorias del declarado responsable, en los términos que la ley enuncia.](#)

Interesa destacar la siguiente fundamentación jurídica de la sentencia cit.:

"El [artículo 174.5 de la Ley General Tributaria](#) , por tanto, debe interpretarse en el sentido de que el responsable puede combatir tanto el acto de derivación como la propia liquidación en que tiene su origen, porque la derivación es un procedimiento autónomo al que le resultan de aplicación las normas comunes y en el que el trámite de audiencia (referido en los apartados tercero y cuarto del propio precepto) es esencial y, obviamente, no excluye la potestad de alegar y aportar cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho.

No hay, en definitiva, una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, pues el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal. Tal indebida extensión se produciría si la firmeza de las liquidaciones o sanciones relativas al deudor principal impidiera al responsable atacar sus

Síguenos en...



presupuestos, pues ello no solo contravendría el derecho de defensa en los términos vistos, sino también la propia dicción literal del precepto que analizamos.

A nuestro juicio, además, la expresada interpretación no puede alterarse en atención a la condición del declarado responsable. Dicho de otro modo, y tal como nos exige el auto de admisión, el alcance y contenido de la impugnación (que son, como se ha dicho, plenos y se extienden a los acuerdos dictados respecto del deudor principal) no quedan exceptuados, limitados o restringidos por la circunstancia de que la persona declarada responsable fuera administradora de la entidad a la que se giraron las liquidaciones o a la que se impusieron las sanciones derivadas.

Abona esta tesis (excluyente de la imposición de limitaciones impugnatorias al responsable por su condición de administrador) no solo la dicción literal del precepto que nos ocupa (que no distingue en absoluto al respecto), sino la propia naturaleza jurídica del expediente de derivación de responsabilidad que constituye, como ya dijimos, un procedimiento autónomo del seguido con el deudor principal, al que no le son trasladables -sin más- los efectos de éste y cuyo resultado, desde luego, no puede ser calificado como un acto consentido y firme para un responsable que ha deducido contra los acuerdos correspondientes el recurso o reclamación legalmente procedentes.

A lo anterior cabría añadir la especificidad que, en relación con las sanciones tributarias, recoge nuestro ordenamiento jurídico ([artículo 43 de la Ley General Tributaria](#)), pues el mismo establece, respecto de los administradores, que la derivación de responsabilidad exige que se constate que por acción (adoptando acuerdos) u omisión (consintiendo el incumplimiento o no realizando los actos precisos para impedirlo) contribuyeron o facilitaron la comisión de las infracciones sancionadas. Ni qué decir tiene que ello amplía el alcance de las potestades de impugnación en relación con las sanciones, pues cabe, respecto de éstas, que el administrador (i) impugne las liquidaciones que constituyen el presupuesto de la sanción, (ii) cuestionen la comisión por el deudor principal de la infracción misma y (iii) recurran la parte de la decisión administrativa en la que se les imputa a ellos, como administradores, las acciones u omisiones típicas que determinaron o contribuyeron decisivamente a la comisión de la infracción finalmente sancionada".

La jurisprudencia que emana de esta [sentencia ha sido seguida de otras varias, en el mismo sentido, como las de 17 de mayo de 2018 \(recurso de casación nº 86/2016 \)](#); [7 de noviembre de 2019 \(recurso de casación nº 4234/2017 \)](#); [3 de junio de 2020 \(recurso nº 5020/2017 \)](#); [7 de noviembre de 2022 \(recurso nº 7939/2020 \)](#) y [19 de enero de 2023 \(recurso de casación nº 1693/2020 \)](#), entre otras, si bien se trata de la primera sentencia que sistematiza, bajo el régimen procesal del recurso de casación actualmente vigente, con formal creación de doctrina jurisprudencial, los problemas planteados en relación con el derecho de defensa que asiste al declarado responsable frente al acto mismo de derivación y a los actos que son objeto de ésta.

De la jurisprudencia referida, interpretativa del [art. 174.5, párrafo primero, de la LGT](#), cabe extraer las siguientes consecuencias esenciales que han sido recogidas por esta Sala en [STS de 19 de enero de 2023 \(recurso de casación nº 1693/2020 \)](#):

"- Se completa nuestra jurisprudencia sobre las posibilidades impugnatorias que reconoce el [art. 174.5, primer párrafo, de la LGT](#) al declarado responsable tributario por razón de la causa de responsabilidad prevenida en el [artículo 42.1.a\) de la misma ley](#), en el sentido de que el precepto permite impugnar, sometiendo a controversia, por razones de forma o fondo, los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron, aun cuando éstas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.

- En ningún caso, la eventual estimación de tales motivos impugnatorios afectaría a la validez y eficacia de los actos ya enjuiciados por sentencia firme, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad, como el aquí sometido a debate, por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en aquellos actos administrativos o, expresado en otros términos, puede examinarse la validez de los actos dirigidos al deudor principal a fin de determinar la conformidad a Derecho del acto de derivación.

- El derecho impugnatorio que asiste, con la mayor amplitud, a los responsables tributarios, con ocasión de tales impugnaciones, lleva consigo el deber del órgano administrativo o judicial, según los casos, de examinar los motivos esgrimidos y los argumentos en que se amparen, sin que la firmeza de los actos pueda erigirse en obstáculo que impida o dificulte ese obligado examen.

- El derecho a invocar tales motivos de que se verían aquejados, en el sentir del declarado responsable, los actos de establecimiento de las deudas o sanciones que a la postre se le derivaron, que recae sobre los mencionados actos firmes, con ocasión de la reacción administrativa o judicial frente a los actos de derivación de responsabilidad, surge de modo directo del [art. 24 de la CE](#), así como del [artículo 25 CE](#), tratándose de sanciones.»"

El recurrente tiene derecho a que la Administración le suministre los datos para construir su impugnación y fundamentarla, lo que implica contar con los documentos de los procedimientos que fueron incoados al deudor principal y que dieron lugar a las liquidaciones que después son objeto de derivación.

Síguenos en...



Pero en la presente ocasión el problema es distinto de suscitado en la sentencia [nuestra sentencia de 18 de marzo de 20026, rec. cas. 945/2024](#). No se trata de que no se haya puesto a disposición del responsable el expediente administrativo del procedimiento seguido frente a la entidad Tratamientos y Suministros Metálicos, puesto que todo él se ha trasladado al hoy recurrente. Ha podido acceder a todos a los elementos del expediente en los que se ha basado la ATC, y ha podido manifestarse sobre ellos. El derecho a acceder al expediente constituye el corolario del derecho de defensa. La administración tiene la obligación, conforme al [artículo 48 de la LJCA](#), de facilitar el expediente. En esta ocasión, ha administración ha actuado conforme a Derecho. El responsable ha contado con los documentos que se utilizaron en el procedimiento dirigido frente al deudor principal y que dieron lugar a las liquidaciones que después fueron objeto de derivación.

Lo que se debate, en suma, es si se ha respetado el derecho a la tutela judicial efectiva, en particular el derecho de defensa de un tercero (don Abelardo) considerado responsable subsidiario de la deuda tributaria de una persona jurídica, de la que, en el periodo en cuestión, era administrador, en el marco del procedimiento previsto para la exigencia de responsabilidad sustanciada contra él.

Ese derecho a la tutela judicial efectiva comprende el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente del procedimiento de liquidación tributaria tramitado contra dicho sujeto pasivo (Tratamientos y Suministros Metálicos). La ATC ha puesto a disposición del responsable los elementos de prueba que tuvo en cuenta en el procedimiento seguido frente al deudor principal. Don Abelardo no se ha visto privado del derecho a impugnar eficazmente las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas realizadas por la administración en el procedimiento dirigido contra el deudor principal.

No estamos discutiendo la existencia de culpa por parte del administrador de la empresa, de la existencia de un perjuicio para la hacienda pública y de la relación de causalidad entre dicho perjuicio y la culpa del tercero, cosa que podría haber ocurrido. Estamos discutiendo otra cosa.

No se olvide que el [párrafo primero del apartado 5 del artículo 174 LGT](#) establece que «*En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación*». El administrador ha podido impugnar durante el procedimiento seguido contra él todos esos extremos. No se ha denegado al administrador el derecho a impugnar las apreciaciones fácticas y jurídicas que figuran en la resolución mediante la que se deriva la responsabilidad subsidiaria. En este caso, no se ha menoscabado su derecho a la tutela judicial efectiva. Ha podido debatir contradictoriamente las circunstancias fácticas y las calificaciones jurídicas realizadas por la ATC en el procedimiento tramitado frente a la sociedad de la que era administrador.

El derecho de defensa tiene naturaleza subjetiva, de forma que son las propias partes afectadas las que deben poder ejercerlo efectivamente. En este caso, en particular, el aquí recurrente ha disfrutado de la posibilidad, en su condición de responsable, de expresar de manera eficaz su punto de vista sobre los elementos en los que se ha basado la ATC para exigir los importes reflejados en la liquidación tributaria girada a la sociedad. El responsable, en su calidad de persona requerida, por derivación, al pago debido por el deudor principal, ha propuesto pruebas en la instancia judicial, todas las cuales han sido admitidas y todas ellas se han practicado. Es decir, sí ha podido ejercer su derecho a presentar pruebas contra las circunstancias de hecho o las calificaciones jurídicas establecidas en la liquidación, cuando ha actuado en su propio nombre contra un acto que le resulta lesivo en el marco de un procedimiento sustanciado en su contra, sin perjuicio de los efectos vinculantes de la liquidación tributaria frente a la sociedad Tratamientos y Suministros Metálicos. Ha podido, pues, cuestionar su responsabilidad subsidiaria, en particular, la deuda tributaria de la que tiene que responder.

Cuarto.-Doctrina que se fija.

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el [artículo 93.1 LJCA](#), procede fijar la siguiente, la doctrina, reformulando la cuestión prejudicial en línea con el debate suscitando:

«*En atención a las facultades de impugnación reconocidas en el [artículo 174.5, párrafo 1º. LGT](#), la exigencia de respetar el derecho a la tutela judicial efectiva implica que se reconozca al administrador, en su condición de responsable subsidiario, el derecho a impugnar las circunstancias fácticas o jurídicas establecidas en la correspondiente liquidación girada al deudor principal, dado que ello es decisivo para la resolución del procedimiento tramitado contra él. En las circunstancias concurrentes en el presente recurso, no se ha menoscabado tal derecho*».

Quinto.-Pretensiones

La recurrente solicita que se case y deje sin efecto la sentencia recurrida declarando que no procede el reconocimiento del beneficio fiscal previsto en el artículo 9 por no cumplir con los requisitos exigidos para ello.

En cambio, la parte recurrida solicita que no se declare haber lugar el recurso de casación.

Síguenos en...



Pues bien, por las razones indicadas procede declarar no haber lugar al recurso de casación.

Sexto. Costas

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.-No haber lugar al recurso de casación 386/2024 interpuesto por don Abelardo, representado por la procuradora Montserrat Zubieta Padrón, contra la [sentencia dictada el 30 de octubre de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que desestimó el recurso 267/2022](#), frente a la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias (JEAC), de 27 de julio de 2022, que desestimó las reclamaciones contra los acuerdos de la Agencia Tributaria Canaria por los que se le declaró responsable tributario subsidiario de determinadas deudas tributarias y sanciones de la mercantil Tratamientos Suministros Metálicos, S.L.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

