

La falta de declaración de fallido del responsable subsidiario es causa de impugnación de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT

Análisis de la [STS de 25 de enero de 2022, rec. núm. 8315/2019](#)

Carmen Banacloche Palao

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

URJC

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2022 desestima el recurso presentado por el responsable solidario y ratifica la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 24 de septiembre de 2019, que derivaba la responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT). El Alto Tribunal analiza el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT en supuestos de responsabilidad en cadena, distinguiendo dos situaciones diferentes: si no ha existido declaración de fallido del deudor principal, el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT puede impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria. En cambio, tal impugnación no procede cuando existe declaración de fallido y lo que pretende discutir el responsable solidario es la improcedencia de esta por existencia de bienes suficientes en el patrimonio del deudor principal, puesto que tal declaración de fallido ya habría adquirido firmeza.

1. Supuesto de hecho

Cierta entidad mercantil fue declarada fallida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con fecha 9 de enero de 2012. Se declaró responsable subsidiario al administrador de la sociedad por aplicación del artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria (LGT) el día 1 de julio de 2015.

El mismo día 9 de enero de 2012, el matrimonio formado por el administrador y la, posteriormente declarada, responsable solidaria había otorgado capitulaciones matrimoniales con disolución de la sociedad de gananciales y pacto de separación de bienes, de acuerdo con las cuales el patrimonio del administrador de la sociedad pasó de un valor de 242.000 euros a 121.000 euros, minorado además por cargas hipotecarias por importe de 75.000 euros.

El 31 de marzo de 2017 se dictó acuerdo por el cual se declaró responsable solidaria a la esposa del administrador de la sociedad (el inicio del procedimiento se notificó el 22 de febrero de 2017), por haber colaborado en la ocultación de bienes mediante la participación en la operación de liquidación de la sociedad de gananciales, a tenor de lo dispuesto en el artículo 42.2 a) de la LGT. La derivación de responsabilidad solidaria fue recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo (TEAR) de Castilla y León que desestimó la reclamación económico-administrativa presentada, en Resolución de 5 de diciembre de 2017.

Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, con sede en Valladolid, que confirmó la resolución del TEAR, en Sentencia de 24 de septiembre de 2019 (rec. núm. 212/2018 –NFJ078046–), la cual constituye el objeto del recurso de casación que da lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 25 de enero de 2022, objeto del presente comentario.

La sentencia de instancia desestimó el motivo referente a la incorrecta declaración de fallido de la deudora principal (la mercantil), y subsiguiente improcedencia de las derivaciones de responsabilidad posteriores, subsidiaria (del administrador de la sociedad, ex art. 43.1 a) LGT), y solidaria por ocultación de bienes (de la esposa del administrador, ex art. 42.2 a) LGT).

El fundamento jurídico en el que apoya su decisión el TSJ de Castilla y León es la interpretación del artículo 174.5 de la LGT, donde se regulan los motivos de impugnación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad, los cuales, en el caso de la responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 de la LGT, quedan limitados a la discusión sobre el presupuesto de hecho habilitante de dicha responsabilidad y sobre el alcance global de la misma, quedando excluida la impugnación de las liquidaciones administrativas de las que trajera causa la responsabilidad derivada. En este sentido, la sentencia de instancia cita la Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2012 (rec. núm. 3103/2009 –NFJ049179–), que refutaba los argumentos del recurrente, el cual se quejaba de no habersele permitido impugnar la liquidación original ni haber tenido acceso a los expedientes inspectores. El TS argumentó entonces que:

el deudor solidario solo puede cuestionar el presupuesto de hecho en virtud del cual pasa a ser responsable solidario, en este caso, si hubo o no colaboración en la ocultación, por mandato expreso del art. 174.5 *in fine*, reiterado y acentuado tras la reforma dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre [...] Si se permitiera lo pretendido por la actora, se colocaría al responsable solidario de un responsable subsidiario en mejor condición que a un simple responsable solidario, cuando la causa de ambas responsabilidades es la misma.

2. Doctrina del tribunal

La cuestión a la que tenía que dar respuesta el TS en su Sentencia de 25 de enero de 2022 quedaba expresada en los siguientes términos:

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

Determinar si en supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», la derivación de responsabilidad subsidiaria constituye o no un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 42 LGT pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.

De no admitirse esa posibilidad, determinar si el presupuesto de hecho de esa derivación de responsabilidad solidaria únicamente puede cuestionarse con fundamento en la falta de concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 2

del artículo 42, en el caso enjuiciado, la contemplada en la letra a), es decir, no ser causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes.

La postura de la Abogacía del Estado, que se hace constar en el fundamento de derecho cuarto de la Sentencia del TS de 25 de enero de 2022, que estamos comentando, es radicalmente contraria a considerar la derivación de responsabilidad subsidiaria como presupuesto de hecho habilitante de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 de la LGT, a efectos de su impugnación. A su juicio, el único motivo válido de impugnación de dicha responsabilidad solidaria es la falta de concurrencia de las circunstancias contempladas en las letras a) a d) del artículo 42.2 de la LGT.

No es esta, en cambio, la interpretación que hace el TS de la limitación que contiene el artículo 174.5 de la LGT respecto a las facultades de impugnación de los responsables solidarios que lo sean por aplicación del artículo 42.2 de la LGT.

En primer lugar, analiza el Alto Tribunal la naturaleza jurídica de la declaración de fallido, en cuanto requisito indispensable del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria (arts. 41.5 y 176 LGT). Esta caracterización esencial se complementa con el desarrollo reglamentario contenido en los artículos 61 y 124 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, donde se define el concepto de *deudor fallido* y de *crédito incobrable*, y se regula el desenvolvimiento del procedimiento de declaración de responsabilidad.

La conclusión del TS, a la vista de los preceptos referidos, es que la declaración de fallido es condición de procedibilidad legal que el ordenamiento impone antes de derivar la responsabilidad subsidiaria, como ya había señalado en sus Sentencias de 26 de septiembre de 2007 (rec. núm. 4754/2002 –NFJ026975–) y de 28 de octubre de 2009 (rec. núm. 4883/2003 –NFJ036666–).

En segundo lugar, el tribunal se centra en analizar las facultades impugnatorias de los responsables tributarios, reguladas en el artículo 174.5 de la LGT, donde se dispone lo siguiente:

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.

Ese es el párrafo primero del artículo 174.5 de la LGT. El párrafo segundo, incorporado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, limita las facultades impugnativas de los responsables que lo sean por aplicación del apar-

tado 2 del artículo 42 de la LGT, los cuales no podrán recurrir las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto del que deriva su responsabilidad, sino únicamente el alcance global de la responsabilidad.

Poniendo en relación ambos argumentos, el TS analiza las especiales características de los supuestos de responsabilidad tributaria en cadena, en los que existe un deudor principal cuya insolvencia determina la derivación de responsabilidad al responsable subsidiario (art. 43.1 a) LGT), quien, a su vez, es asistido por un tercero al objeto de ocultar sus bienes, con los que se debería hacer frente al pago de la deuda tributaria, originando una declaración de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT.

En el origen de esta responsabilidad en cadena se encuentra la declaración de fallido del obligado principal, que es presupuesto insoslayable para la declaración de responsabilidad del responsable subsidiario. Este tiene derecho a exigir que la Administración tributaria le proporcione un expediente administrativo completo, donde se encuentren los documentos que reflejen los datos y circunstancias que condujeron a la declaración de responsabilidad subsidiaria. El mismo derecho asiste al responsable solidario. Por tanto, en el procedimiento dirigido frente a este último deben estar los documentos que acrediten el presupuesto habilitante que permitió iniciar la derivación de responsabilidad al responsable subsidiario, esto es, la declaración de fallido del deudor principal.

El corolario de la argumentación del TS es que la inexistencia de la declaración de fallido resulta decisiva, pues entonces el responsable subsidiario no estaría obligado al pago en la medida en que se habría producido una irregularidad esencial en el procedimiento de derivación de responsabilidad, y si el responsable subsidiario no estaba obligado al pago, tampoco podría estarlo como responsable solidario quien presuntamente colaboró en la ocultación de sus bienes, «aunque hubiera quedado firme la declaración de responsabilidad subsidiaria».

Hay que tener en cuenta que los bienes que se sustraen a la acción recaudadora de la Hacienda y a los que se refiere el presupuesto habilitante de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, no son los del deudor principal, sino los del responsable subsidiario, en un supuesto que el propio TS ha denominado como «responsable del responsable», en Sentencia de 10 de julio de 2019 (rec. núm. 4540/2017 –NFJ074241–):

Es decir, el referente de estos responsables no es el «deudor principal» sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el artículo 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 obli-

gado 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.

En consecuencia, el TS establece una doctrina general para el caso de inexistencia de declaración de fallido del deudor principal, y una doctrina particular, aplicada al caso concreto que se presenta a su enjuiciamiento:

- a) Inexistencia de declaración de fallido del deudor principal. La declaración de fallido del deudor principal es el presupuesto de hecho habilitante que permite iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria frente a su administrador. En un supuesto de responsabilidad en cadena, encuadrado en el artículo 42.2 a) de la LGT, la inexistencia de esa declaración puede ser impugnada por el responsable solidario en el procedimiento seguido contra él.
- b) Existencia de declaración de fallido del deudor principal. Cuando existe una declaración de insolvencia del deudor principal, siguiendo el procedimiento legalmente establecido (es decir, cuando no se trata de una mera declaración formal de fallido, sino que se han perseguido realmente los bienes del obligado principal hasta llegar a la constatación de que los créditos resultan incobrables), el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT no puede revisar el procedimiento de declaración de fallido. Esto es, la declaración de fallido pudo ser discutida en el momento procedimental oportuno por el deudor principal, y también por el responsable subsidiario, pero no puede serlo por el responsable solidario, dado que dicha declaración ya devino en acto administrativo firme.

El criterio fijado por el TS en su Sentencia de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 8315/2019 –NFJ085076–) se resume, entonces, de la siguiente manera:

En supuestos de **responsabilidad tributaria en cadena**, la **derivación de responsabilidad subsidiaria constituye un presupuesto de hecho habilitante de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria** a los efectos de que **el declarado responsable** por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 42 LGT **pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la** improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por **inexistencia de declaración de fallido del deudor principal**.

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

3. Comentario crítico

De nuevo nos encontramos, en nuestra opinión, ante una sentencia salomónica del TS, que, a través de esta, intenta paliar en la medida de lo posible la nociva e injustificada (la única justificación que se ha dado –en la Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2012, rec. núm. 3103/2009 [NFJ049179]– es que, de no ser así, se haría de peor derecho al responsable «puro» que al responsable en cadena), limitación de las facultades de impugnación que la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal, introdujo respecto a los responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT¹.

En efecto, el artículo 174 de la LGT, denominado «Declaración de responsabilidad», regula en su apartado 5 los motivos de impugnación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, sin distinguir expresamente –como sí hacen los artículos siguientes (175 y 176 relativos a la regulación del procedimiento)–, entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, lo que significa que es aplicable indistintamente a ambos tipos de responsabilidad tributaria. Así pues, el responsable puede discutir la derivación realizada, de acuerdo con los siguientes motivos de impugnación:

- El presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad (esto es, las conductas que dan lugar al nacimiento de la responsabilidad y que, respecto a supuestos de responsabilidad solidaria, están descritos en el art. 42 LGT y en el art. 43 LGT, en lo referente a la responsabilidad subsidiaria).
- Las liquidaciones administrativas a las que alcanza dicho presupuesto de responsabilidad.

Ambos motivos de impugnación (muy razonables y lógicos si atendemos a la protección jurídica de que es merecedora la figura del responsable en la esfera tributaria, pues se hace responder a un tercero por la deuda de otro al margen del principio constitucional de capacidad económica), se vieron drásticamente mermados en lo que al responsable solidario por ocultación de bienes se refiere (art. 42.2 LGT: responsabilidad solidaria de quien colabora en la transmisión de bienes para impedir su traba, o de quien incumple órdenes de embargo, o por levantamiento de bienes embargados o en garantía). A partir de la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de medidas de prevención contra el fraude fiscal, se introdujo un segundo párrafo en el apartado 5 del citado artículo 174 de la LGT (*ex art. 5.9 Ley 36/2006*), por el que se limitó el motivo de impugnación de los responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT al alcance global de la responsabilidad. Es decir, este tipo de responsables no pueden recurrir las liquidaciones tributarias de las que trae causa su responsabilidad, como sí pueden hacerlo el resto de responsables tributarios, sino únicamen-

¹ Idéntica fundamentación jurídica puede encontrarse en la Sentencia del TS de la misma fecha, 25 de enero de 2022 (rec. núm. 2297/2018 –NFJ085094–).

te impugnar «el alcance global de su responsabilidad», por otra parte, concepto jurídico indeterminado de difícil concreción.

La exposición de motivos de la ley que introdujo esta medida en la LGT la enmarca entre las reacciones «frente a estrategias en fase recaudatoria», estableciendo que «las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad, impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes».

La limitación de los motivos de impugnación de su responsabilidad para los responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT constituye, por tanto, una medida legal de índole sancionadora, justificada por el legislador en consonancia con el tipo de conducta (obstruccionista) que la genera.

Años más tarde, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, también relacionada con el fraude fiscal (Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra fraude), ratificó la estela iniciada por el legislador de 2006 e introdujo una nueva merma de los derechos impugnatorios del responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT, excluyéndole del efecto favorable que implica la interposición de un recurso contra una sanción tributaria. Es decir: si con carácter general la ejecución de una sanción tributaria queda suspendida en caso de que dicha sanción sea recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable, dejando asimismo de devengarse intereses de demora, a raíz de la inclusión de una última frase en el segundo párrafo del artículo 174.5 de la LGT («Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado [apartado 2 del art. 42 LGT] 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»), si el que recurre la sanción es un responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT no se suspende la ejecutividad de la sanción y siguen corriendo los intereses de demora.

La justificación de esta medida de nuevo la encontramos en la exposición de motivos de la ley que la introdujo y, nuevamente, reviste un claro sesgo sancionador, como respuesta a la conducta que desencadena el presupuesto de la responsabilidad solidaria:

Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.

Si alguien tenía alguna duda del carácter sancionador de la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT, los argumentos que expone el legislador de 2006 (socialista) y de 2012 (popular) para justificar la merma de facultades impugnatorias del responsable solidario por aplicación de dicho precepto, despejan toda sombra al respecto.

El resumen es que el responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT tiene legalmente disminuidas las facultades de impugnación de su responsabilidad, por mor del segundo párrafo del artículo 174.5 de la LGT.

Cierto sector de la doctrina científica que ha estudiado este tema ha clamado contra la situación², y en los últimos meses hemos podido observar reacciones muy interesantes de la doctrina administrativa. Una de las más recientes es la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de febrero de 2022 (RG 7129/2021 –NFJ085281–), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en la que el TEAC, además de clarificar el concepto de «alcance global de la responsabilidad», que aludíamos en líneas anteriores, amplía significativamente el marco de las facultades de impugnación del responsable del artículo 42.2 a) de la LGT, reconociéndole el derecho a acceder al expediente completo del obligado principal.

Respecto a la concreción de la expresión «alcance global de la responsabilidad», en cuanto elemento de impugnación que reconoce el artículo 174.5 de la LGT al responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT, entiende el TEAC que está constituido por la *menor* de las dos cantidades siguientes:

- 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 periodo ejecutivo, cuando procedan).
- 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.

Esta interpretación procede del propio tenor literal del artículo 42.2 de la LGT, el cual limita la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria», y así lo había venido corroborando la jurisprudencia³.

Pero lo más importante de la doctrina del TEAC es que, por primera vez, constata por escrito el derecho del responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT a tener acceso a la completud del expediente, esto es, a examinar, con ocasión de la impugnación de su derivación de responsabilidad, todos aquellos documentos que acrediten el importe de la

² De «anomalía legal» es calificada por Banacloche Pérez (2022).

³ Sentencia del TS de 26 de abril de 2012 (rec. núm. 5411/2008 –NFJ047363–) y Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 20 de junio de 2016 (rec. núm. 318/2015 –NFJ085981–).

deuda del obligado principal, lo que supone un avance importante en la lucha contra la minoración de sus facultades de impugnación:

[...] 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 estas, 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 periodo voluntario o en periodo 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.

En definitiva, por la vía del motivo de impugnación «alcance global de la responsabilidad», se permite al responsable del artículo 42.2 a) de la LGT acceder a los documentos del deudor principal y entendemos que, por extensión, en casos de responsabilidad en cadena, a los de los demás responsables.

Y no tendría mucho sentido permitir el acceso a dicha información si después se cercenara el derecho del responsable del artículo 42.2 de la LGT a valerse de tales datos en la impugnación de la propia derivación de responsabilidad, excluyendo la posibilidad de recurrir las liquidaciones administrativas de los demás obligados tributarios.

Observamos que el legislador tributario ha sido tan cicatero al regular las facultades de impugnación del responsable del artículo 42.2 de la LGT (puesto que lo contempla como un sujeto defraudador, que obstaculiza con su conducta la acción recaudatoria de la Hacienda Pública), que le otorga menos derechos que a un sujeto infractor, siendo así que muchas de las conductas realizadas por el responsable del artículo 42.2 de la LGT –por ejemplo, las descritas en el apartado a)– son legales, según ha reconocido la jurisprudencia⁴. Como ha indicado la profesora Puebla Agramunt (2022) en su blog tributario,

⁴ Sentencia de la AN de 24 de noviembre de 2020 (rec. núm. 1124/2018 –NFJ082118–):

No basta con argumentar la legalidad de las operaciones. Ha de tenerse en cuenta que la Ley en ningún momento considera que para que proceda la derivación de responsabilidad sea necesari-

ya va calando la idea de que el responsable tributario del artículo 42.2 a) de la LGT presenta diferencias notables con el resto de supuestos de responsabilidad, porque es una responsabilidad que nace vinculada a conductas perpetradas para impedir la actuación recaudatoria de la Administración tributaria y, por eso, no está conectada con el hecho imponible ni con el deudor principal. Dicho de otra forma, en este supuesto, el responsable no colabora en la génesis de la obligación principal, ni en la infracción cometida, ni se sitúa junto al deudor principal en cuanto al origen de la deuda.

La Sentencia del TS de 25 de enero de 2022, que estamos analizando, da un paso más en la línea comentada y reconoce el derecho del responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT a incluir, dentro del motivo de impugnación «presupuesto de hecho habilitante», la inexistencia de declaración de fallido del deudor principal, en cuanto que supone un requisito legal *sine qua non* para la derivación de responsabilidad subsidiaria, que constituye el origen de la ulterior responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del responsable subsidiario.

¿Por qué no permite, en cambio, el TS incluir entre los motivos válidos de impugnación una declaración de fallido irregular?

Nos hemos cuestionado la razón por la cual el Alto Tribunal permite interpretar que queda dentro del presupuesto habilitante, en cuanto motivo de impugnación, la inexistencia de declaración de fallido y, sin embargo, no admite (como de hecho ocurría en el caso concreto enjuiciado) la alegación de una declaración de fallido irregular por existir bienes suficientes en el patrimonio del deudor principal con los que la Administración tributaria podría haber hecho efectivo el cobro de la deuda pendiente.

En nuestra opinión, no permitir al responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT que pueda discutir la irregularidad de una declaración de fallido del deudor principal (por existir bienes suficientes con los que se podría haber hecho pago de la deuda tributaria, por ejemplo), sigue creando indefensión al responsable solidario: si la ley le sitúa en un plano de igualdad respecto al responsable subsidiario, en el sentido de que la Administración tributaria puede dirigirse indistintamente contra uno u otro, y si esa misma ley permite al responsable subsidiario impugnar su declaración de fallido por cualesquiera motivos (ya sea porque no exista tal declaración, o porque la misma resulte injustificada), idéntico derecho debería corresponder al responsable solidario.

El TS afirma que «la declaración de fallido pudo ser discutida por ... [la mercantil] y también pudo ser discutida por el responsable subsidiario, no puede ser, sin embargo, discutida por el responsable solidario, dado que dicha declaración es firme por existir un acto administrativo que es firme».

rio ni que los hechos en cuestión sean constitutivos de delito ni tampoco que sean nulos: basta con que perjudiquen a la Hacienda Pública y se realicen para ello.

¡Pero si se derivó responsabilidad al responsable solidario el 22 de febrero de 2017, siendo así que el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria, esto es, la presunta ocultación de bienes por capitulaciones matrimoniales, ocurrió el 9 de enero de 2012, en la misma fecha en que se produjo la declaración de fallido del deudor principal: más de 5 años antes! Es imposible que el responsable solidario pueda defenderse válidamente cuando, al haberse producido la derivación de su responsabilidad más allá del plazo de prescripción de 4 años, todos los actos administrativos del procedimiento frente al sujeto del que trae causa la responsabilidad por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT (en este caso, el administrador, en cuanto responsable subsidiario), serán firmes e inatacables.

El argumento que permite distinguir al TS entre inexistencia de declaración de fallido (como motivo de impugnación admisible e incardinable dentro del presupuesto habilitante de la responsabilidad) y una declaración de fallido existente pero irregular (que no se admite como causa de impugnación de la derivación de responsabilidad solidaria), parece encontrarse en los distintos motivos de revisión de un acto administrativo, regulados por la LGT, respecto de los actos tributarios, y con carácter más general en la Ley de régimen jurídico y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre –LRJPAC–).

La falta de declaración de fallido sería un motivo de nulidad del procedimiento de responsabilidad subsidiaria (Sentencias del TS de 18 de enero de 2013, rec. núm. 4959/2010 –NFJ085983–, y de la AN de 17 de mayo de 2004⁵). Aunque no lo recoge expresamente la ley tributaria, los actos nulos de pleno derecho son imprescriptibles y, en consecuencia, la revisión de estos puede realizarse, ya sea por iniciativa de la Administración como a solicitud del interesado, en cualquier momento, esto es, sin límite de plazo alguno (apartados 1 y 2 del art. 102 LRJPAC)⁶.

⁵ Rec. núm. 32/2002 (NFJ085984):

En el caso que ahora nos ocupa, y **tras el examen exhaustivo del expediente** administrativo incorporado a los autos, ciertamente, **no consta en el mismo el acuerdo por el que se declara fallida a la deudora principal**, ni siquiera la propuesta correspondiente, y ello aunque tanto en el acuerdo de derivación de responsabilidad como en las respectivas resoluciones del TEAR Extremadura y del TEAC, se manifiesta que se procedió a la declaración de fallido del deudor principal con fecha 9 de marzo de 1999; no constando tampoco ningún documento que acredite actuaciones seguidas en la vía ejecutiva para intentar el cobro de la deuda [...]. **Siendo ello contrario a Derecho al no haberse seguido el procedimiento legalmente establecido**, y si bien es cierto que los actos administrativos gozan de la presunción «iuris tantum» de acierto y validez propia de los actos administrativos que les otorga el art. 57.1 de la Ley 30/1992, en este caso la parte actora ha desacreditado su contenido, es decir, la existencia real del preceptivo acto de declaración de fallido, al solicitar que se incorporase el mismo al expediente de forma reiterada, sin que finalmente ello se haya llevado a cabo por la Administración; **por lo que procede de manera forzosa declarar la nulidad de pleno derecho del procedimiento**, sin necesidad de mayor razonamiento a tenor de lo establecido en el artículo 62.1 e) de la Ley 30/92, como se pide, y estimar por tanto el presente recurso [...] (FD tercero).

⁶ Cfr. Burlada Echeveste (2013). Comenta el profesor de la Universidad de País Vasco que el hecho de que el precepto tributario (art. 217 LGT) no diga nada respecto al plazo no debe tener mayores consecuencias:

Entre los actos nulos de pleno derecho se cuentan los que se hubieran dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (arts. 62.1 e) LRJPAC y 217.1 e) LGT). En este sentido, la jurisprudencia (Sentencia de la AN de 17 de mayo de 2004, citada) tiene declarado que la inexistencia de declaración de fallido aboca a la nulidad de pleno derecho del procedimiento que la omite (Santolaya Blay, septiembre-octubre 2014).

En cambio, la revisión de una declaración de fallido existente, aunque discutible, queda sometida al plazo general de prescripción de 4 años, que, de no producirse, convierte al acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria en firme e inatacable.

La pregunta es: ¿cómo iba a poder impugnar el responsable solidario la declaración de fallido del deudor principal, acaecida el 9 de enero de 2012, si la obligación tributaria no se le derivó en cuanto responsable solidario hasta más de 5 años después: el 22 de febrero de 2017? La indefensión jurídica que se produce al responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT es, a nuestro juicio, manifiesta.

El hecho de que las conductas realizadas por el responsable puedan ser constitutivas de ocultación y, por tanto, generadoras de responsabilidad, no debe impedir que el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT esté asistido por las mismas facultades de impugnación que la ley otorga a las demás clases de responsabilidad, pues el presupuesto habilitante de este tipo de responsabilidad (causar o colaborar en la transmisión de bienes del deudor tributario para entorpecer o impedir la acción de recaudación) no es más grave que el de otros supuestos de responsabilidad, en los que puede llegar a apreciar incluso la comisión de una infracción tributaria (por ejemplo, en el descrito en el art. 43.1 a) LGT).

Este problema de la limitación de facultades de impugnación del responsable del artículo 42.2 a) de la LGT enlaza con el (también planteado ante el TS⁷) suscitado en torno al cómputo del *dies a quo* del periodo prescriptivo de la obligación tributaria del responsable solidario por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT, cuestión, asimismo, muy discutida, cuyo planteamiento excede de los límites y la materia de este comentario, pero que no queremos dejar de apuntar en estas líneas finales, a la espera de una próxima ocasión para analizarla.

La revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho puede ejercitarse en cualquier momento, lo que implica su carácter imprescriptible. En cambio, cuando la LGT regula la revocación o la rectificación de errores limita las facultades de revisión permitiendo ejercitarlas siempre que no hubiera transcurrido «el plazo de prescripción». En consecuencia, hay que seguir considerando imprescriptible el plazo del ejercicio de la acción tendente a iniciar el procedimiento de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho.

⁷ El Auto del TS de 20 de mayo de 2021 (rec. núm. 6321/2020 –NFJ082354–) admitió el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia de la siguiente cuestión:

Determinar, interpretando el artículo 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios cuando los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal.

Referencias bibliográficas

- Banacloche Pérez, J. (2022). El hecho imponible. *Papeles de J. B. (n.º 773)*. Jurisprudencia tributaria comentada (octubre-noviembre 2021). <https://benclaudio.blogspot.com/2022/01/papeles-de-j.html>
- Burlada Echeveste, J. L. (2013). La imprescriptibilidad de la potestad de revisión de los actos nulos de pleno derecho. En *La declaración de nulidad de pleno derecho en materia tributaria* (pp. 63-66). Bosch.
- Puebla Agramunt, N. (2022). Tribunal Supremo y posibilidades impugnatorias del responsable tributario. (nuriapuebla.com/blog).
- Santolaya Blay, M. (septiembre-octubre 2014). Reubicando la declaración de fallido. *Tribuna Fiscal*, 274 [sección Panorama]. CISS.