



Roj: **STS 2694/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:2694**

Id Cendoj: **28079130022019100361**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/07/2019**

Nº de Recurso: **4540/2017**

Nº de Resolución: **1033/2019**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ ICAN 2416/2017,**  
**ATS 746/2018,**  
**STS 2694/2019**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.033/2019**

Fecha de sentencia: 10/07/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **4540/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 25/06/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **4540/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1033/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 10 de julio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4540/2017**, promovido por doña Noemi y don Jose Pablo, representados por la procuradora de los Tribunales D.<sup>a</sup> Inés Tascón Herrero, bajo la dirección letrada de D. Martín Orozco Muñoz, contra la sentencia de 18 de mayo de 2017, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, recaída en el recurso núm. 133/2015.

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado y la Agencia Tributaria de Canarias, representada y asistida por letrada de los Servicios Jurídicos del Gobierno de Canarias.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpuso por doña Noemi y don Jose Pablo contra la sentencia dictada el 18 de mayo de 2017 por la Sección Primera (Santa Cruz de Tenerife) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que desestimó el recurso 133/2015, relativo a derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias.

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

A) La entidad DIRECCION000 se constituyó por tiempo indefinido mediante escritura pública de fecha 7 de agosto de 1976, organizándose bajo la forma de Consejo de Administración. Frente a dicha entidad, la Administración Tributaria Canaria siguió varias actuaciones:

(i) Por resolución de 21 de julio de 2009 giró liquidación en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ["TPO"], del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["ITPAJD"], por importe de 152.240,67 euros (liquidación núm. NUM000).

(ii) Por el Impuesto General Indirecto Canario ["IGIC"] de los ejercicios 2006 a 2009, se incoó acta de conformidad núm. NUM001, que concluyó con acuerdo de liquidación por cuotas devengadas y no declaradas por importe de 688.428,89 euros más los intereses de demora que ascendieron a 660,14 euros. A esto se suma el correspondiente procedimiento sancionador del que resultó una cantidad a ingresar en concepto de sanción de 324.34879 euros.

B) Al no haberse satisfecho, dentro del período voluntario de ingreso, las deudas anteriormente señaladas, se notificaron a la citada mercantil las correspondientes providencias de apremio expedidas por la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife. En las fechas de los respectivos devengos de las deudas anteriormente referenciadas, doña Carina y don Pablo Jesús -padres de los aquí recurrentes- eran administradores sociales de DIRECCION000, y consta en el expediente que los mismos realizaron determinadas transmisiones de bienes y derechos del haber ganancial a favor de sus hijos.

C) Previa declaración de fallida de DIRECCION000, al no haberse localizado bienes y derechos patrimoniales suficientes contra los que dirigir la acción administrativa para el cobro de las deudas apremiadas, se notificó a los cónyuges doña Carina y a don Pablo Jesús la incoación de los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria -ex artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"]. Finalmente, el Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife dictó sendas resoluciones, de fecha 21 de octubre de 2013, por las que, se declaraba a los citados administradores sociales de DIRECCION000, responsables subsidiarios del pago de deudas tributarias, por un importe total -cada uno de ellos- de 1.064.24976 euros. Una vez vencidos los plazos de ingreso en periodo voluntario concedido a los cónyuges, ninguno de ellos ingresa, siquiera parcialmente, las deudas a las que alcanzaba su responsabilidad en los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria aludidos supra.



D) A la vista de lo anterior, se inician los actos de incoación de los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria ex artículo 42.2.a) de la LGT e instruidos los correspondientes procedimientos, el 2 de abril de 2014 se dictan dos resoluciones por las que se declaraban a los aquí recurrentes -doña Noemi y a don Jose Pablo - responsables solidarios del pago de deuda, por participar en la transmisión del patrimonio de sus padres (esto es, una donación y posteriores compraventas realizadas a favor de ambos hijos, así como las dos últimas donaciones y compraventa realizadas a favor de la hija que se hicieron entre el 30 de julio de 2009 y 8 de abril de 2010), alcanzando dicha responsabilidad el importe de 689.802,80 y 469.400,00 euros, respectivamente.

E) Frente a las resoluciones de 2 de abril de 2014, los interesados formularon reclamación económico-administrativa núms. NUM002 y NUM003 , que fueron desestimadas por resolución de 29 de octubre de 2015, dictada por el Pleno la Junta Económico-Administrativa de Canarias, que declaró la conformidad a derecho de la deuda concerniente a las liquidaciones núms. NUM004 , NUM005 y NUM006 , y se declaró incompetente para resolver la reclamación en la parte de la deuda concerniente a la liquidación núm. NUM000 , por el concepto de TPO del ITPAJD.

F) Previamente a la resolución expresa de la reclamación anterior, la representación de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 133/2015 contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de las reclamaciones citadas en el apartado anterior y contra las formuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional núms. NUM007 y NUM008 , respecto a las mismas resoluciones indicadas en anteriormente, pero circunscribiéndose al importe del ITPAJD afectado (55.893 euros). Posteriormente se amplió el recurso a la resolución expresa de la Junta Económico-Administrativa de Canarias.

**SEGUNDO.-** La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, por sentencia de 18 de mayo de 2017, desestimó el recurso núm. 133/2015 , en lo que aquí interesa, con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO: Como datos relevantes en relación a estas actuaciones ha de tenerse en consideración que la donación primera y posteriores compraventas realizadas a favor de ambos hijos, así como las dos últimas donaciones y compraventa realizadas a favor de la hija se hicieron entre el 30 de julio de 2009 y 8 de abril de 2010. Antes del 30 de julio mencionado se había iniciado el expediente de comprobación relativo a la compraventa (de 1 de febrero de 2006) en que se aplicó indebidamente la exención del art. 25 de la Ley 19/1994 , dictándose la resolución y liquidación provisional con fecha 21 de julio de 2009. El expediente de inspección relativo al pago del IGIC de las operaciones realizadas entre los años 2006 a 2009 (IGIC devengado, repercutido y cobrado pero no ingresado) se inició con posterioridad a las mencionadas operaciones. No cabe duda de que los padres tenían conocimiento de la existencia de las deudas tributarias devengadas, devengo que se produce en el momento en que se realiza el hecho imponible, en todos los casos con anterioridad a las operaciones que constituyen el presupuesto de la derivación de responsabilidad solidaria.

Conforme al art. 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria :

" 2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributarla pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarlas, 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 Impedirla actuación de la Administración tributaria ".

Este constituye el supuesto legal a aplicar en el presente caso, habiendo dado contestación la Junta Económico-Administrativa de Canarias a todas y cada una de las alegaciones que se realizaron por los recurrentes en las reclamaciones económico-administrativas presentadas, pero sin que en las dos demandas presentadas, la primera frente a la desestimación presunta y la segunda frente a la resolución expresa, se hagan alegaciones o crítica de ningún tipo respecto a dicha resolución expresa, reproduciéndose sin más los mismos argumentos que se plantearon en dichas reclamaciones.

Se cita por la resolución de la Junta y por la Administración Canaria la Sentencia de la Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 7ª, de fecha 11-4-2011 (rec. 570/2009 ), sin embargo dicha Sentencia fue casada por el Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, en la Sentencia de fecha 7-3-2014 (rec. 3276/2011 ), sin llegar a pronunciarse sobre la figura del "responsable del responsable", pronunciándose realmente sobre la concurrencia de los presupuestos para declarar una derivación por sucesión empresarial en la actividad, y sin que quepa entender que haya habido un pronunciamiento del TS sobre la mentada figura, por lo que dichas Sentencias no pueden tomarse como una referencia definitiva, aunque ciertamente cabe seguir el criterio de la



Audiencia Nacional. La figura de la derivación por sucesión empresarial en la actividad ha sido muy estudiada por el TS, así como el alcance que ha de darse a los supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria, y si han de estimarse incluidas las sanciones o no.

Pese a ello, lo cierto es que la figura de la responsabilidad en cadena o, como dicen los recurrentes, reduplicatoria, si ha sido objeto de aplicación ya por nuestros Tribunales y en este sentido cabe citar, sin ánimo de ser exhaustivos las siguientes Sentencias:

1- de la Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 7ª, S 20-6-2016, nº 280/2016, rec. 302/2015 , relativa a la derivación a una entidad mercantil a la que se aportaron bienes inmuebles por un administrador social al que se derivó la deuda de otra entidad mercantil (las operaciones de ocultación o transmisión se realizaron en 2008, pero en justo después de que se iniciara en el mismo 2008 el procedimiento de comprobación e investigación en relación a la entidad mercantil originaria de la deuda, deuda no liquidada, pero sí devengada).

2- del TSJ Extremadura Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 24-2-2015, nº 146/2015, rec. 493/2013 , relativa a la derivación al administrador social y posterior derivación a la esposa adjudicataria del único bien adquirido por el matrimonio en la escritura de liquidación y disolución de la sociedad de gananciales (la adjudicación a la esposa de la mitad indivisa del marido es de 29-09-2009 y se declaró responsable solidario de las deudas de la mercantil al marido con fecha 31-08-2011).

3- del TSJ Cantabria Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 11-5-2016, nº 197/2016, rec. 92/2015 , similar a la anterior (la escritura de capitulaciones matrimoniales es de 16 de junio de 2010, el expediente de derivación de responsabilidad hacia el marido se inicia con fecha 10-10-2011).

En los tres supuestos no se plantea problema alguno en la determinación de la existencia de la responsabilidad solidaria derivada de supuestos de responsabilidad subsidiaria atribuida a administradores sociales de entidades mercantiles.

La realidad es que sí existe jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la aplicación del art. 42,2,a) LGT y la responsabilidad en cadena, la última de las tres sentencias citadas se remite a ella, concretamente, a la Sentencia del Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, de fecha 18-11-2015 (rec. 860/2014 ), la cual recoge los siguientes razonamientos:

*"CUARTO.- Dada la estrecha relación existente entre ellos, damos respuesta conjunta a los tres primeros motivos, para lo cual debemos partir de que el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria , establece:*

*"También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributarla pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarlas, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo 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 Impedirla actuación de la Administración tributaria.*

*Como se ha dicho en la Sentencia de esta Sala de 20 de junio de 2014 (recurso de casación 2866/2012 ) son requisitos del supuesto los siguientes:*

*1. La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad.*

*2. Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria, entendiéndose por ocultación "cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...)*

*Pues bien, respecto del primero de los requisitos, esta Sala, en relación con el supuesto normal de concurrencia de sujeto pasivo y responsable, ha declarado no ser necesario que la conducta obstaculizadora llevada a cabo por el segundo lo sea en relación con el procedimiento ejecutivo, pues como se dijo en la misma Sentencia antes referida de 20 de junio de 2014, -recurso de casación 2866/2012 - asumiendo lo que había declarado en su momento el TEAC, "... la obligación del pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde el entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación. (...) Por lo que basta con que la deuda se haya*



*devengado, sin necesidad a que se hubiera iniciado el periodo ejecutivo de la misma, para que pueda haber ocultación de la misma."*

*Así pues, el deudor principal está obligado legalmente al pago de la deuda desde el nacimiento de la deuda tributaria, mientras que el responsable solidario, según se deduce del precepto antes transcrito, se hace tal a partir de conocer a expresada circunstancia y causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal al pago, sin que sea necesario, por tanto, que exista un acto previo de reclamación individual.*

*Cuestión distinta es que quede demostrado el conocimiento de la existencia de una obligación principal.*

*Pues bien, del mismo modo, en el supuesto de concurrencia de responsabilidades -en este caso, de responsable subsidiario v de responsable solidario con el mismo-, no es necesario que se haya producido la derivación respecto del primero si queda acreditada la connivencia con el segundo a efectos de ocultación de bienes o de obstaculización de la acción recaudadora de la Hacienda Pública.*

*En definitiva, es esencial para el nacimiento tanto de la responsabilidad subsidiaria como de la solidaria que la causación o colaboración en el vaciamiento patrimonial se produzca con posterioridad al nacimiento de la deuda para el deudor principal, en el primer caso, o para el responsable subsidiario, en el segundo, y no que se haya producido con posterioridad al momento en que dicha deuda haya sido reclamada formalmente o exigida mediante el procedimiento administrativo correspondiente, al deudor de primero y segundo grado, respectivamente.*

Y esto es, cabalmente, lo que ocurre en el presente caso, pues la Sala de instancia, en ejercicio de su función probatoria que debemos respetar, considera probado que D. Teofilo -administrador de DIRECCION001 -, era conocedor de la situación de la empresa en relación con la Hacienda Pública y de las actuaciones ejecutivas que se llevaban a cabo para intentar el cobro de la deuda tributaria tras la declaración de fallido de la entidad en el año 2003, procediendo en connivencia con su esposa, la hoy recurrente, a suscribir escritura de capitulaciones matrimoniales pasando a ser el régimen económico matrimonial el de separación de bienes, para un año después llevar a cabo los actos tendentes a ocultar bienes y sacarlos de su patrimonio, mediante una transmisión consistente en un contrato de compraventa entre los esposos.

*Lo expuesto nos lleva a la desestimación de los tres primeros motivos formulados."*

Por lo demás, como indicaba la resolución de 2 de abril de 2014, el art. 35.2 LGT no tiene carácter cerrado, sino que señala que tendrán el carácter de obligados tributarios "Entre otros y añade: "5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el art. 41 de esta ley .", disponiendo finalmente que: "Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.". Conforme al art. 41.2 los obligados tributarios del art. 35.2 se consideran deudores principales y ello incluye a los responsables del art. 41, de forma que, una vez derivada la responsabilidad respecto a una deuda tributaria, el obligado tributario adquiere la cualidad de deudor principal en cuanto a las personas físicas o jurídicas que realicen actividades como las descritas en el art. 42.2 a) LGT .

Por todo ello, no aprecia la Sala que exista inconveniente legal alguno para poder realizar la derivación de responsabilidad solidaria del precepto citado en relación con terceras personas y con relación a obligados tributarios cuya obligación ha sido derivada, siempre que se cumplan los presupuestos legales para ello. Ello no implica una derivación infinita o implica la imposibilidad de aplicar la prescripción, realmente, depende de la existencia de los presupuestos, los actos realizados para impedir la actuación de la Administración Tributaria.

Respecto a la prescripción ha de tenerse en consideración el contenido del art. 67.2 de la LGT , conforme al cual: "*No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad (solidaria) se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.*". No sólo es aplicable dicho precepto, sino que también ha de tenerse en consideración el criterio de la actio nata, es decir, el momento en que el acreedor, la Administración Tributaria, puede dirigirse contra los responsables solidarios que con sus actos han contribuido a ocultar o transmitir los bienes con la finalidad de impedir la actuación de la misma, el dies a quo para computar la prescripción. No estamos ante una responsabilidad derivada de la deuda tributaria generada directamente por DIRECCION000 , sino ante la deuda que deriva de la derivación de responsabilidad hecha a los padres de los adquirentes como administradores sociales de la entidad mercantil. Todas las actuaciones realizadas para derivar la responsabilidad subsidiaria a los administradores sociales (autores de las infracciones tributarias de la mercantil sancionadas) interrumpieron la prescripción de forma que en ningún momento entre la resolución de 2 de abril de 2014 y la fecha en que se devengaron las deudas tributarias se ha llegado a producir una paralización de las actuaciones superior a cuatro años. En este sentido refleja un supuesto similar la Sentencia del TSJ Castilla y León (Valladolid) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec.



3ª, de fecha 23-1-2017 (nº 83/2017, rec. 963/2015), en ese caso: *"Así, en el presente caso si bien las donaciones se produjeron el 18/01/2011 y el 22/09/2010, no es menos cierto que el acuerdo por el que se derivaron las deudas de la mercantil DIRECCION002 al padre de la actora en base al art. 42.1.a de la LGT se le notificó el 1 de Febrero de 2012, venciendo el periodo voluntario de dichas deudas el 20 de Marzo de 2012. Por tanto, teniendo en cuenta que el vencimiento del periodo voluntario de pago de las deudas reclamadas al responsable subsidiarlo se produjo el 20 de Marzo de 2012, y que el acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad seguido frente a la demandante le fue notificado el 24 de Febrero de 2015, no se ha producido la prescripción alegada por la reclamante."*

TERCERO: Respecto a los motivos materiales alegados, la falta de acreditación de los presupuestos legales que permitirían la aplicación del art. 42.2, a) LGT, lo primero que resalta es que la parte mezcla con ánimo de confundir el momento de liquidación del impuesto con el momento de su devengo y en realidad es este último el único relevante a efectos de la deuda tributaria a que nos referimos, concretamente, el devengo del ITPAJD en una escritura de 1 de febrero de 2006 de compraventa de un inmueble en la que se procedió a la aplicación indebida de la exención del art. 25 de la Ley 19/1994, y el IGIC devengado en las transmisiones inmobiliarias realizadas entre el 3º trimestre de 2006 y el 4º trimestre de 2009, ambos inclusive, así como las sanciones a que dieron lugar los procedimientos tributarios tramitados. La obligación tributaria existía desde el momento del devengo, es decir, desde la fecha en que se realizaron las operaciones en los períodos temporales indicados, siendo perfectamente previsible que se llevasen a cabo actuaciones por la Administración Tributaria Canaria para reclamar el pago de dichas deudas, no sólo respecto a DIRECCION000, respecto a la cual los administradores sociales sabían perfectamente que no estaba en condiciones de hacer frente a dichas deudas, así como que se iniciaron los dos procedimientos para imposición de las correspondientes sanciones tributarias que nunca fueron recurridas, sino también respecto a la actuación de los propios administradores sociales a los que se derivaría posteriormente la responsabilidad. Las transmisiones a que se refieren estas actuaciones fueron realizadas justo después de que se emitieran las dos resoluciones por las que se regularizó el ITPAJD y se sancionó la indebida aplicación de la exención del art. 25, y los administradores sociales sabían perfectamente que se les iba a exigir el pago del IGIC por las operaciones correspondientes a los últimos 4 años, tratándose del IGIC devengado, repercutido y cobrado, pero no ingresado. Los datos reflejados en las resoluciones dictadas sobre las fechas de las transmisiones realizadas son claros y el riesgo era perfectamente previsible.

El resultado también ha quedado patente, se ocultaron y transmitieron las únicas propiedades de bienes y derechos que hubieran permitido al acreedor hacer efectivo su crédito y ello mediante el vaciamiento y desplazamiento patrimonial derivado de las operaciones de donación y compraventa realizadas en favor de los dos hijos del matrimonio.

Finalmente, en cuanto al elemento subjetivo, elemento que es imprescindible, lo cierto es que, como acertadamente ha señalado la Administración Tributaria Canaria, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 643 del Código Civil: *"Se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagarlas deudas anteriores a ella."*; y conforme al art. 1.297 del mismo texto legal: *"Se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito."* De esta forma, en todos los supuestos de donación se invierte la carga de la prueba, no es la Administración Tributaria la que tiene que acreditar el ánimo defraudatorio, es a los recurrentes a los que cumplía acreditar que no existió dicho ánimo, pero lo cierto es que se han limitado a negar su existencia, alegando que la Administración no lo ha acreditado, pero no han aportado prueba alguna. En cuanto a las operaciones de transmisión que implicaban una supuesta compraventa, no se ha acreditado pago alguno del precio por ninguno de los medios admitidos en Derecho, no hay flujo económico alguno, ni se ha justificado la causa de dichos contratos. La realidad es que las resoluciones de 2 de abril de 2014 ya señalaron la existencia de indicios racionales de la existencia del ánimo impeditivo (tercer fundamento de derecho, 2º párrafo), el vínculo familiar, el nexos temporal y la irracionalidad de las operaciones realizadas desde el punto de vista económico, datos e indicios que permiten, no sólo aplicar las presunciones legales antes mencionadas, sino declarar probado, en definitiva, el ánimo fraudulento.

En conclusión, dando por reproducidos los fundamentos jurídicos de las resoluciones administrativas impugnadas, las de 2 de abril de 2014, y los de la resolución expresa de la Junta Económico-Administrativa, procede desestimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto."

La representación procesal de doña Noemi y don Jose Pablo preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 12 de julio de 2017, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 8.c), 35.2 y del art. 41.1 y 42.2.a) de la Ley General Tributaria y 31.1 Constitución española.



La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 24 de julio de 2017.

**TERCERO.-** Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 5 de febrero de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir a trámite el recurso y fijar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"Determinar si resulta posible declarar la responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación se derive por haber sido declarado responsable subsidiario.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 8 c), 35.2, 41.1 y 42. 2ª) de la Ley General Tributaria y 31.1 de la Constitución Española".

**CUARTO.-** Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), la parte recurrente, mediante escrito registrado el 27 de marzo de 2018, interpuso el recurso de casación en el que aduce que nos encontramos ante un supuesto de derivación de responsabilidad de un responsable subsidiario a un nuevo responsable solidario que no tiene encaje alguno en la ley. Sostiene la parte que en el presente caso existen dos derivaciones de responsabilidad realizadas por la Administración tributaria y que son autónomas entre sí: (i) la primera se ampara en el art. 43.1.a) de la LGT a título de responsabilidad subsidiaria, por ser los padres de sus mandantes administradores de la entidad contribuyente; y (ii) la segunda derivación es frente a sus representados a título solidario -respecto a sus padres-, con amparo en el art. 42.2.a) de la LGT, por los desplazamientos patrimoniales operados por los padres a favor de sus mandantes, sobre patrimonio propio de aquéllos y no de DIRECCION000, sin que exista ningún desplazamiento patrimonial que surja de la mercantil deudora y que, pasando por los responsables subsidiarios primeros, concluya en los ahora recurrentes para poder concebir una situación equivalente a la de solidaridad o concurrencia en la realización del trasvase patrimonial analizada en la sentencia del Tribunal Supremo en la que se apoya la Sala sentenciadora. Con este proceder -se dice-, la sentencia de instancia infringe el espíritu y la propia literalidad de los artículos 8.c), 35.2, 41.1 y 42.2.a) de la LGT e infringe el principio de reserva de ley del artículo 31.1 de la Constitución española ["CE"], al convertir al responsable en deudor principal desde el momento en el que se le deriva la responsabilidad del obligado principal, con lo que se estaría admitiendo una especie de mutación en su posición jurídica -de responsable a deudor principal- con ocasión del acto administrativo de derivación. El planteamiento recogido en la sentencia conduce a considerar que siempre que un obligado tributario -en este caso un responsable subsidiario-, incurra con terceros en alguno de los supuestos previstos en el art. 42.2.a) de la LGT, pasa a ostentar la condición de deudor principal, y dichos terceros pasan a ostentar la posición de responsables tributarios solidarios respecto a aquél.

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "[...] case y anule la sentencia recurrida y, en sustitución de la misma, se estime la demanda formulada en la instancia".

**QUINTO.-** Conferido traslado de la interposición del recurso a las partes recurridas, el abogado del Estado presenta, el día 15 de junio de 2018, escrito de oposición en el que niega que las infracciones alegadas de contrario, y afirma que de una interpretación literal, sistemática e integradora del artículo 35.2 de la LGT, al que se remite el artículo 41.1 de esa Ley para determinar quienes tienen la consideración de deudores principales a los efectos de poder declarar a un tercero responsable solidario o subsidiario de una deuda tributaria, permite incluir dentro de los mismos, no solo a los obligados tributarios mencionados en el artículo 35.2 sino también a los responsables que, según el mismo artículo 35, apartado 5, tienen asimismo el carácter de obligados tributarios y que el Legislador, sin ánimo alguno de distinguirles del resto de obligados ha querido singularizar dentro de un precepto, el artículo 35 de la LGT, dedicado a los "Obligados tributarios". Para el defensor del Estado, el responsable tributario, aunque singularizado, no constituye un concepto distinto del resto de obligados tributarios, sino que es un obligado más, situado junto al deudor principal que cuando se den los presupuestos legales para ello, puede convertirse en deudor principal de otro posible responsable tributario, y así lo han venido entendiendo las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia.

Por todo ello, concreta su pretensión en que, por esa Sala, se dicte sentencia en la que, interpretando los artículos 8 c), 35.2 y 5, 41.1 y 42.2.a) de la LGT y 31 de la CE, se considere ajustado a Derecho declarar la responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación se derive por haber sido declarado responsable subsidiario.

Por su parte, la letrada de los Servicios Jurídicos del Gobierno de Canarias, mediante escrito presentado el 21 de junio de 2018, formula oposición en el que comienza señalando que la propia sentencia establece que el supuesto legal en el que se fundamenta la actuación de la Agencia Tributaria es el citado art. 42.2 LGT, esto es, no estamos ante una derivación de responsabilidad en cadena derivada de un supuesto legal que se



quiere seguir ampliando a sus hijos, sino ante un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria, ex art. 43.1 a) LGT firme y consentido, que posteriormente, debido a otro supuesto de hecho - unas transmisiones de bienes y derechos del haber ganancial de los padres a favor de sus hijos-, deriva en un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria tributaria ex art. 42.2 a) LGT , como reacción sancionadora frente a conductas ilícitas.

Finaliza su escrito solicitando el dictado de "Sentencia por la que se desestime al recurso y confirme la Sentencia impugnada, y se imponga las costas a la recurrente".

**SEXTO.-** Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA , se acordó la celebración de vista pública y se señaló la misma para la audiencia del día 25 de junio de 2019, fecha en la que tuvo lugar el acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *La sentencia recurrida y los hechos del litigio.*

El presente recurso de casación se formula contra la sentencia de 18 de mayo de 2017, dictada por la Sección Primera (Santa Cruz de Tenerife) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que desestimó el recurso 133/2015 , relativo a derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias.

Los hechos no son litigiosos y tal como resultan de la sentencia recurrida y alegaciones de las partes, así como del expediente administrativo se pueden resumir en lo siguiente:

1.- El origen de las resoluciones por las que se declara responsables solidarios a los hoy actores don Jose Pablo y doña Noemi , en aplicación del artículo 42.2.a) de la LGT/2003 , responsables solidarios del pago de las deudas tributarias de las que también eran responsables, en condición de responsables subsidiarios ex artículo 43.1.a) LGT como administradores sociales de la entidad DIRECCION000 , los padres de los hoy recurrentes, don Pablo Jesús y doña Carina .

2.- Las deudas de la entidad DIRECCION000 . proceden del devengo del ITPAJD por la compraventa de un inmueble formalizada en escritura pública de 1 de febrero de 2006, en la que se procedió a la aplicación indebida de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 , y en una serie de transmisiones inmobiliarias, sujetas al IGIC, realizadas entre el 3º T de 2006 y 4º T de 2009. Se trata de las siguientes liquidaciones.

a) Liquidación n.º NUM000 , concepto: TPO, por un importe de 152.298,51 euros. La resolución del procedimiento inspector fue dictada con fecha 21 de julio de 2009. Vencido el plazo de ingreso en período voluntario sin que dicha deuda fuese pagada, se dictó la providencia de apremio n.º 2010-2009/8549.

b) Liquidación n.º NUM004 , concepto: Impuesto General Indirecto Canario ["IGIC"], por un importe de 688.428,89 euros, con origen en el acta de conformidad n.º NUM001 , de fecha 22 de noviembre de 2010, con la que finalizó el procedimiento de inspección n.º 2010/268. Vencido el plazo de ingreso en período voluntario sin que dicha deuda fuese pagada, se dictó la providencia de apremio n.º 02010-2011/9162.

c) Liquidación n.º NUM005 , concepto: sanción tributaria, por un importe de 324.348,79 euros. El IGIC devengado, repercutido, cobrado y no ingresado de las ventas inmobiliarias comprendidas entre los períodos 3T/2006 a 4T/2009 fue calificada como una infracción tributaria que se sancionó mediante resolución de fecha 22 de noviembre de 2010. Vencido el plazo de ingreso en período voluntario sin que dicha deuda fuese pagada, se dictó la providencia de apremio n.º 02010-2011/9165.

d) Liquidación n.º NUM006 , concepto: intereses de demora, por un importe de 660,14 euros. Dichos intereses de demora están vinculados a la deuda liquidada en el procedimiento de inspección n.º 2010/268 ya citado. Vencido el plazo de ingreso en período voluntario sin que dicha deuda fuese pagada, se dictó la providencia de apremio n.º 02010-2011/9232.

3.- Para el cobro de las citadas deudas tributarias, la Administración Tributaria Canaria inició los correspondientes procedimientos de apremio mediante providencias de 14 de septiembre de 2011 -respecto del IGIC y la correspondiente sanción- y de 3 de diciembre 2009 -respecto del ITP-, declarándose finalmente fallida a la mencionada entidad por Resolución de 9 de agosto de 2013.

4.- Tras declarar a DIRECCION000 como deudor fallido, la Administración Tributaria Canaria, mediante sendas Resoluciones de 21 de octubre de 2013, operó la derivación de responsabilidad de DIRECCION000 sobre sus administradores sociales -D. Pablo Jesús y Doña Carina , padres de los actores y hoy recurrentes, en concepto de responsables tributarios subsidiarios de DIRECCION000 , hasta un importe de 1.064.249 euros.





Dicha responsabilidad subsidiaria se fundamentó en el art. 43.1.a) LGT , al ser D. Pablo Jesús y Doña Carina administradores sociales de DIRECCION000 .

5.- Tres meses después la Administración Tributaria Canaria, mediante sendas resoluciones de 2 de abril de 2014 declaró a los actores y hoy recurrentes -D.ª Noemi y D. Jose Pablo - responsables tributarios solidarios de la deuda tributaria, cuantificándose la deuda de que debía responder Doña Noemi en 689.802 euros y la de D. Jose Pablo en 469.400 euros. Dicha responsabilidad solidaria se fundamentó en el art. 42.2.a) LGT , sobre la base de distintos contratos de compraventa y donación realizados por D. Pablo Jesús y D.ª Carina a favor de sus hijos entre 2009 y 2010.

6.- Contra dichas resoluciones se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante la Junta Económico-Administrativa de Canarias -en relación al IGIC- y ante el TEAR de Canarias -en relación al ITP-AJD-, las mismas fueron desestimadas, expresamente o por silencio negativo, confirmándose así, en sede económico-administrativa, las derivaciones de responsabilidad frente a don Jose Pablo y doña Noemi .

7.- Contra dichas resoluciones, don Jose Pablo y doña Noemi dedujeron recurso contencioso, que se tramitó bajo el procedimiento ordinario 133/2015 ante la Sección 1ª, de la Sala de lo Contencioso, sede de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Canarias, que fue finalmente desestimado por sentencia de 18 de mayo de 2017 , objeto del presente recurso de casación.

#### **SEGUNDO.-** *La cuestión de interés casacional.*

El auto de 5 de febrero de 2018 , de la Sección de Admisión de esta Sala, acuerda admitir a trámite el recurso y fijar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"Determinar si resulta posible declarar la responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación se derive por haber sido declarado responsable subsidiario.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 8 c ), 35.2 , 41.1 y 42. 2ª) de la Ley General Tributaria y 31.1 de la Constitución Española ".

La identificación de la cuestión de interés casacional requiere dos precisiones. Por una parte, que el hecho de que la recurrente no haya propuesto en su escrito de interposición una determinada redacción de la solución que a su juicio entiende adecuada, no entorpece en absoluto, en este caso, la resolución del recurso de casación ya que más allá de esta irregularidad formal del escrito de interposición, queda perfectamente clara la posición de la recurrente, tanto por lo que expuso en su escrito de interposición como por lo que manifestó respecto a esta omisión en el acto de la vista oral, en la que quedó perfilado con toda precisión, como ya lo estaba en el escrito de interposición, que la pretensión que al respecto deduce la recurrente es la de la imposibilidad de declarar la responsabilidad solidaria en relación a una situación como la examinada en el presente litigio.

#### **TERCERO.-** *La posición de las partes.*

La parte recurrente aduce que nos encontramos ante un supuesto de derivación de responsabilidad de un responsable subsidiario a un nuevo responsable solidario que no tiene encaje alguno en la ley. Sostiene que en el presente caso existen dos derivaciones de responsabilidad realizadas por la Administración tributaria y que son autónomas entre sí: (i) la primera se ampara en el art. 43.1.a) de la LGT a título de responsabilidad subsidiaria, por ser los padres de sus mandantes administradores de la entidad contribuyente; y (ii) la segunda derivación es frente a sus representados a título solidario -respecto a sus padres-, con amparo en el art. 42.2.a) de la LGT , por los desplazamientos patrimoniales operados por los padres a favor de sus mandantes, sobre patrimonio propio de aquéllos y no de DIRECCION000 ., sin que exista ningún desplazamiento patrimonial que surja de la mercantil deudora y que, pasando por los responsables subsidiarios primeros, concluya en los ahora recurrentes para poder concebir una situación equivalente a la de solidaridad o concurrencia en la realización del trasvase patrimonial analizada en la sentencia del Tribunal Supremo en la que se apoya la Sala sentenciadora. Con este proceder -se dice- la sentencia de instancia infringe el espíritu y la propia literalidad de los artículos 8.c ), 35.2 , 41.1 y 42.2.a) de la LGT e infringe el principio de reserva de ley del artículo 31.1 de la Constitución española ["CE "], al convertir al responsable en deudor principal desde el momento en el que se le deriva la responsabilidad del obligado principal, con lo que se estaría admitiendo una especie de mutación en su posición jurídica -de responsable a deudor principal- con ocasión del acto administrativo de derivación. El planteamiento recogido en la sentencia - sostiene la actora - conduce a considerar que siempre que un obligado tributario -en este caso un responsable subsidiario-, incurra con terceros en alguno de los supuestos previstos en el art. 42.2.a) de la LGT , pasa a ostentar la condición de deudor principal, y dichos terceros pasan a ostentar la posición de responsables tributarios solidarios respecto a aquél.



Por su parte, el abogado del Estado niega las infracciones alegadas de contrario, y afirma que de una interpretación literal, sistemática e integradora del artículo 35.2 de la LGT, al que se remite el artículo 41.1 de esa Ley para determinar quienes tienen la consideración de deudores principales, a los efectos de poder declarar a un tercero responsable solidario o subsidiario de una deuda tributaria, permite incluir dentro de los mismos, no solo a los obligados tributarios mencionados en el artículo 35.2 LGT sino también a los responsables que, según el mismo artículo 35, apartado 5 LGT, tienen asimismo el carácter de obligados tributarios y que el Legislador, sin ánimo alguno de distinguirles del resto de obligados, ha querido singularizar dentro de un precepto, el artículo 35 LGT, dedicado a los "Obligados tributarios". Para el defensor del Estado, el responsable tributario, aunque singularizado, no constituye un concepto distinto del resto de obligados tributarios, sino que es un obligado más, situado junto al deudor principal que, cuando se den los presupuestos legales para ello, puede convertirse en deudor principal de otro posible responsable tributario, y así lo han venido entendiendo las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia.

Por su parte, la letrada de los Servicios Jurídicos del Gobierno de Canarias, destaca que el supuesto legal en el que se fundamenta la actuación de la Agencia Tributaria es el citado art. 42.2 LGT, esto es, no estamos ante una derivación de responsabilidad en cadena derivada del mismo supuesto aplicado a los administradores, que se quiere seguir ampliando a sus hijos, sino ante un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria, ex art. 43.1.a) LGT firme y consentido, que posteriormente, debido a otro supuesto de hecho -unas transmisiones de bienes y derechos del haber ganancial de los padres a favor de sus hijos-, deriva en un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria tributaria ex art. 42.2.a) LGT, como reacción sancionadora frente a conductas ilícitas.

**CUARTO.- Doctrina jurisprudencial de esta Sala respecto de la cuestión debatida.**

La cuestión de interés casacional suscitada no es nueva, como señala el auto de admisión de 5 de febrero de 2018, cit.: Así, ya en nuestra STS de 18 de noviembre de 2015 (rec. cas. 860/2014 - ES:TS:2015:4975) se enjuicia una actuación administrativa de declaración de responsabilidad solidaria derivada de una previa declaración de responsabilidad subsidiaria, pero en la misma no llega a examinar de manera específica la cuestión que ahora se plantea, toda vez que su razonamiento se centra en que el deudor principal está obligado legalmente al pago de la deuda desde el nacimiento de la deuda tributaria, mientras que el responsable solidario, según se deduce del artículo 42.2 a) LGT, se hace tal a partir de conocer la expresada circunstancia y causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal al pago, sin que sea necesario, por tanto, que exista un acto previo de reclamación individual. Se resalta, en definitiva, que es esencial para el nacimiento tanto de la responsabilidad subsidiaria como de la solidaria que la causación o colaboración en el vaciamiento patrimonial se produzca con posterioridad al nacimiento de la deuda para el deudor principal, en el primer caso, o para el responsable subsidiario, en el segundo, y no que se haya producido con posterioridad al momento en que dicha deuda haya sido reclamada formalmente o exigida mediante el procedimiento administrativo correspondiente, al deudor de primero y segundo grado, respectivamente.

Por otra parte, la STS de 22 de diciembre de 2016 (rec. cas. 159/2015 - ES:TS:2016:5811), invocada por los recurrentes, desestima el recurso de casación respecto de un supuesto de declaración de responsabilidad solidaria en el pago de la deuda que correspondía pagar, no a otro responsable subsidiario, sino solidario. La citada STS de 22 de diciembre de 2016, cit., razona que se trata de la responsabilidad derivada de la acción del recurrente en el levantamiento de una deuda tributaria, con el límite cuantitativo de su participación en dicho levantamiento, es decir, la de la letra b) del artículo 42.1. Y concluye que nada impide que un declarado responsable solidario pueda, a su vez, ser declarado principal de otro responsable solidario. Los razonamientos de nuestra STS de 22 de diciembre de 2016, cit., que asumen en su integridad lo razonado en la sentencia recurrida, sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de noviembre de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 095/2013, de la que en nuestra sentencia se transcribe parte del fundamento jurídico sexto, con el siguiente tenor literal:

"[...] En cuanto a la imposibilidad que se alega de declarar responsable solidario de otro responsable solidario por una deuda generada por un tercero, deudor principal, por falta de apoyo legal, debe manifestarse, como se señala correctamente la resolución del TEAC recurrida, que "el artículo 41 de la LGT señala que podrá declararse como responsables solidarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades, considerándose como deudores principales a los obligados tributarios, entre los que se incluye los responsables, de conformidad con los apartados 2 y 5 del artículo 35 de dicha Ley. De forma que, en este caso, el recurrente ha sido declarado responsable solidario respecto de la deuda de un deudor principal, en este caso DIRECCION004, cumpliéndose lo preceptuado en el artículo 41.1 de la LGT, deuda que a su vez procedía de un acuerdo de declaración de responsabilidad. Pero al recurrente no se le ha derivado la deuda de la entidad DIRECCION003 sino de la mercantil DIRECCION004, su deudor principal". Es decir, nada



impide que un declarado responsable solidario pueda, a su vez, ser declarado principal de otro responsable solidario, como es el caso presente" (FD cuarto).

Ahora bien, en otra sentencia no citada por las partes, también se examina la cuestión de interés casacional, y así en la sentencia de nuestra Sala y Sección, dictada en la misma fecha 22 de diciembre de 2016 (rec. cas. 3964/2015 - ES:TS:2016:5567 ) se analiza un caso análogo. En dicha sentencia entramos la cuestión ahora suscitada y aunque finalmente se casó la sentencia por falta de acreditación de la finalidad de ocultación de los bienes en el responsable solidario, antes, y en relación a la cuestión que nos ocupa dijimos:

"[...] En el segundo motivo de casación, al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , alega infracción en su valoración y/o aplicación del artículo 41 y concordantes de la ley 58/2003, General Tributaria , en relación con el artículo 35.2 del mismo cuerpo legal , dado que al no contemplar la norma como deudores principales a los responsables solidarios, no tiene cobertura en la norma de creación de una suerte de cadena de responsabilidades solidarias sobre responsabilidades solidarias, sin límite, que, de admitirse, puede expandirse sobre cualquier obligado tributario aun sin intervención alguna en la responsabilidad del pago de la deuda principal [...]"

A continuación, tras reseñar la evolución normativa de los preceptos que regulan la responsabilidad solidaria ahora recogida en el art. 42.2.a) LGT , continúa nuestra STS de 22 de noviembre de 2016 (rec. cas. 3964/2015 ) en los siguientes términos:

"[...] De la normativa aplicable se desprende que no nos encontramos ante una responsabilidad derivada de la infracción tributaria, que sería sancionada por el artículo 42.1.a), sino ante una responsabilidad derivada de su actuación en el levantamiento de una deuda tributaria, y con el límite cuantitativo de su participación en el levantamiento. En consecuencia no se trata de una responsabilidad en cadena, como sostiene la recurrente, por lo que el motivo, y por ello el recurso han de ser desestimados" (FD tercero).

Por tanto, y ciñéndonos a la jurisprudencia producida bajo la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y a la configuración actual de la responsabilidad solidaria, son al menos dos las sentencias que de forma directa o indirecta han ratificado la posibilidad de configurar un esquema de responsabilidad como el que plantea el auto de admisión. No obstante, es sin duda conveniente que esta doctrina sea examinada nuevamente, para su definitivo esclarecimiento.

**QUINTO.- Antecedentes legislativos del supuesto de responsabilidad del art. 42.2.a LGT . El art. 131 de la LGT de 1963 .**

El supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42, apartado 2, letras a ) y b), de la Ley General Tributaria ha tenido la siguiente evolución normativa:

a) Durante la vigencia de Ley General Tributaria de 1963, fue la Ley 33/87 la que introdujo, con efectos de 1 enero de 1988, un supuesto de responsabilidad derivada de ciertas conductas relacionadas con el procedimiento de apremio. Así el número 3 del artículo 131 , que luego pasó a ser apartado 4, tras la modificación operada por la ley 37 /1988 dispuso:

"Las personas o entidades depositarias de bienes embargables que, con conocimiento previo del embargo, colabore o consientan en el levantamiento de los mismos, serán responsables solidarios de la deuda hasta el límite del importe levantado".

b) La Ley 25/95 dio la redacción definitiva del art. 131.3 LGT 1963 que se mantuvo hasta su derogación:

"Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:

- a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.
- b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.
- c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes."

El precepto fue desarrollado a través del art. 118 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre , por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, que, reiteró las disposiciones generales previstas en la ley y estableció el procedimiento para declarar y exigir dicha responsabilidad.

c) La Ley 58/2003 dispone en su artículo 42 que:



"2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, 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".
- d) La redacción actual tras la modificación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, se recoge en el citado art. 42.2 que dispone:

"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".

La parte recurrente considera que este supuesto de responsabilidad no puede ser aplicado en el presente caso, por carencia de un requisito previo y general que, a su entender, exige con carácter general el art. 41.1 LGT que dice lo siguiente:

"1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley".

Por su parte, el art. 35.2 de la LGT dice así:

"2. Entre otros, son obligados tributarios:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los retenedores.
- e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- f) Los obligados a repercutir.
- g) Los obligados a soportar la repercusión.
- h) Los obligados a soportar la retención.
- i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
- j) Los sucesores".

Sin embargo, los responsables están nombrados de manera específica en el art. 32.5 que dispone:

"5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley".

Así pues, la parte recurrente interpreta que la remisión al art. 35.2 LGT que efectúa el art. 41.1 LGT tan sólo lo puede ser a los supuestos expresamente enunciados en dicho precepto, sin que pueda ser extensiva de forma genérica a esos "otros" que dice el art. 35.2 LGT. Refuerza su argumento poniendo el foco en que también el art. 8. c) LGT, señala que se establecerán en todo caso por ley (principio de reserva legal) "c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables".

En esta mención diferenciada de los obligados tributarios del art. 35.2 LGT, por una parte, y de los responsables, por otra, reiterada en dos preceptos capitales como son el art. 35.2 LGT y el art. 8.c LGT, asienta la recurrente su conclusión de la voluntad del legislador es que todo responsable deberá de serlo con respecto al deudor principal, que sólo podrá ser alguno de los del art. 35.2 LGT y, por tanto, ningún responsable puede ser considerado deudor principal a los efectos de declarar, respecto al mismo, otro responsable. Añade que no cabe admitir una especie de mutación de la naturaleza de la posición que ocupa el responsable, en este



caso subsidiario -los padres de los hoy recurrentes y administradores de DIRECCION000 .- a deudor principal, que sostiene la sentencia recurrida cuando afirma:

"[...] Conforme al art. 41.2 los obligados tributarios del art. 35.2 se consideran deudores principales y ello incluye a los responsables del art. 41, de forma que, una vez derivada la responsabilidad respecto a una deuda tributaria, el obligado tributario adquiere la cualidad de deudor principal en cuanto a las personas físicas o jurídicas que realicen actividades como las descritas en el art. 42.2 a) LGT [...]" (FD segundo).

Pues bien, los argumentos de la recurrente no dejan de tener una parte de razón cuando insiste en que la naturaleza de la posición del responsable no puede mutar a la de deudor principal. Compartimos esa afirmación. Todo deudor principal es obligado tributario, pero no todo obligado tributario es deudor principal, y no todo obligado al pago es necesariamente deudor principal. Los responsables son, en todo caso, obligados tributarios (art. 35.5) con una obligación material de pago que deriva, no de la realización del hecho imponible o de algún otro hecho relacionado con la obligación principal de pago, sino de un hecho ajeno al hecho imponible. Por el contrario, los obligados tributarios del art. 35.2 son obligados principales, con una posición de relación o vinculación jurídica directa e inmediata con el hecho imponible o con alguna obligación relacionada estrechamente con el mismo (retenciones, pagos fraccionados, repercusión de cuotas) que viene caracterizada por su posición de facilitadores, por la relación que guardan con el sujeto pasivo, para imponerles obligaciones materiales que permiten la exacción del tributo. No se trata ahora de hacer un análisis general de este precepto, de técnica posiblemente mejorable, sino de explicar la razón de la diferenciación en apartados distintos de estos obligados tributarios y los responsables, y determinar si de ello cabe establecer alguna conclusión sobre la tesis que propone la actora, a saber, que todo responsable tributario deberá de serlo con respecto a un deudor principal, y sólo puede ser deudor principal alguno de los obligados tributarios mencionados en el art. 35.2 LGT , de donde se sigue, siempre según la recurrente, que ningún responsable puede ser considerado deudor principal a los efectos de declarar, respecto al mismo, la situación de responsable de un tercero.

Lo primero que hemos de señalar es que la interpretación del recurrente, con ofrecer una coherencia aparente, se basa en una premisa no demostrada, y es que el art. 41.1 LGT , en general, pueda tener un alcance ordenador, con vocación de generalidad, de la figura del responsable. En realidad, si se desciende más allá del art. 41 LGT a los distintos supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria regulados en los art. 42 y 43 LGT , se advierte que las situaciones son muy diversas, y responden a finalidades bien distintas. De manera que la pretendida función de requisito general que los recurrentes pretenden descubrir en el art. 41.1 es, cuando menos, cuestionable.

Y es que, cuando el art. 41.1 LGT declara que "la Ley podrá configurar como responsables [...] de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades [...]", no está definiendo una categoría jurídica, sino describiendo la posición jurídica que ocupa un responsable como garante personal del crédito tributario. Y cuando prosigue diciendo que a esos efectos, como deudores principales deben considerarse los obligados tributarios del art. 35.2 LGT , está creando una ficción jurídica en el entendimiento de que muchos de los enumerados en ese apartado del precepto legal no tienen la condición de deudores principales si, por tales, entendemos aquellos que por ley se vinculan al cumplimiento de obligaciones tributarias nacidas en nombre propio, ya sea la derivada de la realización de un hecho imponible, ya de cualquier otro presupuesto del que la ley hace recaer el pago de deudas "principales" (caso del retenedor o de quien realiza pagos fraccionados). Ya se ha dicho que, de entre los enumerados en el art. 35.2 LGT , no tienen la consideración de deudores en nombre propio o "principales" aquellos que por ley se ven obligados a soportar la repercusión de un tributo, a practicar o soportar retenciones, todos los cuales, sin embargo, y según el art. 35.2 LGT sí tienen la condición de "deudores principales".

En realidad, el sentido de la mención a los "deudores principales" del art. 35.2 LGT que formula el art. 41.1 LGT lo es con la única finalidad de poder situar junto a cada uno de ellos a un responsable tributario. Razón que explica, además, que en ese art. 35 LGT , pero ya en su apartado 5, aparezcan los responsables tributarios como obligados tributarios, aunque no como obligados principales por no serlo de deudas en nombre propio.

Ahora bien, la cuestión es si ello significa que el responsable tiene que estar siempre en relación con un "deudor principal" del art. 35.2 LGT . Pues bien, la pregunta esconde un planteamiento que arranca de una premisa tan sólo aparentemente fundada. Para que exista un responsable siempre tiene que haber un deudor principal, porque el responsable siempre lo es del pago de una deuda tributaria, y ese débito tan solo viene originado por una de las situaciones que determinan la obligación tributaria de alguno de los deudores principales del art. 35.2 LGT . Pero, al mismo tiempo, el responsable tributario incurre en esa posición por un presupuesto de hecho distinto y ajeno a los que conciernen al deudor principal. De manera que puede darse el caso de que se sitúe a un responsable solidario junto a un responsable subsidiario siempre que se dé el presupuesto de hecho que determine la primera de las causas de responsabilidad solidaria, como puede suceder en los casos



previstos en el art. 42.2 LGT , cuando ante la insolvencia del deudor principal y la falta de pago del responsable subsidiario, se podría derivar la responsabilidad en el pago de una deuda tributaria frente a un responsable solidario del art. 42.2 LGT .

Esta conclusión se confirma por el examen del precedente del art. 42.2 LGT . Estos supuestos de responsabilidad solidaria por obstaculizar la acción recaudatoria de la Administración fueron introducidos por la Ley 25/1995, como nuevo apartado 5 del art. 131 de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria , donde se describen anudados a la acción de embargo de los órganos de recaudación.

Su introducción en este precepto y apartado fue siempre criticada por la doctrina clásica del Derecho tributario, por su improcedente ubicación. Pero si se lee detenidamente el art. 42.2 LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria, no está vinculado directa e inmediatamente al "deudor principal" y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 LGT .

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

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

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

#### **SEXTO.-** *Fijación de la doctrina de interés casacional.*

Pasando ya a dar respuesta a la cuestión de interés casacional procede afirmar que resulta posible declarar la responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación de pago de las mismas venga determinada por haber sido declarado responsable subsidiario del deudor principal, siempre que concurren los presupuestos de hecho a que la ley anuda, en cada caso, como determinante de la declaración de responsabilidad.

#### **SÉPTIMO.-** *Resolución de la pretensiones.*

De conformidad con lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación y confirmar la sentencia recurrida por ajustarse en lo sustancial de sus razonamientos a la doctrina fijada.

#### **OCTAVO.-** *Costas.*

De conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA , cada parte abonará sus costas y las comunes por mitad, al no apreciar mala fe o temeridad en ninguna de las partes. En cuanto a las de instancia se ratifica lo ordenado por la sentencia recurrida.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. **4540/2017**, interpuesto por don Jose Pablo y doña Noemi contra la sentencia dictada el 18 de mayo de 2017 por la Sección Primera (Santa Cruz de Tenerife) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que desestimó el recurso 133/2015 , relativo a derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias.



2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ