

En la responsabilidad tributaria “en cadena” el responsable solidario puede impugnar la procedencia de su derivación de responsabilidad haciendo valer la inexistencia del fallido del deudor principal

Con estimación del recurso interpuesto declara la Sala que el responsable tributario solidario, puede cuestionar la regularidad de la declaración de fallido del obligado principal, como presupuesto habilitante de la responsabilidad subsidiaria, a partir de la cual, se declaró la referida responsabilidad solidaria.

Señala que en supuestos de responsabilidad tributaria “en cadena” la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un “presupuesto de hecho habilitante” de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en el art. 42.2 de la 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 caso de existir tal declaración de fallido, de resultar suficiente el patrimonio del deudor principal para satisfacer la deuda tributaria, no cabría, en ningún caso, la declaración de responsabilidad subsidiaria, presupuesto de la responsabilidad solidaria cuestionada en el litigio.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1415/2024, de 24 de julio de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 991/2023

Ponente Excmo. Sr. DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

En Madrid, a 24 de julio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 991/2023, interpuesto por VIVALMINA, S.L., representada por el procurador de los Tribunales don Javier Salvador Martín-Alcalde García, bajo la dirección letrada de don Tomás Carvajal Bretones, contra la sentencia dictada el 25 de noviembre de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 920/2020.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2022, que desestimó el recurso núm. 920/2020, interpuesto por la representación procesal de VIVALMINA, S.L. contra la resolución del

Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 18 de junio del 2020 por la que se desestimó la reclamación núm. NUM000 frente al acuerdo de 21 de noviembre del 2017 de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Andalucía, por la que se deriva responsabilidad solidaria a la demandante por deudas contraídas por don Esteban al amparo del artículo 42.2 a) LGT y por un alcance de 668.565 euros.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. El procurador don Javier Salvador Martín-Alcalde García, en representación de VIVALMINA, S.L., mediante escrito de 1 de febrero de 2023 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 25 de noviembre de 2022.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de febrero de 2023, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 5 de octubre de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, ratificando, aclarando o matizando la jurisprudencia ya establecida, si en los supuestos de responsabilidad tributaria "en cadena", el responsable solidario -del antes declarado responsable subsidiario del deudor principal- puede impugnar la declaración de fallido de aquél, con fundamento en la ausencia de cualquier tipo de informe de averiguación patrimonial de la solvencia del deudor principal que sirva de base a tal declaración y, por lo tanto, considerar que se ha dictado sin advenir la inexistencia de bienes o derechos del deudor principal o sin seguir la normativa legalmente establecida.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 41.5 y 176 LGT y concordantes, así como el artículo 61 RGR.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Javier Salvador Martín-Alcalde García, en representación de VIVALMINA, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de 29 de noviembre de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 41.5 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre y concordantes, así como el artículo 61 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación ("RGR"), "BOE" núm. 210, de 2 de septiembre.

Expresa que la entidad INVERSIONES ITALAN, S.L., era la obligada principal y que, ante el impago de su deuda tributaria, la AEAT dictó acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria a su administrador único, a don Esteban porque en escritura pública de 3 de diciembre de 2015 vendió a la sociedad VIVALMINA SLU la nuda propiedad de sus 742.850 participaciones sociales en la sociedad MARABI ACTIVOS, S.L., con valor nominal cada una de ellas de 1 euro, libres de toda carga y gravamen.

La escritura de transmisión establecía como forma de pago de la nuda propiedad de las 742.850 participaciones sociales, una renta vitalicia a favor del vendedor, consistente en el pago de 1.000 euros mensuales (12.000 euros anuales) más el pago del alquiler de una vivienda a favor del transmitente.

Señala que, siendo deudor el Sr. Esteban de la Agencia Tributaria, por derivación subsidiaria de las deudas tributarias de la sociedad de la que es administrador único, la Administración entendió que esa venta de las participaciones sociales era un acto de ocultación y colaboración por parte de VIVAMINA, S.L., por lo que se dictó acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria frente a VIVAMINA, S.L., con un alcance total de 668.565,00 €, coincidente con el valor de las participaciones adquiridas.

Afirma que la pertinente declaración de fallido de INVERSIONES ITALAN, tuvo lugar el 11 de enero de 2016, evacuándose el informe que debió haber sustentado la referida declaración, en fecha 4 de diciembre de 2017, es decir, un año y once meses posterior a la declaración de fallido.

Apunta que, pese a la declaración de fallido, sin que exista variación de hecho alguna con relación al deudor principal, en fecha 3 de mayo de 2019, es decir, 3 años después de la declaración de fallido, la Agencia Tributaria procede al embargo del 50% de las participaciones sociales que el deudor principal tenía en la mercantil VERA GESTIÓN DEL PATRIMONIO, S.L., y embargando preventivamente todo el patrimonio inmobiliario, retomando las actuaciones ejecutivas frente al deudor principal inicial, esto es, frente a INVERSIONES ITALAN S.L.

En su opinión, una declaración de fallido no causalizada en una averiguación patrimonial previa, se convierte en una mera formalidad, de tal forma que el presupuesto habilitante de la declaración de responsabilidad subsidiaria no respondería a indagación alguna del patrimonio del deudor principal. Sin embargo, la garantía del responsable subsidiario consiste en que únicamente en caso de insolvencia del deudor principal pueda dirigirse la acción recaudatoria frente al mismo, lo que solo podrá asegurarse en el caso de que la declaración de insolvencia del deudor principal responda a una real y efectiva averiguación patrimonial.

Aduce que la jurisprudencia admite que el responsable solidario del, a su vez, responsable subsidiario de una deuda tributaria, puede impugnar su declaración de responsabilidad sobre la base de la incorrecta declaración de responsabilidad subsidiaria, en el caso de que tal declaración de responsabilidad se hubiera producido con fundamento en una declaración de fallido del deudor principal producida como una mera formalidad y por tanto de forma contraria a la ley.

Concluye que el informe de averiguación patrimonial del deudor principal se realizó casi dos años después de la declaración de fallido, y dos meses después de la comunicación de inicio de acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por actos realizados con el declarado responsable subsidiario, lo que denota que el informe que sustenta la declaración de fallido era inexistente a la fecha del dictado del fallido del deudor principal, y que el mismo se realizó *ad hoc* para el expediente de derivación solidaria, por lo que la declaración de fallido del deudor principal debe ser declarado de mero trámite, sin que se haya seguido el procedimiento legalmente previsto, por lo que el mismo no es ajustado a derecho.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 25 de enero de 2024.

Sobre la base de la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2022, rca. 8315/2019, ECLI:ES:TS:2022:266, admite que, en los supuestos de responsabilidad tributaria "en cadena", la derivación de la responsabilidad subsidiaria es un "presupuesto de hecho habilitante" de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria, todo ello, a los efectos de una posible impugnación por el responsable solidario de su acto de derivación de 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.

Afirma que la declaración de fallido del deudor principal, INVERSIONES ITALAN, S.L. deudor de la Hacienda Pública, por IVA de los ejercicios 2010 y 2011, por un importe total en ejecutiva de 7.065.365,55 euros, se hizo tras seguir el procedimiento de apremio previsto legalmente hasta llegar al acuerdo formal de fallido.

Con relación al expediente administrativo pone de manifiesto lo siguiente:

"[...] a pesar de que hemos intentado encontrar en el expediente remitido por la Audiencia Nacional (hay dos CD iguales) el expediente administrativo de apremio seguido cerca del deudor principal, pinchando el archivo correspondiente, la respuesta informática que nos da los CD en el archivo que lleva por nombre "Documentación del expediente administrativo en CD" es que no puede abrirse al superar su contenido los archivos permitidos, lo cual nos resulta sorprendente pues la recurrente sí parece que ha podido acceder al mismo.

Ante ello, hemos acudido al expediente administrativo que nos proporcionó la Sala sentenciadora en la instancia, del que guardábamos la copia oportuna en la Abogacía del Estado ya que la Sala en cuestión, a la que pensábamos pedir que se dirigiera ese Tribunal para completar los autos remitidos en su día, para este recurso de casación, ya no dispone del expediente en cuestión pues lo devolvió a la AEAT.

Por ello, aportamos con el presente escrito un CD conteniendo dicho expediente administrativo de apremio. Si, no obstante, esa Sala tuviera dudas fundadas sobre la legitimidad de todos los archivos contenidos en el mismo puede dirigirse a tal fin a la AEAT para que la misma dé fe de que dicho expediente coincide plenamente con el que obra en la AEAT o incluso pedir a la misma que remita ese expediente seguido cerca del deudor principal INVERSIONES ITALAN, S.A. Que esa Sala pueda tener presente ese expediente, dado el tenor de la cuestión de interés casacional planteada, es imprescindible para resolver el recurso."

Aceptando el razonamiento del auto de Admisión, considera que la cuestión litigiosa no es otra que precisar si, el declarado responsable solidario (recurrente), que puede impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria, puede hacer extensible esa impugnación a la necesidad o acierto de la declaración de fallido del deudor principal.

Señala que la derivación de la responsabilidad subsidiaria exige la previa declaración de fallido del deudor principal (artículo 41.5 LGT/2003), declaración preceptiva por Ley y calificada por la jurisprudencia como presupuesto habilitante de la derivación.

Si no hubiera tal declaración de fallido, es criterio asentado que pueden impugnar la derivación tanto el responsable subsidiario como el solidario de este, por la responsabilidad tipificada en el art. 42.2.a) LGT. Sin embargo, admite que hay casos en que, si bien existe una declaración de fallido, esta es puramente formal, está inmotivada o se ha verificado sin atenderse a sus formalidades de procedimiento o ha fundado la insolvencia en indicios sin contrastar, la jurisprudencia ha establecido una salvedad del criterio anterior, permitiendo esta vez que el responsable solidario pueda recurrir basándose en aquella improcedente declaración de fallido. Se presenta entonces la cuestión problemática de saber en qué casos cabe calificar de meramente formal la declaración de fallido, o qué incorrecciones de procedimiento la harían atacable.

Apunta que hay constancia en el expediente del acuerdo de derivación de fallido del deudor principal, INVERSIONES ITALAN, S.A., de fecha 11 de enero de 2016.

Relata que todo comienza cuando con fecha 13 de enero de 2012 le fue notificada a la deudora la obligación de pagar la deuda resultante de las liquidaciones giradas por IVA de diversos periodos, finalizando el plazo de pago en voluntario el 20 de febrero siguiente, dictándose, el 17 de abril de 2012, las oportunas providencias de apremio incrementándose la deuda existente con el recargo oportuno y concediendo un nuevo plazo para el ingreso de la deuda apremiada.

Transcurrido el mismo sin ingreso alguno, se inició ya el procedimiento de apremio para el cobro de la deuda. En el seno del procedimiento de apremio seguido al efecto tras el impago en voluntaria de la deuda, con fecha 25 de mayo de 2012, se dictaron hasta doce diligencias de embargo de cuentas y depósitos bancarios de la obligada dirigidas a las respectivas entidades con resultado prácticamente negativo (solo se embargó en una de ellas, 2,03 euros).

En la misma fecha, 25 de mayo de 2012, se dictó diligencia de embargo de los créditos a su favor que tuviere pendientes de pago de la entidad HOUSTON CASUALTY COMPANY EUROPE SEGUROS, con resultado totalmente negativo.

Por último, igualmente, el 10 de octubre de 2012, se embargaron fincas rústicas y urbanas del deudor, aunque a los embargos en cuestión, les precedían sendas hipotecas en favor de una entidad bancaria y embargos en favor de la Agencia tributaria andaluza o estaban inscritas a nombre de otra sociedad con anterioridad al embargo, lo que imposibilitaba en la práctica el cobro siquiera parcial de la deuda tributaria.

A estos efectos, y para que no haya dudas, reproduce el Antecedente de Hecho Segundo del acuerdo de responsabilidad subsidiaria de don Esteban de 17 de marzo de 2016:

"SEGUNDO: Procedimiento recaudatorio con el deudor principal

INVERSIONES ITALAN SL fue adscrita a la unidad R41852.56 el 11 de junio de 2015, fecha en la que la sociedad estaba plenamente inactiva y carecía de imputaciones por lo que no se han realizado actuaciones de recaudación debido a:

A) Respecto a las posibles diligencias de cuentas bancarias, se advirtió que las últimas diligencias emitidas por la Unidad anterior de adscripción R28852 52 (Madrid), habían sido sin resultado positivo. No habiendo nuevas cuentas dadas de alta por este obligado tributario, no se han practicado nuevos intentos de embargo.

B) Respecto de las posibles diligencias de créditos, vemos que la sociedad INVERSIONES ITALAN SL. no tiene operaciones comerciales (ventas) desde el año 2011. Además, las últimas diligencias de créditos (en 2012) dieron igualmente un resultado negativo.

C) Con respecto a los bienes inmuebles de propiedad de la sociedad, las averiguaciones realizadas a fecha actual nos dan la siguiente información: en el año 2012, la Unidad de Recaudación R28852.52 emitió las siguientes diligencias de embargo:

- NUM001 INMUEBLES por importe de 3.998.617,02 €, resultando embargados dos fincas rústicas en Arboleas (Almería) con n.º NUM002 y NUM003 del Registro de la Propiedad de Huerca Overa.

- NUM004 INMUEBLES por importe de 3.998.617,02 € resultando embargadas 5 fincas urbanas.

Fincas n.º NUM005, NUM006, NUM007, NUM008 y NUM009 del Registro de la Propiedad de Roquetas n.º 1. Sin embargo, solicitada información actualizada de las citadas fincas vemos que solo dos de ellas son titularidad de INVERSIONES ITALAN SL (n.º NUM008 y NUM009), si bien en ambos casos consta expedida Certificación de Cargas de conformidad con el artículo 688.2 de la LEC. En fecha 15 de diciembre de 2014 para el procedimiento de ejecución hipotecaria n.º 977/2013 Mandamiento del Juzgado de 1.ª Instancia e Instrucción n.º 5 de Roquetas de Mar. Las tres fincas restantes están

inscritas a nombre de CIMENTA 2 GESTIÓN E INVERSIONES SA. A04764767 ya que las adquirieron en escritura pública en fecha 13/11/2010 fecha anterior al embargo.

- Por tanto, y a pesar de la existencia de las dos fincas rústicas de referencia, es evidente que la exacción de la total deuda pendiente de la sociedad no va a ser posible vía la ejecución forzosa de su patrimonio, por lo que la declaración de fallido se realiza por la Jefa de Equipo Regional en fecha 11/01/2016 al no conocerse más bienes susceptibles de embargo y sin que se aprecie la existencia de responsables solidarios".

Concluye que, ante la clara insuficiencia de los bienes embargados, con fecha 11 de enero de 2016 la jefa del Equipo Regional de Recaudación de la AEAT en Andalucía, acordó declarar fallido al obligado al pago, INVERSIONES ITALAN, S.L, acuerdo que reza así:

"Examinada la documentación del expediente administrativo de apremio seguido frente al obligado al pago arriba identificado, relativa a la información patrimonial disponible y a las actuaciones de gestión recaudatoria llevadas a cabo, así como la información que consta en las bases de datos de la Agencia Tributaria, resulta que no se conocen más bienes o derechos embargables para el cobro del débito pendiente que los que obran en este expediente.

Habiendo finalizado la gestión de cobro con el resultado que obra en el mismo, al resultar probada su insolvencia,

ACUERDO DECLARAR FALLIDO AL OBLIGADO AL PAGO. NORMAS APLICABLES [...]

En su opinión, no hay duda alguna de la existencia de una declaración formal de fallido del deudor principal que, por remisión a la información patrimonial y a las actuaciones de gestión recaudatoria obrantes en el expediente, a las que ha hecho mención, totalmente regulares y tendentes al embargo de bienes suficientes para hacer frente al pago de la deuda, lleva a la conclusión de la inexistencia de más bienes o derechos embargables para el cobro del débito pendiente que los que obran en el expediente.

Se trata, por tanto, de un acuerdo motivado, bastando, en este sentido, la referencia que se hace en el mismo a la información patrimonial y a las actuaciones recaudatorias del expediente, la llamada motivación *in aliunde* admitida siempre como motivación del acto administrativo por la doctrina constitucional.

Afirma que ninguna incorrección se ha cometido en el procedimiento de apremio, que ha desembocado en la declaración de fallido y que inhabilita un posible ataque a la misma por parte del responsable solidario.

En consecuencia -prosigue-, estando plenamente justificada la declaración de fallido del deudor principal, ante la inexistencia, acreditada en el expediente, tras seguirse las actuaciones de gestión recaudatoria oportunas acerca del deudor, de bienes y derechos de su titularidad; y estando, igualmente motivada dicha declaración, la misma deviene ya inatacable por el responsable solidario, al haber adquirido firmeza.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 1 de febrero de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 7 de mayo de 2024 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 11 de junio de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

En un contexto de declaración de responsabilidad tributaria en cadena -con un obligado principal (INVERSIONES ITALAN, S.L), un responsable subsidiario de dicha entidad (en el caso, don Esteban) y, finalmente, un responsable tributario solidario del declarado responsable subsidiario [ex art. 42.2.a) LGT] (en este caso, la entidad recurrente, VIVALMINA S.L.), el presente recurso de casación suscita si resulta posible cuestionar por el responsable tributario solidario, la regularidad de la declaración de fallido del obligado principal (INVERSIONES ITALAN, S.L), como presupuesto habilitante de la responsabilidad subsidiaria (en el caso, la de don Esteban), a partir de la cual, se declaró la referida responsabilidad solidaria [ex art. 42.2.a) LGT].

No se discute que, en el presente caso, hubo una declaración de fallido del obligado principal, sino que, por la responsable solidaria -aquí recurrente- se sostiene que dicha declaración fue adoptada de manera puramente formal, ante la falta de indagación de la realidad patrimonial del obligado principal, aspecto este que, a su juicio, constituye una garantía para el responsable subsidiario, de modo que la acción recaudatoria solo puede dirigirse frente al mismo en caso de insuficiencia patrimonial del deudor principal, evitando, así, que la responsabilidad subsidiaria se convierta, de facto, en solidaria.

Por su parte, en su escrito de oposición al recurso y siguiendo lo dicho en el propio auto de Admisión, la Administración apunta que, cuando exista el presupuesto de la derivación de responsabilidad, esto es, la declaración de fallido, el responsable solidario (el llamado en segundo lugar) no puede recurrir fundándose en la improcedencia de la anterior derivación al responsable subsidiario (el llamado en primer lugar); no obstante, admite que la duda puede surgir -como apunta el auto de admisión- en aquellos casos en que, si bien existe una declaración de fallido, esta es puramente formal, está inmotivada o se ha verificado sin atenerse a sus formalidades de procedimiento o ha fundado la insolvencia en indicios sin contrastar, supuestos en los que -reconoce el abogado del Estado-, la jurisprudencia habilita al responsable solidario a recurrir, basándose en aquella improcedente declaración de fallido, emergiendo, entonces, la cuestión problemática de saber en qué casos cabe calificar de meramente formal la declaración de fallido, o qué incorrecciones de procedimiento la harían atacable.

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia

La ratio decidendi de la sentencia de 25 de noviembre de 2022 de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"[...] La ratio decidendi de esta sentencia se encuentra en el fundamento de derecho tercero: "Esta posibilidad de cuestionar la deuda tributaria, sin embargo, no parece habilitar la posibilidad de combatir las actuaciones del procedimiento recaudatorio seguido contra el deudor principal, salvo que proyecten sus efectos sobre la derivación de responsabilidad. [...]"

Sí puede el responsable cuestionar la declaración de fallido del deudor principal, en tanto que en este caso la responsabilidad solidaria surge en relación al responsable subsidiario del deudor principal, y en la medida en que es un presupuesto habilitante para la declaración de la responsabilidad subsidiaria.

Se cuestiona dicha declaración de fallido por no haberse realizado actuaciones posteriores de averiguación de bienes patrimoniales, por ausencia de informe de justificación (que es subsanada un año después, cuando la acción recaudatoria se dirige contra el demandante) y por la evidencia de que en el año 2019 se embargan nuevos activos del deudor principal.

Ninguna de estas irregularidades tiene eficacia invalidante. Lo relevante es que el patrimonio del deudor principal sea suficiente para lograr el cobro de la deuda tributaria, y este hecho no ha sido desvirtuado. Incluso el hecho de que posteriormente se reanudara la acción recaudatoria frente al deudor principal es indicativo de la suficiencia de su patrimonio para saldar la deuda, teniendo en cuenta que el importe de la misma es muy superior al alcance de la derivación de responsabilidad".

TERCERO. - El juicio de la Sala

1.- El razonamiento jurídico Tercero del auto de Admisión describe la cuestión de interés casacional de la siguiente manera (enfaticamos en **negrita**):

"El tema controvertido se suscita en la hipótesis de una responsabilidad tributaria en cadena. Es decir, inicialmente existe una derivación de responsabilidad subsidiaria de la deuda de un deudor principal. Después se produce una segunda derivación hacia un responsable solidario de aquél.

La cuestión litigiosa consiste en precisar si el declarado responsable solidario, que puede impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria, es extensible a la necesidad o acierto de la declaración de fallido.

Para realizar la derivación de responsabilidad subsidiaria, la existencia de la declaración de fallido del deudor principal es preceptiva en la ley y calificada por la jurisprudencia como presupuesto habilitante de la derivación. Si no hubiera tal declaración de fallido, es criterio asentado que pueden impugnar la derivación tanto el responsable subsidiario como el solidario de éste, por responsabilidad tipificada en el art. 42.2.a) LGT.

Sin embargo, si existe el presupuesto de la derivación de responsabilidad, esto es, si hay declaración de fallido, el responsable solidario (el llamado en segundo lugar) no puede recurrir fundándose en la improcedencia de la anterior derivación al responsable subsidiario (el llamado en primer lugar).

Ahora bien, la duda puede surgir en aquellos casos en que, si bien existe una declaración de fallido, ésta es puramente formal, está inmotivada o se ha verificado sin atenderse a sus formalidades de procedimiento o ha fundado la insolvencia en indicios sin contrastar. En estos casos la jurisprudencia ha establecido una salvedad del criterio anterior, permitiendo esta vez que el responsable solidario pueda recurrir basándose aquella improcedente declaración de fallido. Se presenta entonces la cuestión problemática de saber en qué casos cabe calificar de meramente formal la declaración de fallido, o qué incorrecciones de procedimiento la harían atacable [...]"

2.- Nuestra jurisprudencia, bajo determinadas circunstancias, admite la posibilidad de que el responsable solidario declarado sobre la base de alguna de las causas previstas en el apartado 2 del artículo 42 LGT puede impugnar su derivación de responsabilidad haciendo valer la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria, en particular, por inexistencia de la declaración de fallido del obligado principal o, incluso, cuando aun concurriendo esta, se trate de una declaración meramente formal, o en la que no se haya seguido el procedimiento legalmente previsto.

Al respecto, cabe traer a colación nuestras sentencias 57/2022, de 25 de enero, rec. 2297/2018, ECLI:ES:TS:2022:259; y 58/2022, de 25 de enero, rec. 8315/2019, ECLI:ES:TS:2023:3071.

3.- La sentencia 57/2022, de 25 de enero, rec. 2297/2018, ECLI:ES:TS:2022:259, rechazó el recurso de casación de la abogacía del Estado, en un supuesto de responsabilidad tributaria en cadena, en el que reconocimos el derecho del declarado responsable solidario por la vía del artículo 42.2.a) LGT a impugnar su declaración de responsabilidad tributaria, aduciendo, como presupuesto de hecho habilitante de la misma, la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero, por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal, fijando el siguiente criterio:

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

4.- Asimismo, debemos evocar nuestra sentencia 58/2022, de 25 de enero, rec. 8315/2019, en la que la declarada responsable solidaria -también por la vía del apartado 2 del artículo 42 LGT- impugnaba su propia derivación de responsabilidad sobre la base de considerar meramente formal la declaración de fallido del deudor principal, presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad subsidiaria, a partir de la cual la Administración apreció la responsabilidad solidaria de la allí recurrente.

En este sentido, conviene enfatizar que, a diferencia de lo que acontecía en el asunto resuelto en la sentencia 57/2022, en la que no se produjo la declaración de fallido del deudor principal, en el recurso correspondiente a la sentencia 58/2022 no se cuestionaba la existencia, en sí, de dicha declaración de fallido.

Este es el mismo escenario en el que nos ubica el presente recurso de casación. Por eso, reproduciremos a continuación lo que pusimos de manifiesto en esta última sentencia 58/2022, en particular, en su Fundamento de Derecho Tercero, que recoge el criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional (enfatizamos en negrita los aspectos a destacar):

"[...] Lo relevante es que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de bienes o derechos susceptibles de embargo, esto es, bienes o derechos insuficientes para cubrir la deuda reclamada.

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

A su vez, el artículo 131 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se ocupa de la baja en el índice de actividades, disponiendo en la letra a) del apartado 1 que la AEAT dictará, previa audiencia de los interesados, acuerdo de baja provisional "cuando los débitos tributarios de la entidad para con la hacienda pública sean declarados fallidos de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación". Consta en el expediente tal baja.

Por su parte, el artículo 174.5 LGT dispone que "en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad (..)".

El segundo párrafo fue introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal. No constituye el objeto del presente recurso si se ha producido o no la declaración de fallido, puesto que tal declaración se ha producido sino, admitiendo que tal declaración

no ha tenido lugar, si su inexistencia o mejor incorrección puede ser alegada con éxito por un responsable solidario encuadrado en el artículo 42.2 LGT.

La declaración de fallido es un presupuesto insoslayable para la declaración de responsabilidad del responsable subsidiario. Naturalmente, tal declaración ha de notificarse al interesado. No se notifica, sin embargo, al responsable subsidiario, siquiera sea porque en el momento de la declaración de fallido no tiene por qué saberse si existe o no tal responsable y, por tanto, tampoco quien será. Ahora bien, que tal notificación no se produzca, no significa que la misma no deba formar parte del expediente, al contrario, la administración debe poner a disposición del responsable subsidiario los documentos en los que se reflejan los datos y circunstancias que condujeron a la Administración a tal declaración y, asimismo, deben constar en el expediente cuando se produce la derivación de responsabilidad frente al responsable solidario. Por tanto, en el procedimiento dirigido frente a este último, deben estar los documentos que acreditan el presupuesto habilitante que permitieron iniciar dicha derivación frente al Sr. [...], esto es, la declaración de fallido.

La inexistencia de la declaración de fallido es decisiva, de tal manera que el Sr. [...] no estaría obligado al pago, dado que se habría producido una irregularidad esencial a la hora de declararle responsable subsidiario, y si él no estaba obligado al pago, tampoco puede estarlo, en este caso como responsable solidario, la Sra. [...] aunque hubiera quedado firme para el Sr. [...] la declaración de responsabilidad subsidiaria.

Los bienes y derechos que se sustraen a la acción de Hacienda no son los de la sociedad Construcciones y Rehabilitaciones de Castilla y León. S.L. sino los del Sr. [...]. La razón de ser del artículo 42.2 a) LGT es impedir la despatrimonialización o distracción de bienes del obligado al pago, en este caso, el Sr. [...], en la medida en que la misma frustra la recaudación de la deuda pendiente por parte de la Administración tributaria.

Este supuesto de responsabilidad solidaria está directamente relacionado con la actividad recaudatoria dirigida contra el responsable subsidiario. Téngase presente que nos hallamos ante un supuesto que ha venido en llamarse "responsable del responsable" (Cfr. STS 10 de julio de 2019, rec. cas. 4540/2017). Estamos ante un procedimiento autónomo, distinto no solo del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, sino también diferente del que dio lugar al acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del Sr. [...]

En nuestra sentencia de 10 de julio 2019, rec. cas. 4540/2017, hemos declarado que el referente de los deudores solidarios del artículo 42.2 LGT, no son los deudores principales, sino los bienes o derechos sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación de la Hacienda Pública.

Efectivamente, hemos afirmado: "si se lee detenidamente el art. 42.2 LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria, no está vinculado directa e inmediatamente al "deudor principal" y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 LGT.

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

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

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

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

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

Por todas las razones expresadas fijamos el siguiente criterio:

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

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

Tras el razonamiento que se acaba de transcribir, la sentencia 58/2022 resuelve las pretensiones deducidas en el recurso de casación, de la manera que expresa su Fundamento de Derecho Cuarto:

"CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

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

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

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

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

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

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

Por todas las razones expresadas precedentemente, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, lo que lleva aparejada la confirmación de la sentencia recurrida."

5.- Llegados a este punto, recordemos que el auto de Admisión reclama que, "*ratificando, aclarando o matizando la jurisprudencia ya establecida*", precisemos si el responsable solidario -del antes declarado responsable subsidiario del deudor principal- puede impugnar la declaración de fallido de aquel, con fundamento en la ausencia de cualquier tipo de informe de averiguación patrimonial de la solvencia del deudor principal que sirva de base a tal declaración y, por lo tanto, considerar que se ha dictado sin advenir la inexistencia de bienes o derechos del deudor principal o sin seguir la normativa legalmente establecida.

En suma, la cuestión nuclear consiste en resolver si, un declarado responsable solidario por la vía del apartado 2 del artículo 42 puede impugnar o no su propia derivación de responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria, cuestionando la necesidad o acierto de la declaración de fallido del obligado principal, sobre la base, por ejemplo, de que dicha declaración de fallido sea puramente formal, esté inmotivada o se ha verificado sin atenderse a sus formalidades de procedimiento o ha fundado la insolvencia en indicios sin contrastar.

6.- La respuesta al dilema se infiere ya de lo expresado en las referidas sentencias 57/2022 y 58/2022, sin perjuicio de que deban ser contextualizadas en las circunstancias de cada caso.

Teniendo en consideración lo expresado en ambas sentencias 57/2022 y 58/2022, es evidente que no resulta posible llegar de forma automática a soluciones homogéneas según que el responsable solidario (ex art. 42.2LGT) cuestione la improcedencia de la declaración subsidiaria previa, por inexistencia de declaración de fallido del obligado principal; o bien, cuando existiendo la misma, censure, sin embargo, su regularidad o contenido.

En efecto, por un lado, el responsable solidario puede impugnar la procedencia de su derivación de responsabilidad haciendo valer la inexistencia de la declaración del fallido del obligado principal (sentencia 57/2022), al constituir esta un presupuesto insoslayable para la declaración de responsabilidad del responsable subsidiario.

Sin embargo, por otro lado, los términos rotundos en los que se pronuncia la sentencia 58/2022 elevan a la categoría de regla general el que el responsable solidario no tenga abierta la posibilidad de revisar todo el proceso de declaración de fallido, en definitiva, que no pueda impugnar dicha declaración.

Como excepción, reconocida sin precisar, la sentencia 58/2022 -al igual que las partes del presente recurso de casación- admite la posibilidad de que el declarado responsable solidario en virtud de alguna de las circunstancias del 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, no solo por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal sino también cuando existiendo tal declaración de fallido a *sensu contrario* sea una declaración meramente formal.

7.- Por tanto, determinar precisamente cuándo estamos ante una mera declaración de fallido de carácter formal que posibilite la impugnación por parte del responsable solidario, constituye el dilema a solventar en este recurso de casación.

A este respecto, como hemos expuesto con anterioridad, en los pronunciamientos anteriores no se precisan las circunstancias que determinarían dicha posibilidad. No obstante, ya hemos puesto de manifiesto que la declaración de fallido es una condición de procedibilidad legal que el ordenamiento impone antes de derivar la responsabilidad subsidiaria, siendo lo relevante que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de bienes o derechos susceptibles de embargo, esto es, bienes o derechos insuficientes para cubrir la deuda reclamada.

Cabe advertir que la solución debe venir balizada por las circunstancias particulares concurrentes pues, difícilmente cabe proclamar una doctrina general, formulada en abstracto, sobre en qué casos cabe calificar de meramente formal la declaración de fallido, o qué defectos, omisiones o incorrecciones del procedimiento justificarían que prosperase la impugnación del acuerdo de responsabilidad solidaria como consecuencia de las circunstancias que rodean la previa declaración de fallido del responsable subsidiario.

Sin embargo, completando nuestra jurisprudencia, entendemos que, a estos efectos, resultaría posible fundar la impugnación, por parte del responsable solidario (ex art 42.2 LGT), de su propia derivación de responsabilidad, atendiendo al contenido meramente formal de la declaración de fallido del obligado principal, en aquellos casos en que dicha declaración presente un déficit de motivación o de razonamientos -específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria-, de tal magnitud que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración del fallido.

Para llegar a tal conclusión y por lo que se refiere al presente recurso de casación, habrán de tenerse en consideración, necesariamente, los siguientes aspectos:

(i) Que la regularidad del procedimiento de la declaración de fallido no resulta comprometida por la inexistencia de un informe, previo a la declaración de fallido, de averiguación patrimonial de la solvencia del deudor principal, pues del actual marco normativo (arts 41.5LGT; 76LGT, 173LGR, 176LGT y de los artículos 61 y 124 del Reglamento General de Recaudación) no resulta posible avalar la posición de la entidad recurrente.

(ii) Que el desarrollo del procedimiento recaudatorio, seguido frente al deudor principal puede servir para determinar su insolvencia, lo que permite considerar que, dicha actividad recaudatoria se encontraría justificada con anterioridad a la declaración de fallido (apartados quinto y sexto del artículo 124 del RGR) pero no con posterioridad a dicha declaración de fallido cuando, además, a tenor del artículo 173.1, b) LGT el procedimiento de apremio termina con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago (sentencia 147/2022 de 7 de febrero rec. 8207/2019, ECLI:ES:TS:2022:492).

(iii) Que la constatación suficiente de la situación de insolvencia del deudor no requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, sino que puede obtenerse como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas, por lo que acreditada suficientemente la insolvencia, no impide que se formalice la declaración de fallido la circunstancia de que se encuentre pendiente de contestación por el deudor un requerimiento efectuado por la Administración, con posterioridad a aquellos actos de investigación y embargo, al amparo del art. 162.1 LGT, para que el deudor informe a la Administración de bienes y derechos de su patrimonio (sentencia 1746/2022, de 22 de diciembre, rec. 1268/2021,ECLI:ES:TS:2022:4927).

(iv) Que la circunstancia de que pese a la declaración de fallido, años después, la Administración tributaria embargara ciertos activos que pertenecían al deudor principal, puede acontecer debido a que nunca fueron insuficientes los bienes y patrimonio del deudor principal (lo que podría vertebrar un síntoma de que la declaración de fallido fue puramente formal porque, en definitiva, tales bienes siempre estuvieron ahí) o debido a que, pese a la insuficiencia del patrimonio del deudor principal en el momento de la declaración de fallido, hubiera acontecido la revisión de fallido o la rehabilitación de los créditos incobrables ante una solvencia sobrevinida de ese obligado principal, declarado fallido (apartado 1 art 63 RGR); circunstancia que, de no mediar prescripción, comportaría la rehabilitación de tales créditos declarados incobrables, reanudándose el procedimiento de recaudación partiendo de la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia (apartado 2 art 63 RGR).

8.- Cabe recordar, una vez más, la especial posición que ostenta quien ha sido declarado responsable solidario por la vía del apartado 2 del artículo 42LGT, responsabilidad que tiene que ver con su actuación o comportamiento con relación a los bienes susceptibles de ser embargados, de manera que, como hemos recordado en la sentencia 58/2022 "el referente de estos responsables no es el "deudor principal" sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el art. 42.2.a LGT."

Y, asimismo, que el responsable subsidiario puede impugnar su propia derivación de responsabilidad haciendo valer, precisamente, la ausencia de creación del fallido del obligado principal.

9. - En otras palabras, como hemos expresado, no es posible avalar una interpretación en cuya virtud un responsable tributario solidario, declarado por la vía del artículo 42.2 LGT, tenga abierta de forma permanente la posibilidad de cuestionar el contenido material de la declaración de fallido de un obligado principal cuando, por un lado, el propio tenor del artículo 174.5 parece desmentirla y, por otro lado, cuando el declarado responsable subsidiario ha tenido la oportunidad de impugnar su propia derivación de responsabilidad sobre la misma circunstancia y, sin embargo, no lo ha hecho.

CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de pretensiones

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

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

Cuando, tras el procedimiento legalmente previsto, exista una declaración de fallido del deudor principal, el responsable solidario (ex art 42.2 LGT) *no podrá impugnar el acto de su derivación de responsabilidad sobre la base de considerar que no está justificada dicha declaración de fallido, aduciendo la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables.*

Completando nuestra jurisprudencia, entendemos, no obstante, que el responsable solidario (ex art 42.2 LGT) *puede, de manera excepcional, fundar la impugnación de su propia derivación de responsabilidad, argumentando el contenido meramente formal de la declaración de fallido del obligado principal, en aquellos casos en que dicha declaración presente un déficit de motivación o de razonamientos -específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria-, de tal magnitud, que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración del fallido*

Anteriormente se ha dejado constancia de la argumentación de la sentencia de instancia que, a la vista de la doctrina que se acaba de proclamar, determina la estimación del recurso de casación, con la consecuencia de que dicha sentencia sea casada y anulada.

En efecto, la sentencia parte de la posibilidad de que "el responsable [pueda] cuestionar la declaración de fallido del deudor principal, en tanto que en este caso la responsabilidad solidaria surge en relación al responsable subsidiario del deudor principal, y en la medida en qué es un presupuesto habilitante para la declaración de la responsabilidad subsidiaria."

Posteriormente, identifica que, en este caso, el cuestionamiento de la declaración de fallido se produjo (i) por no haberse realizado actuaciones posteriores de averiguación de bienes patrimoniales (ii) por ausencia de informe de justificación (que es subsanada un año después, cuando la acción recaudatoria se dirige contra el demandante) y (iii) por la evidencia de que en el año 2019 se embargan nuevos activos del deudor principal.

Se observa que la sentencia se limita a dar una respuesta global con relación a estos tres aspectos sin distinguir individualmente entre cada uno de ellos, respuesta en la que, primero, constata irregularidades -insistimos, de forma conjunta, sin distinción alguna- y, segundo, extrae como consecuencia que *ninguna* de tales irregularidades *tiene eficacia invalidante*.

Evidentemente, la doctrina jurisprudencial que acabamos de proclamar desmiente dicha conclusión, pues la eficacia invalidante dependerá de las circunstancias que se aprecien con relación a la propia declaración de fallido y, como apuntábamos en la sentencia 58/2022, con relación a las actuaciones y documentos que la fundamentan, circunstancias que la sentencia recurrida se abstiene de poner de relieve, realizando sus apreciaciones sin ponderación alguna sobre la prueba -que reconoce haberse practicado en el Antecedente de Hecho Segundo- y sin referirse, por lo demás, al expediente administrativo.

En consecuencia, dicha argumentación no se atiene a la doctrina expresada, al omitir cualquier tipo de indagación, ponderación o motivación específica sobre las circunstancias que justificaron la declaración de fallido en este caso.

Por otra parte, la sentencia de instancia -quizás, como consecuencia de un error de redacción- pone de manifiesto que "[l]o relevante es que el patrimonio del deudor principal sea suficiente para lograr el cobro de la deuda tributaria, y este hecho no ha sido desvirtuado." Frente a ello, debemos apuntar que, precisamente, de resultar suficiente el patrimonio del deudor principal para satisfacer la deuda tributaria, no cabría, en ningún caso, la declaración de responsabilidad subsidiaria -recordemos-, presupuesto de la derivación de la responsabilidad solidaria aquí cuestionada.

Para terminar de añadir mayor confusión, -alejando la hipótesis del error de redacción- la sentencia considera que, "[i]ncluso el hecho de que posteriormente se reanudara la acción recaudatoria frente al deudor principal es indicativo de la suficiencia de su patrimonio para saldar la deuda, teniendo en cuenta que el importe de la misma es muy superior al alcance de la derivación de responsabilidad."

Nuevamente, resulta censurable tal apreciación pues, insitiendo en la idea de la suficiencia del patrimonio del deudor principal, la sentencia proclama, incluso, que la reanudación de la acción recaudatoria frente al deudor principal resulta *indicativo* de la *suficiencia de su patrimonio para saldar la deuda*, sin reparar en una circunstancia que, en estos casos, resulta fundamental y que ya hemos anunciado en el anterior fundamento de derecho, esto es, que tal reanudación de la recaudación pudiera responder a que nunca fueron insuficientes los bienes y patrimonio del deudor principal (lo que podría vertebrar un síntoma de que la declaración de fallido fue puramente formal porque, en definitiva, tales bienes siempre estuvieron ahí) o que, pese a la insuficiencia del patrimonio del deudor principal en el momento de la declaración de fallido, hubiera acontecido la revisión de fallido o la rehabilitación de los créditos incobrables ante una solvencia sobrevenida de ese obligado principal, declarado fallido (apartado 1 art 63 RGR).

Todas estas circunstancias, unidas a la ausencia de una motivación específica en la sentencia recurrida, sobre la valoración de la prueba y a la circunstancia de que esta Sala de casación no ha podido acceder al expediente administrativo, determinan la necesidad de ordenar la retroacción de actuaciones en los términos que a continuación pondremos de manifiesto.

En efecto, el expediente administrativo no ha sido remitido ante esta sede casacional por cuanto - como apunta el abogado del Estado- la Audiencia Nacional lo devolvió a la AEAT. Además, esta Sala no ha podido acceder a los documentos del expediente administrativo de apremio (del deudor principal) que, según apunta el abogado del Estado, se encuentran en el CD que aporta junto con el escrito de oposición del recurso de casación.

En cualquier caso, tratándose de una copia del expediente, guardada en la Abogacía del Estado, con independencia de que no hayamos podido acceder a su contenido, dado que deben colmarse los requisitos que enuncia el art. 48. 4. LJCA, en particular, la nota de su autenticación, predicable tanto del expediente como de sus copias, la valoración de las actuaciones y documentos que lo conforman deberá efectuarse por la Sala de instancia en el expediente elaborado por la propia AEAT, previa solicitud de su remisión.

Consecuentemente, la estimación del recurso de casación debe llevarnos a ordenar la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia, atendiendo a las consideraciones expresadas en el apartado 7 del Fundamento de Derecho Tercero, valore, a la vista de la prueba practicada y del expediente administrativo, la justificación de la declaración de fallido y el refrendo de su contenido en las actuaciones y documentos que la fundamentan, específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria, con el fin de

considerar si el responsable solidario podía, de manera excepcional, fundar la impugnación de su propia derivación de responsabilidad, sobre la base de tales defectos de la declaración de fallido.

QUINTO. - Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.

2.- Estimar el recurso de casación 991/2023, interpuesto por la representación procesal de VIVALMINA, S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2022, en el recurso núm. 920/2020, sentencia que se casa y anula, ordenando la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia, a la vista de la prueba practicada y del expediente administrativo, proceda en los términos expresados en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto de esta sentencia.

3.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.