



Roj: **STS 673/2022 - ECLI:ES:TS:2022:673**

Id Cendoj: **28079130022022100050**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/02/2022**

Nº de Recurso: **6944/2019**

Nº de Resolución: **204/2022**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 2406/2019,**
ATS 10812/2020,
STS 673/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 204/2022

Fecha de sentencia: 17/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6944/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6944/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 204/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 17 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 6944/2019 interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa representada por la procuradora doña Rocío Martín Echagüe, contra la sentencia dictada el 4 de julio de 2019, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del País Vasco, en el procedimiento 496/2018, que estimó el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa de 22 de marzo de 2018 que desestimó, acumuladamente, las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra tres acuerdos de derivación de responsabilidad solidaria respecto del Impuesto sobre sociedades ["IS"] y del Impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"].

Han comparecido, como parte recurrida, don Rogelio , doña Adelina y don Segismundo , representados por el procurador don José Manuel López Martínez.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 4 de julio de 2019, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del País Vasco que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 496/2018 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa de 22 de marzo de 2018 que desestimó, acumuladamente, las reclamaciones económico administrativas presentadas (i) contra el acuerdo de recaudación de 7 de junio de 2016 que declaraba responsables solidarios a don Segismundo , don Rogelio y doña Adelina , de las deudas de su cónyuge y madre, respectivamente, doña Amelia , como responsable subsidiaria a su vez de las deudas de la mercantil BLOK MOTOR, S.L. en procedimiento de apremio núm. 139.695/109, (ii) contra el acuerdo de la misma fecha que les declaraba responsables con el mismo origen, en el procedimiento de apremio núm. 179.438/109, en concepto de IRPF de la madre y (iii) contra el acuerdo de igual fecha en que se declaraban responsables solidarios a los hijos, don Rogelio y doña Adelina , de las deudas en concepto de IRPF de su padre, don Segismundo , en expediente de apremio núm. NUM000 .

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:

1.- La Administración tributaria emitió liquidación por el concepto IS, ejercicios 2005 y 2006, a la mercantil BLOK MOTOR, S.L, deudora principal. La Diputación Foral de Guipúzcoa (en lo sucesivo, DFG) inició actuaciones de inspección el 13 de octubre de 2009.

2.- El 19 de abril de 2010, doña Amelia y don Segismundo formalizaron dos escrituras notariales: por un lado, de capitulaciones matrimoniales, con disolución y liquidación de la sociedad de gananciales y constitución del régimen de separación absoluta de bienes, en la que ambos se adjudican los bienes inmuebles de la sociedad de gananciales; por otro lado, de donación de bienes entre los propios cónyuges, adjudicándose a don Segismundo las porciones que correspondían a doña Amelia de los citados bienes inmuebles, quedando así don Segismundo como único titular de los bienes señalados.

3.- El 4 de febrero de 2011, don Segismundo formaliza, junto con su esposa, una escritura pública de donación, mediante la cual donaba todas las fincas que le pertenecen por iguales partes indivisas a sus hijos (doña Adelina y don Rogelio). Entre los bienes donados se encuentra la vivienda familiar, sobre la cual recae una carga consistente en un préstamo con garantía hipotecaria, del que siguen siendo prestatarios don Segismundo y doña Amelia , y cuyo saldo pendiente de pago era de 86.483,22 euros a finales de 2015.

4.- El 12 de noviembre de 2012 se derivó la responsabilidad subsidiaria de las deudas de la sociedad BLOK MOTOR, S.L, siendo notificada el 15 de noviembre de 2012, de acuerdo con lo establecido en los artículos 43.1.a) y 43.1.b) de la NFGT de Guipúzcoa, a doña Amelia , administradora única de dicha mercantil, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, provenientes de sendas actas de inspección.

Al no ser ingresada la deuda en plazo, la DFG procedió a girar las providencias de apremio.



Dicha declaración de responsabilidad fue impugnada ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral ["TEAF"] de Guipúzcoa, que desestimó la reclamación económico-administrativa por acuerdo de 27 de noviembre de 2014.

5.- Por otra parte, como consecuencia de los procedimientos de inspección iniciados el 19 de diciembre de 2013, fueron notificadas providencias de apremio el 10 de noviembre de 2014 relativas a las liquidaciones del IRPF de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, y sus correspondientes sanciones, a doña Amelia y a don Segismundo .

Por los hechos que se acaban de describir, el 8 de marzo de 2016 se inició procedimiento de responsabilidad solidaria frente a Segismundo y a sus hijos doña Adelina y don Rogelio . Como resultado de dichas actuaciones se adoptaron tres acuerdos, el 7 de junio de 2016, firmados por el Jefe del Servicio de Recaudación:

- (i) acuerdo por el que declara responsables solidarios a don Segismundo y a sus hijos don Rogelio y doña Adelina de las deudas de doña Amelia como responsable subsidiaria de las deudas de BLOK MOTOR, S.L., en su calidad de administradora única de la mencionada sociedad en el procedimiento de apremio 139.695/109, por importe de 179.825,34 euros

- (ii) acuerdo por el que declara responsables solidarios a don Segismundo y a sus hijos doña Adelina y don Rogelio de la deuda y sanción tributaria de doña Amelia , en concepto de IRPF, por el ejercicio 2009 en el procedimiento de apremio 179.438/109, por importe de 51.379,48 euros.

- (iii) acuerdo por el que declara responsables solidarios a los hijos doña Adelina y don Rogelio de la deuda y sanción de su padre, don Segismundo , en concepto de IRPF, ejercicios 2009 y 2010 en el procedimiento de apremio 152.025/109, por importe de 76.732,30 euros.

Los tres expedientes tienen en común su procedencia de actuaciones inspectoras.

Los interesados presentaron alegaciones el 13 de abril de 2016.

El 7 de junio de 2016 se dictaron los correspondientes actos declarativos de responsabilidad.

6.- Con fecha 4 de julio de 2016 se interpusieron las reclamaciones económico-administrativas NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 , NUM006 , NUM007 y NUM008 , frente a las declaraciones de responsabilidad solidaria citadas, acordándose por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa su acumulación. La resolución de 22 de marzo de 2018 desestimó íntegramente las pretensiones de los reclamantes.

7.- El 8 de junio de 2018 los ahora recurridos presentaron demanda de procedimiento contencioso administrativo ante la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

La sentencia de instancia estima el recurso contencioso-administrativo, ya que considera que se ha producido la prescripción de la acción administrativa para declarar la responsabilidad solidaria, puesto que cuando se dicta el acuerdo de inicio del procedimiento de derivación (8 de marzo de 2016), ya habían transcurrido más de 4 años desde el momento (19 de abril de 2010 y el 4 de febrero de 2011, respectivamente) en que se produjo el presupuesto que da lugar tal responsabilidad solidaria, esto es, el otorgamiento de las capitulaciones matrimoniales y donación de bienes entre los cónyuges; y donación a sus dos hijos, por parte de ambos progenitores, de sendos inmuebles ubicados en Irún (Guipúzcoa) y Benalmádena (Málaga).

Esa conclusión se sustenta en que los hechos de los que trae causa tal declaración de responsabilidad solidaria se produjeron una vez ya nacida la obligación tributaria y vencido el plazo de ingreso voluntario de la deuda tributaria originaria del deudor principal, es decir, desde el momento en que se debía autoliquidar el IS de los ejercicios 2005 y 2006 por parte de la mercantil BLOK MOTOR, S.L., empresa de la que era administradora única la madre y esposa de los responsables solidarios y quien había sido declarada responsable subsidiaria de las deudas tributarias de la referida sociedad con carácter previo a la derivación de responsabilidad solidaria.

El Tribunal de instancia impuso las costas a la Diputación Foral de Gipuzkoa, si bien redujo su importe a la cantidad de 2.000 euros por todos los conceptos y siempre incluidos los derechos íntegros del procurador.

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

La representante procesal de la Diputación Foral de Guipúzcoa presentó recurso de casación contra la sentencia de instancia.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 44.2.a) y 67.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], afirmando que son reproducción de los



artículos 42.4.a) y 66.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Guipúzcoa, ["NFGT"] respectivamente.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 7 de octubre de 2019, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Sección de admisión de esta Sala lo admitió en otro auto de 19 de noviembre de 2020, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Primero: determinar si cabe casación ante el Tribunal Supremo cuando la sentencia impugnada ha tenido en cuenta, como determinante del fallo, un precepto de derecho tributario foral, cuya redacción es coincidente con la de la norma correspondiente en la LGT, que regula el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios.

Segundo: precisar en qué momento se inicia el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria a partir de la que corresponde al responsable subsidiario, si desde que finalizó para el deudor principal el periodo de pago voluntario para la presentación de la autoliquidación del impuesto que origina la deuda que se derivó subsidiariamente o desde que finalizó para los responsables subsidiarios el periodo de pago voluntario que siguió a la declaración de dicha responsabilidad subsidiaria.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 1.1, 42 y 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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".

TERCERO.- *Interposición y oposición al recurso de casación.*

La representante de la Diputación Foral de Guipúzcoa interpuso el recurso de casación mediante escrito de 19 de enero de 2021, que observa los requisitos legales y en el que propugna, como resolución aplicable al caso, la siguiente:

"Con arreglo a la interpretación que defendemos, el recurso de casación ha de ser estimado y anulada la sentencia recurrida para que, en su lugar, se desestime el recurso contencioso-administrativo porque la acción para exigir a los responsables solidarios el pago de la obligación tributaria no estaba prescrita.

En efecto, tratándose de un supuesto en el que previamente a la declaración de la responsabilidad solidaria se declaró la responsabilidad subsidiaria respecto del deudor principal, el cómputo del plazo de prescripción se inició el día siguiente a la finalización del plazo para pagar voluntariamente la deuda tributaria derivada de la declaración de la responsabilidad subsidiaria, que se produjo con posterioridad a los hechos que constituyeron el presupuesto fáctico de la responsabilidad solidaria, esto, es al vaciamiento patrimonial de la responsable subsidiaria.

Hay que recordar también que en el presente caso se produjo una triple derivación de responsabilidad tributaria: la responsabilidad solidaria respecto de la responsabilidad subsidiaria de la esposa/madre como administradora única por las deudas del Impuesto sobre Sociedades de Biok Motor, S.L. de los ejercicios 2005 y 2006 (primera derivación), la responsabilidad solidaria del padre e hijos por las deudas del IRPF de la esposa/madre del ejercicio 2009 y su correspondiente sanción (segunda derivación) y la responsabilidad solidaria de los hijos por las deudas del IRPF del padre de los ejercicios 2009 y 2010 y su correspondiente sanción (tercera derivación).

En consecuencia, en el caso de que prospere el presente recurso de casación y se anule la sentencia recurrida, procederá igualmente desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido y resolver en su totalidad la cuestión litigiosa planteada en la primera instancia, debiéndose precisar también que el *dies a quo* del plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria a partir de la que corresponde a la esposa/madre y al padre por el IRPF (segunda y tercera derivaciones) debe fijarse también en el momento en que finalizó para éstos el período de pago voluntario de las liquidaciones derivadas del procedimiento de inspección del IRPF de los ejercicios 2009 y 2010, porque dicha acción tampoco estaba prescrita".

Dado traslado del escrito a la parte recurrida, en fecha 19 de marzo de 2021 presentó, a través de su representante procesal, escrito de oposición en el que concluye que:

"Si atendemos a la redacción actual de la normativa tributaria, se plantea una doble alternativa legal: por un lado establecer como *dies a quo* el hecho habilitante que da lugar a la responsabilidad de carácter solidario, y por otro, establecer como inicio del cómputo a efectos de la prescripción tributaria la finalización del plazo voluntario para ingreso del impuesto del deudor principal (o en su caso, subsidiario); en cuyo caso otra vez debemos concluir, que el *dies a quo* del plazo de prescripción del art. 67.2 LGT en virtud del principio de *actio*



nata, viene determinado por el hecho habilitante; esto es, el 20 de abril de 2014 respecto del Sr. Segismundo , y el 5 de febrero de 2015, respecto de los hijos Adelina y Rogelio .

En este sentido, y en relación al Expediente 1, el momento en que la DFG tuvo la posibilidad de derivar la responsabilidad frente a los responsables solidarios fue en el momento en que se produjo el hecho habilitante, que es precisamente en el momento en que supo o se podía conocer la concurrencia de los hechos que constituyen el presupuesto de derivación (donaciones), esto es: 19/04/2010 y 04/02/2011. Es importante recordar en este punto, que no es requisito de procedibilidad ni *conditio sine qua non* para la derivación solidaria el fallido del deudor principal ni del deudor subsidiario.

Por consiguiente y tal como se ha expuesto, el momento a partir del cual podía iniciarse la derivación de responsabilidad solidaria sobre D. Segismundo , Dña. Adelina y D. Rogelio , no es a partir de la derivación de responsabilidad subsidiaria de Dña. Amelia , sino a partir de la concurrencia de los hechos habilitantes de la responsabilidad solidaria .

En consecuencia, la acción para derivar la responsabilidad solidaria se hallaba prescrita al notificarse el expediente de derivación a los responsables solidarios, esto es a 8 de marzo de 2016.

Finalmente, no siendo objeto del presente debate casacional los expedientes (ii) y (iii) de derivación de la deuda de IRPF de D. Segismundo y de D^a Amelia , al no haber sido admitido su discusión en vía casacional, la DFG debió limitarse en su escrito de interposición en virtud de lo dispuesto en el artículo 92.3 de LRJCA, a exponer únicamente las cuestiones identificadas en el Auto de Admisión, no pudiendo extenderse a otra u otras consideraciones; puesto que cualquier extensión del debate en esta sede casacional provocaría una clara indefensión a la aquí recurrida, conculcando las garantías de carácter fundamental consagradas en el artículo 24 CE".

CUARTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 1 de febrero de 2022 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestiones con interés casacional.

El auto de admisión, de 19 de noviembre de 2020, señala que conviene tener presente que en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala, de 2 de junio de 2016 (casación 1478/2015; ES:TS:2016:2495) se delimita el ámbito de aplicación de las normas tributarias estatales a la normativa tributaria de Guipúzcoa, poniendo de manifiesto que se trata de una cuestión que no se muestra con la claridad necesaria, sin que resulte fácil distinguir el contenido de lo que debe constituir el procedimiento administrativo común, que se dificulta en el ámbito tributario y aún más cuando se conecta con el régimen tributario de los territorios forales, y su proyección sobre los tributos concertados y su alcance. Así mismo afirma que se ha de tener en cuenta que el artículo 1.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, dispone que corresponde a las respectivas Diputaciones Forales la exacción, gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario; estableciendo su artículo 3.a) que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la LGT en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto Económico.

Por lo que -sigue razonando la expresada sentencia de 2 de junio de 2016- la consecuencia lógica y coherente con el sistema constitucional y con la normativa autonómica es que la LGT sea una norma de procedimiento administrativo tributario común, aplicable a todas las Administraciones tributarias, de manera que las especialidades del Concierto Económico y la potestad normativa tributaria que se reconoce en dicha Ley y en el Estatuto de Autonomía no permiten afirmar que las Juntas Generales puedan regular un distinto sistema de revisión de los actos en vía administrativa.

Después señala dicho auto de admisión que, con arreglo al modelo de casación previo a la modificación operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de junio, según doctrina consolidada de esta Sala, únicamente cabía el recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo cuando el Derecho autonómico -o foral, en este caso- invocado como infringido, reproduzca normativa estatal de carácter básico y cuando se haga valer la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal que, aunque sin carácter básico, tenga un contenido idéntico al del derecho autonómico o foral aplicado.



En segundo lugar, indica que la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo en sentencia de 10 de julio de 2019 (RCA/4540/2017; ES:TS:2019:2694) ha fijado la doctrina consistente en que resulta posible declarar la responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario, responsable subsidiario del deudor principal, siempre que concurran los presupuestos de hecho a que la ley anuda, en cada caso, como determinante de la declaración de responsabilidad.

Sin embargo, ese pronunciamiento no aclara la cuestión nuclear de este recurso de casación: determinar en qué momento se inicia el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria a partir de la que corresponde al responsable subsidiario, si desde que finalizó para el deudor principal el periodo de pago voluntario para la presentación de la autoliquidación del impuesto que origina la deuda que se derivó subsidiariamente, o desde que finalizó para los responsables subsidiarios el periodo de pago voluntario que siguió a la declaración de dicha responsabilidad subsidiaria.

En efecto, señala el auto de admisión, frente a la postura de la sentencia impugnada, según la cual el inicio de la acción de cobro dirigida contra los responsables solidarios se iniciaría con la finalización del periodo de pago voluntario de la deuda tributaria principal (IS, ejercicios 2005 y 2006), por entender que la mercantil es quien tiene la consideración de deudor principal, cabría adoptar otra solución distinta, como la apuntada en el voto particular, cual es que el *dies a quo* debe fijarse en la finalización del periodo de pago voluntario de la deuda derivada, como responsable subsidiaria de la deudora principal y, en virtud de los actos recurridos, a los recurrentes como responsables solidarios de la anterior, por ser ese momento cuando venció el periodo de pago voluntario de dicha deuda, es decir, la derivada a los recurrentes. Siendo así que la Administración tributaria no podría derivar la responsabilidad solidaria en tanto en cuanto no venciera antes el periodo de pago voluntario de la deuda derivada.

La sentencia recurrida en casación es la dictada el 4 de julio de 2019, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del País Vasco, en el procedimiento 496/2018 y las cuestiones con interés casacional son las dos siguientes:

- primera, determinar si cabe casación ante el Tribunal Supremo cuando la sentencia impugnada ha tenido en cuenta, como determinante del fallo, un precepto de derecho tributario foral, cuya redacción es coincidente con la de la norma correspondiente en la LGT, que regula el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios.

- segunda, precisar en qué momento se inicia el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria a partir de la que corresponde al responsable subsidiario, si desde que finalizó para el deudor principal el periodo de pago voluntario para la presentación de la autoliquidación del impuesto que origina la deuda que se derivó subsidiariamente, o desde que finalizó para los responsables subsidiarios el periodo de pago voluntario que siguió a la declaración de dicha responsabilidad subsidiaria.

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes

Da comienzo la DFG a sus alegaciones señalando que sobre la primera cuestión con interés casacional ya nos hemos pronunciado en ocasiones precedentes, citando a tal fin nuestras sentencias 1555/2020, de 19 de noviembre, rec. cas. 2996/2019, 1588/2020, de 24 de noviembre, rec. cas. 4435/2019) y 1674/2020, de 9 de diciembre, rec. cas. 2494/2019.

Dicho eso, apunta que la norma aplicada para la resolución del litigio y que considera infringida es el artículo 66.2 de la NFGT, que regula el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios, precepto que reproduce el artículo 67 de la LGT, por lo que nos hallamos ante un supuesto en el que el precepto determinante del fallo de la sentencia recurrida es un precepto de derecho tributario foral que es plenamente coincidente con el de la legislación tributaria estatal, lo que posibilita la interposición del recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

Con respecto a la segunda cuestión con interés casacional sostiene que la Administración tributaria no podía derivar o extender la responsabilidad del deudor principal (BIOK MOTOR, S.L.) a otras personas (el marido y los hijos) mientras no se declarase previamente la responsabilidad subsidiaria de la madre por la deuda tributaria de la mercantil, de manera que si la derivación de la deuda del obligado tributario BIOK MOTOR, S.L. no fue notificada a la responsable subsidiaria (la esposa/madre Sra. Amelia) hasta el 15 de noviembre de 2012, mientras no hubiera transcurrido el plazo de un mes para el pago voluntario de dicha deuda por parte de la misma la responsable la Administración tributaria no podía actuar y derivar nuevamente la responsabilidad del pago de la deuda, esta vez, en concepto de responsables solidarios al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT (o su equivalente artículo 42.4 a) de la NFGT de Gipuzkoa), para lo cual disponía de un plazo de cuatro años.

Afirma que el *dies a quo* para el ejercicio de la acción es aquel en que puede ejercitarse, pues así se desprende del artículo 1969 del Código Civil Mantiene que ese es el principio de la *actio nata*, "en virtud del cual el ejercicio



de la acción permanece inactivo y solo se inicia el cómputo del tiempo de la prescripción a partir del momento en que puede ejercitarse. Pero si quien debe ejercer la acción no dispone de los elementos fácticos y jurídicos necesarios en los que fundar dicho ejercicio, el plazo de prescripción no comienza a correr. Si la prescripción extintiva comenzara a correr antes de que la acción pudiera ejercitarse, se daría el contrasentido de castigar al titular de un derecho por una inactividad en un período en el cual no podía ejercitar eficazmente ese derecho". Observa que en esa línea se pronuncia el voto particular de la sentencia recurrida.

Defiende que el incumplimiento por parte de la responsable subsidiaria del pago de la deuda tributaria fue presupuesto necesario para que se ejerciese posteriormente por parte de la Administración la acción de derivación de responsabilidad solidaria frente a los ahora recurridos.

Por todo ello, acaba señalando que la interpretación que la respuesta a la segunda cuestión planteada en el auto de admisión, que ha de fijarse en relación con el artículo 67.2 de la LGT (o su equivalente artículo 66.2 de la NFGT de Gipuzkoa) es que el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria a partir de la que corresponde al responsable subsidiario se inicia desde que finalizó para éste el periodo de pago voluntario de las liquidaciones derivadas de la declaración de dicha responsabilidad subsidiaria.

Por su lado, la parte recurrida precisa primeramente cual es el objeto del presente recurso de casación. En ese sentido, advierte que del escrito de preparación del recurso y del auto de admisión de fecha 19 de noviembre de 2020, se desprende que de los tres acuerdos del 7 de junio de 2016 firmados por el Jefe del Servicio de Recaudación que fueron objeto de recurso ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el procedimiento 496/2018, dos de ellos no han sido recurridos en casación, de forma que el presente recurso se ciñe al primero de ellos, es decir, al acuerdo por el que declara responsables solidarios a don Segismundo y a sus hijos de las deudas de doña Amelia como responsable subsidiaria de las deudas de BLOK MOTOR, S.L., en su calidad de administradora única de la mencionada sociedad en el procedimiento de apremio 139.695/109.

Hechas esas aclaraciones, pasa a defender su postura sobre el régimen jurídico relativo a la atribución de responsabilidad a los deudores solidarios respecto de la deudora subsidiaria.

Al respecto manifiesta en síntesis: (i) que la norma ha querido establecer un régimen claramente diferenciado: para el deudor solidario el hecho habilitante del presupuesto de responsabilidad se erige como *dies quo* de inicio del cómputo del plazo de prescripción, mientras que para el deudor subsidiario dicho cómputo se fija desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los deudores solidarios; (ii) que la derivación de la responsabilidad solidaria no requiere del fallido del deudor principal, bastando que haya concluido el periodo voluntario de pago de la deuda del deudor principal (artículo 175.1 por remisión del art. 42.4 LGT). En sentido contrario, la responsabilidad tributaria subsidiaria, su existencia y procedencia mismas, giran en torno a la declaración de fallido del deudor principal y deudores solidarios (artículo 176 por remisión del art. 43.4 LGT).

La parte recurrida, aun aceptando el principio de la *actio nata*, discrepa de la interpretación que lleva a cabo la hacienda foral, por cuanto ésta, según la recurrida, podía derivar la responsabilidad solidaria a partir de la concurrencia de los hechos habilitantes (esto es, las capitulaciones matrimoniales y las donaciones sobre los hijos), constituyendo la verificación de tales hechos el *dies a quo* para el ejercicio de la acción de derivación.

Mantiene que, aunque la DFG tuvo pleno conocimiento de la existencia de los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad solidaria, las mencionadas donaciones de 19 de abril de 2010 y de 4 de febrero de 2011, puesto que se otorgaron en escritura pública y fueron inscritas en el Registro de la Propiedad con fecha 26 de julio de 2011, no realizó ninguna actuación dirigida a la atribución de la responsabilidad solidaria hasta el 8 de marzo de 2016, momento en que el plazo de prescripción se hallaba claramente cumplido.

Sostiene que la acción de derivación de la responsabilidad solidaria "no nace del fallido de la responsable subsidiaria, dado que ello no es presupuesto de procedibilidad, sino que nace de la finalización del periodo reglamentario de ingreso del deudor principal (25 de julio de 2006 y 25 de julio de 2007 en relación con las deudas de BLOK MOTOR, S.L. por el IS) y, en todo caso, de las fechas en que fueron otorgadas las donaciones, por lo que la recurrente disponía ya de todos los elementos fácticos y jurídicos en los que fundar la acción".

Postula que la DFG podía haber actuado contra los responsables solidarios "previa y simultáneamente a la acción entablada contra la responsable subsidiaria (artículo 1141 del Código Civil), sin tener que esperar al fallido de ésta, dada la naturaleza autónoma del procedimiento para declarar la responsabilidad solidaria, siendo requisito de procedibilidad la existencia de la deuda (liquidación o autoliquidación tributaria aun en periodo voluntario) y realización del acto de despatrimonialización en perjuicio de los intereses de la Administración tributaria, con conocimiento del presunto responsable solidario".

Para la parte recurrida, el resultado de todo ello es la prescripción, toda vez que el *dies a quo* del plazo de prescripción del artículo 67.2 LGT (o su equivalente 66.2 NFGT de Gipuzkoa) en virtud del principio de *actio*



nata, viene determinado por el hecho habilitante; esto es, el 20 de abril de 2014 respecto del Sr. Segismundo , y el 5 de febrero de 2015, respecto de sus dos hijos.

Remata sus alegaciones señalando, en relación con el único expediente objeto de controversia en el presente recurso de casación, que el momento en que la DFG tuvo la posibilidad de derivar la responsabilidad frente a los responsables solidarios, fue cuando se produjo el hecho habilitante, que es precisamente en el momento en que se supo o se podía conocer la concurrencia de los hechos que constituyen el presupuesto de derivación (donaciones), esto es: 19 de abril de 2010 y 4 de febrero de 2011.

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Antes de nada, señalamos que lleva razón la parte recurrida, dado que, del escrito de preparación del recurso de casación, y en consonancia con él, y por encima de todo, del auto de admisión de 19 de noviembre de 2020, se desprende claramente que en este recurso de casación únicamente hemos de pronunciarnos sobre el acuerdo de 7 de junio de 2016 del Jefe del Servicio de Recaudación por el que declaraba responsables solidarios a don Segismundo y a sus hijos, de las deudas de doña Amelia como responsable subsidiaria de las deudas de BLOK MOTOR, S.L., en su calidad de administradora única de la mencionada sociedad en el procedimiento de apremio 139.695/109.

Lo siguiente que debemos señalar es que nuestra doctrina sobre la primera cuestión con interés casacional no ha variado, al contrario, se ha reiterado, de manera que la tesis defendida por la DFG está en consonancia con lo que venimos diciendo.

Pues bien, centrándonos en la segunda cuestión con interés casacional, diremos 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 las actuaciones relativas al deudor principal, sino diferente también del que dio lugar al acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de la administradora de BLOK MOTOR, S.L., doña Amelia .

Cuando la cuestión con interés casacional alude al plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria, se está refiriendo al derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, no se está remitiendo al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En particular, con el planteamiento de la cuestión se está pensando en la prescripción del derecho de la Administración para exigir la obligación de pago a determinados responsables solidarios. La cuestión se ciñe, por tanto, a la prescripción, más exactamente al *dies a quo* del plazo de los cuatro años para exigir a los responsables solidarios, el pago de la deuda que se les reclama.

En nuestra sentencia de 10 de julio 2019, rec. cas. 4540/2017, hemos declarado que los referentes 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 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".

Existen tres extremos que deben distinguirse: (i) el referido a exigencia de la deuda a BLOK MOTOR S.L.; (ii), el relativo a la exigencia de la deuda a la responsable subsidiaria, la Sra. Amelia ; y, (iii) el relacionado con la exigencia de la deuda a los responsables solidarios que nos ocupan.

En la presente ocasión, nos ceñimos al último de tales extremos.

Recordemos que la DFG rechaza que el plazo a partir del cual la Administración puede derivar la responsabilidad solidaria comience cuando finaliza el período voluntario para el obligado principal o desde que se produzcan los hechos que constituyan el presupuesto de dicha responsabilidad cuando éstos sean posteriores a dicho plazo

Como señalamos en nuestra sentencia de 26 de abril de 2012, rec. 5411/2008, "debemos partir de que la derivación de la acción administrativa constituye una "conditio iuris" para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación "ex lege" del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido en la ley".

Por aplicación del principio de la *actio nata*, el *dies a quo* de la prescripción respecto de la obligación del responsable solidario, amparada en el artículo 42. 2 a) LGT, se computa desde que se puede ejercer la acción contra él.

Desde la finalización del período de pago voluntario de la deuda derivada a la Sra. Amelia como responsable subsidiaria de BLOK MOTOR S.L. y, por virtud de los actos recurridos, a los recurrentes como responsables solidarios de aquella, en la fecha de 15 de diciembre de 2012 (transcurrido un mes desde la notificación de la mencionada declaración de responsabilidad subsidiaria) ha de empezar a contarse el plazo para ejercer la acción contra los responsables solidarios.

Los recurridos han sido declarados responsables solidarios de la deuda de la Sra. Amelia, que no de la deuda de BLOK MOTOR S.L., de manera que hay que fijarse en la terminación del período de pago voluntario del titular de la deuda derivada a ellos y no en la fecha de finalización del mismo período de pago para el deudor originario, condición que tenía BLOK MOTOR S.L. respecto a la deuda derivada a su administradora, la Sra. Amelia.

No se olvide que nos hallamos ante un supuesto de deudas sucesivamente derivadas. Concretamente, ante un supuesto de segunda derivación, de manera que, para exigir la deuda a los responsables tributarios, debe partirse de cuándo concluye el plazo de pago en período voluntario de la deuda en la primera derivación.

Tras todo lo dicho fijamos la siguiente doctrina:

En relación con la primera cuestión, declaramos que sí cabe casación ante el Tribunal Supremo cuando la sentencia impugnada ha tenido en cuenta, como determinante del fallo, un precepto de derecho tributario foral, cuya redacción es coincidente con la de la norma correspondiente en la LGT, que regula el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios.

Con respecto a la segunda cuestión, declaramos que el momento en que se inicia el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria de la que responde el responsable subsidiario es desde que finaliza para este último el período de pago voluntario que sigue a la declaración de tal responsabilidad subsidiaria.

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

Según la DFG, el recurso de casación ha de ser estimado y anulada la sentencia recurrida para que, en su lugar, se desestime el recurso contencioso-administrativo porque la acción para exigir a los responsables solidarios el pago de la obligación tributaria no estaba prescrita.

Mantiene que tratándose de un supuesto en el que previamente a la declaración de la responsabilidad solidaria se declaró la responsabilidad subsidiaria respecto del deudor principal, el cómputo del plazo de prescripción se inició el día siguiente a la finalización del plazo para pagar voluntariamente la deuda tributaria derivada de la declaración de la responsabilidad subsidiaria, que se produjo con posterioridad a los hechos que constituyeron el presupuesto fáctico de la responsabilidad solidaria, esto, es al vaciamiento patrimonial de la responsable subsidiaria.

Por su parte, la parte recurrida, en línea con lo que ha venido sosteniendo, solicita la desestimación del presente recurso de casación, no sin antes haber insistido en que no siendo objeto del presente debate casacional dos



de los tres expedientes de derivación de responsabilidad, nuestro pronunciamiento debe ceñirse únicamente al que sí es objeto del presente recurso de casación.

Pues bien, en función de todo lo dicho, procede declarar haber lugar al recurso de casación número 6944/2019 interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa representada por la procuradora doña Rocío Martín Echagüe, contra la sentencia dictada el 4 de julio de 2019, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del País Vasco, en el procedimiento 496/2018, relativo a tres acuerdos de derivación de responsabilidad solidaria, de 7 de junio de 2016, respecto del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sentencia que se casa y anula.

Correlativamente, en línea con el objeto del presente recurso de casación, delimitado en el auto de admisión, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 496/2018 en los extremos debatidos en casación, lo cual determinada la confirmación del acuerdo de recaudación de 7 de junio de 2016 del Jefe del Servicio de Recaudación que declaraba responsables solidarios a don Segismundo y a sus dos hijos don Rogelio y doña Adelina, de las deudas de su cónyuge y madre, respectivamente, doña Amelia, como responsable subsidiaria a su vez de las deudas de la mercantil BLOK MOTOR, S.L en procedimiento de apremio 139.695/109, puesto que dicho acuerdo se adecua a derecho, sin que debamos hacer ningún pronunciamiento sobre los extremos relativos a los otros dos acuerdos de recaudación de 7 de junio de 2016, en tanto en cuanto la estimación en la instancia del recurso contencioso administrativo sobre tales particulares no ha sido recurrida en casación, con lo cual, devinieron firmes.

QUINTO. - *Pronunciamiento sobre costas.*

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
Primero. - Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo.- Haber lugar al recurso de casación número 6944/2019 interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa representada por la procuradora doña Rocío Martín Echagüe, contra la sentencia dictada el 4 de julio de 2019, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del País Vasco, en el procedimiento 496/2018, relativo a tres acuerdos de derivación de responsabilidad solidaria de 7 de junio de 2016 respecto del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo número 496/2018 en los extremos debatidos en casación, lo cual determinada la confirmación del acuerdo de recaudación de 7 de junio de 2016 que declaraba responsables solidarios a don Segismundo, don Rogelio y doña Adelina, de las deudas de su cónyuge y madre, respectivamente, doña Amelia, como responsable subsidiaria, a su vez, de las deudas de la mercantil BLOK MOTOR, S.L en procedimiento de 139.695/109, puesto que dicho acuerdo se adecua a derecho, sin que debamos hacer ningún pronunciamiento sobre los extremos relativos a los otros dos acuerdos de recaudación de 7 de junio de 2016, en tanto en cuanto la estimación en la instancia del recurso contencioso administrativo sobre tales particulares no ha sido recurrida en casación, con lo cual, devinieron firmes.

Cuarto.- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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

Así se acuerda y firma.