



Roj: **STS 180/2025 - ECLI:ES:TS:2025:180**

Id Cendoj: **28079130022025100008**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/01/2025**

Nº de Recurso: **3341/2023**

Nº de Resolución: **33/2025**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3562/2022,**  
**ATS 17274/2023,**  
**STS 180/2025**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 33/2025**

Fecha de sentencia: 17/01/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3341/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/01/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3341/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 33/2025**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor



D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de enero de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **3341/2023**, interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Senín, en nombre y representación de la sociedad **LOS CARRIZOS DE CASTILBLANCO, S.A.**, contra la sentencia de 29 de junio de 2022, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1092/2018. Ha comparecido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 29 de junio de 2022, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 1092/2018 que, ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido D. Argimiro Vázquez Senín, Procurador de los Tribunales y de la mercantil LOS CARRIZOS DE CASTILBLANCO SA, contra la Resolución identificada en el encabezamiento de esta Sentencia, la cual se confirma por ser conforme a derecho.*

*2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas causadas en esta instancia [...]"*

### **SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada la sentencia, el procurador Sr. Vázquez Senín, en nombre de LOS CARRIZOS DE CASTILBLANCO, S.A., presentó escrito de preparación de recurso de casación el 7 de febrero de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican los artículos que habrán de ser objeto de interpretación los artículos 43.1.h) y 174.5 de la LGT.

3. La Sala a quovtuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 26 de abril de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Vázquez Senín, en la citada representación, ha comparecido como recurrente, el 5 de mayo de 2023, y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 21 de mayo de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 20 de diciembre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 43 LGT, en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron, aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales [...]"*

2. El procurador Sr. Vázquez Senín interpuso recurso de casación mediante escrito de 22 de febrero de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

*"[...] De conformidad con lo dispuesto en el artículo 87 bis 2) en relación con el artículo 93.1, ambos de la LJCA, esta parte recurrente SUPLICA respetuosamente a la Sala que con estimación del presente recurso de casación dicte Sentencia mediante la que anule la sentencia impugnada y, entrando en el fondo y poniendo fin al pleito, declare, como ya lo hizo en la sentencia de 29.06.2022 Rec. 1092-2018 en caso gemelo al que nos ocupa:*

*1) Que conforme a la jurisprudencia más reciente ( SSTS de 13.03.2018, Rec. 53/2017 y de 17.05.2018, Rec. 86/2016, y, en especial, la de 24.02.2023, Rec. 5887/2021 ) el artículo 174.5 LGT debe interpretarse en el sentido de que, fuera de los casos regulados en el artículo 42.2 LGT, al responsable le es dado impugnar tanto el presupuesto de hecho de la derivación misma como también las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto y que están en el origen de aquel acuerdo de derivación. Al ser la derivación un procedimiento autónomo, el responsable del artículo 43.1.h) LGT puede impugnar el acuerdo de derivación in toto.*



Y al entrar a conocer de la improcedencia de las liquidaciones de IRPF de 1989, 1990, 1991, 1992 y 1993, declare nula su derivación, dado que las liquidaciones de los años 1989 a 1992 son nulas por haber rechazado indebidamente la aplicación de las deducciones por doble imposición de dividendos a que tenía derecho el deudor principal; y, en cuanto a la liquidación de 1993, que así mismo declare nula su derivación por no existir en EGUSQUINZA base imponible que imputar a su socio, el deudor principal.

2) Adicionalmente y en relación con la interpretación, alcance y contenido del artículo 41.3 (en relación con los arts. 160, 62, 161 y 26) LGT, precepto utilizado de adverso como título habilitante de la (indebida) inclusión - en el ámbito objetivo de la derivación- de los intereses de demora liquidados al deudor principal por razón del tiempo transcurrido entre la fecha de finalización del plazo voluntario de ingreso de las deudas liquidadas por la Administración al deudor principal, y aquella en que se adopta el acuerdo de derivación de responsabilidad, se declare que constituyen intereses del período ejecutivo y que, por tanto, en los casos de derivación de responsabilidad soportados en cualquier precepto distinto al art. 42.2 LGT (y a cualquier otro en que la Ley así lo disponga), no procede incluirlos como deuda derivable.

Y al entrar a conocer de la improcedencia de las liquidaciones de IRPF de 1989 a 1993, que, tras declarar nula su derivación, como ya lo hiciera antes esa Sala y para un caso gemelo en su Sentencia de 24.02.2023 (Rec. 5887/2021), declare asimismo nula la derivación de los intereses derivados a mi representada y establecidos en los 12 acuerdos de liquidación relacionados en las 12 últimas posiciones de la tabla insertada en el HECHO primero de la demanda en la instancia (traídas allí de la págs. 83 y 84 del acuerdo de derivación). Y ello, primero, por tratarse en todos los casos, incluido el del IRPF 1988, tributo al que no le alcanzó el acuerdo de casación de LAS SALCEDAS, de intereses de demora del período ejecutivo del deudor principal, y, segundo y adicionalmente, por lo menos y también, por cuanto que o en la medida en que los mismos acompañen "como obligaciones accesorias" a deudas derivadas, pero, en su caso, eliminadas por la sentencia que previsiblemente dicte ese Tribunal; pues no tendría sentido que eliminada la deuda tributaria derivada, sin embargo, subsistiese viva la derivación de las liquidaciones de intereses que sobre la deuda suprimida montan, y más cuando, como es el caso y resulta de la sentencia de la AN de 19.09.2023 (rec. 221/218) dictada en ejecución de la del TS de 24.02.2023 (RC 5887/2021) sobre SALCEDAS, dichas deudas (IRPF 1989 a 2003) nunca debieron liquidarse en el deudor principal [...]."

#### **CUARTO.-Oposición al recurso de casación.**

El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición el 12 de abril de 2024, en que manifiesta:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior. En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la principal cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

La garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1, letra h) del artículo 43 LGT, no le permite impugnar las liquidaciones y sanciones que se le derivaron, cuando éstas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...]."

#### **QUINTO.-Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 7 de enero de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 43 LGT, en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron, aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.



**SEGUNDO.-Remisión a la doctrina establecida en la sentencia de 24 de febrero de 2023 (recurso de casación nº. 5887/2021 ).**

1) Este recurso de casación es sustancialmente idéntico al decidido por esta Sala En la sentencia de 24 de febrero de 2023 (rec. 5887/2021), en que la impugnante era otra sociedad, Las Salcedas, S.A., a la que se derivaron, exat. 43.1.h) LGT, las deudas de que era deudor principal la misma persona que en este caso, el Sr. Juan Francisco . La sentencia estimó el recurso de casación.

2) Sin embargo, la sociedad recurrente señala en su escrito de interposición que existe una diferencia, no en cuanto a la aplicación de la tesis principal sobre el derecho del responsable subsidiario a impugnar el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino sobre el *quántum* de la responsabilidad subsidiaria objeto de derivación.

3) La razón de la expresada diferencia entre ambos recursos radica en un concepto que aborda en este caso la sentencia desestimatoria, sobre la traslación, por responsabilidad subsidiaria, de los intereses de demora del periodo ejecutivo correspondientes al deudor principal y que, pese a la semejanza casi absoluta entre ambos casos, no fue incluido entre los elementos de la deuda tributaria objeto de derivación.

Dicha exigencia vulnera, según argumenta la parte recurrente, lo dispuesto en el artículo 41.3 LGT:

*"[...] 3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario".*

4) Esto es, se debe analizar aquí el alcance objetivo de la responsabilidad, que abarca la totalidad de la deuda exigida en *período voluntario*, pues la norma transcrita no añade a ésta la totalidad de los conceptos de la deuda que enumera el art. 58 LGT, sino solo los que, integrándola, se exigen en período voluntario.

La previsión del párrafo siguiente, en su opinión, refuerza esa tesis, ya que señala:

*"[...] Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan".*

Más adelante se analizará este punto.

5) En lo demás, como decimos, procede una remisión *in toto* lo declarado por esta Sala, con valor de doctrina jurisprudencial, en la sentencia que se ha reseñado en la rúbrica de este segundo fundamento jurídico, en la que se reconoce el derecho del declarado responsable a la impugnación del presupuesto de la responsabilidad, soslayando la aplicación de criterios restrictivos como los que opone la sentencia recurrida en la interpretación del art. 174.5 LGT, lo que conlleva una clara vulneración de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, a que hemos hecho mención constante. En ella se permite la posibilidad de utilizar, de un modo pleno, como instrumentos impugnatorios (conforme al art. 174.5, párrafo primero, de la LGT), los dirigidos a poner de relieve la incorrección jurídica de los actos administrativos de liquidación y sanción que, por la apreciación de la conducta tipificada en el art. 42.1.a) LGT -en este caso, la subsidiaria del artículo 43.1.h) LGT-, dan lugar a la responsabilidad que se traslada al aquí recurrente. Dice lo siguiente la sentencia de referencia, que se reproduce en extracto:

*"[...] QUINTO.- El juicio de la Sala.*

*El art. 174.5 de la LGT dispone:«5. 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».*

*Por otra parte el art. 43.1.h) LGT establece que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*«h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.*

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones [...].».

*En las recientes SSTs de 19 de enero de 2023 (recs. cas. 3904/2020 y 1693/2020 ) se ha compilado exhaustivamente la doctrina jurisprudencial relativa al alcance del art. 174.5 LGT , respecto a la que el auto de*



*admisión plantea la cuestión de interés casacional ya examinada en estas recientes sentencias, con el único matiz, también en aquellos casos, de si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron, aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.*

*En la STS de 19 de enero de 2023 (rec. cas. 3904/2020 ) se estableció la siguiente doctrina jurisprudencial (FJ octavo), que hemos de reiterar ahora:*

«[...] OCTAVO. Jurisprudencia que se establece.

A la primera de las preguntas que hemos de responder, su tenor literal es el siguiente:

"[...] 2.1 Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 42 LGT en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.

De conformidad con todo lo razonado en el fundamento jurídico tercero, la respuesta que procede es la siguiente:

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

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

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

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

*El examen de la sentencia recurrida, en cuya argumentación en lo relativo a la cuestión de interés casacional nos hemos extendido anteriormente para conocer con precisión su "ratio decidendi", evidencia una interpretación limitadora del alcance y efectos del art. 174.5 LGT, que se opone a los amplios términos en que este precepto ha sido interpretado por nuestra doctrina jurisprudencial ya reseñada. La argumentación de que se sirve la sentencia recurrida es que, respecto a las liquidaciones de IRPF de los años 1989 a 1992, ya fueron objeto de enjuiciamiento en los recursos contencioso-administrativos interpuesto por el obligado principal, Sr. Juan Francisco, y que, con independencia de que se hiciera o no argumentación del motivo de impugnación que se intenta oponer ahora por la responsable subsidiaria, aquellas liquidaciones quedaron firmes, así como las sentencias que desestimaron su impugnación. La firmeza de aquellos pronunciamientos y de los actos entonces impugnados, impide, en el criterio de la sentencia recurrida, que los motivos de impugnación que se aducen en relación a tales actuaciones puedan ser objeto de examen, aunque sea a instancia de quien ha sido declarado responsable subsidiario y en un procedimiento distinto, promovido por el mismo contra la declaración de responsabilidad. El Abogado del Estado, consciente de la fragilidad del argumento, intenta robustecer la postura de la sentencia recurrida, aduciendo el efecto negativo de la cosa juzgada, y, en última instancia, la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo a efectos de permitir que sea apreciada la cosa juzgada, por cuanto considera que la sociedad recurrente es una mera ficción, y que quien realmente pretende impugnar las liquidaciones es el mismo obligado principal, Sr. Juan Francisco, que ya vio desestimadas las impugnaciones.*

En cuanto a la impugnación de la liquidación de IRPF 1993, la sentencia utiliza también una alambicada argumentación para no entrar en el examen de la impugnación de aquella liquidación que determinó la deuda ahora derivada a la recurrente. La sentencia recurrida afirma que la anulación en sentencia firme de la liquidación del Impuesto de Sociedades del año 1992, correspondiente a la sociedad que, por estar en régimen de transparencia fiscal, determinó la imputación de rentas al Sr. Juan Francisco, a integrar en su liquidación de IRPF 1993, no afecta a la regularización por este ejercicio e impuesto del Sr. Juan Francisco, porque son "distintos impuestos". Tal afirmación carece del menor respaldo jurídico, porque precisamente éste es el efecto del régimen de transparencia fiscal entonces respecto a los referidos impuestos, consistente en gravar en sede del partícipe bases imponibles manifestadas en sede la sociedad transparente, por tanto la interrelación, a esos efectos, entre esos "distintos impuestos".

Como hemos declarado en la STS de 19 de enero de 2023, cit., la aplicación de criterios restrictivos como los que opone la sentencia recurrida en la interpretación del art. 174.5 LGT, conlleva una vulneración de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, a que hemos hecho mención constante, que permite la posibilidad de utilizar, de un modo pleno, como instrumentos impugnatorios (conforme al art. 174.5, párrafo primero, de la LGT), los dirigidos a poner de relieve la incorrección jurídica de los actos administrativos de liquidación y sanción que, por la apreciación de la conducta tipificada en el art. 42.1.a) LJCA, dan lugar a la responsabilidad solidaria que se traslada al aquí recurrente.

Se vulnera, por consiguiente, la plenitud del derecho que asiste al responsable, ex art. 174.5 LGT, a obtener una respuesta razonada de los tribunales sobre su pretensión, que en este caso viene referida también a la derivación de responsabilidad, no sólo por las liquidaciones, sino también por las sanciones impuestas (art. 43.1.h, LGT último párrafo) lo que implica -por directa protección de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE)- que se produzca la afectación del derecho a verificar si existe o no una infracción tributaria lícitamente sancionada, no ya para abatir el acto mismo sancionador -que ha ganado firmeza judicial, y que resulta por esa misma razón intangible-, sino para neutralizar la existencia del presupuesto de hecho de que surge la atribución de responsabilidad subsidiaria que, con fundamento en el art. 43.1.h) LGT le ha sido impuesto.

Debemos por consiguiente reiterar la doctrina jurisprudencial expuesta en la STS de 19 de enero de 2023 (recurso de casación 3904/2020) con explícita remisión a lo declarado con tal alcance en su FJ Octavo.

En cuanto al motivo de impugnación relativo a la aplicación retroactiva del art. 43.1.h) LGT a actuaciones anteriores a la entrada en vigor del citado precepto en 2006, se trata de una cuestión no considerada de interés casacional en el auto de admisión y que a tenor de los hechos declarados probados, carece de relevancia en casación por estar estrechamente vinculada a esa labor de apreciación de la prueba, excluida del recurso de casación, que versa sobre la intrincada sucesión de actuaciones e interrelaciones entre el obligado principal, la sociedad declarada responsable y el entramado societario subyacente. En todo caso, la valoración del acervo probatorio de la sentencia de instancia llega a la conclusión de que concurren los presupuestos para la aplicación de la responsabilidad subsidiaria puesto que, respecto de la relación entre el obligado principal y la sociedad declarada responsable «[...] Existe, así, en criterio de la Sala, control efectivo, directo o indirecto, por sí o mediante familiares directos, o voluntad rectora común, confusión patrimonial entre las personas y elusión de responsabilidad tributaria frente a la Hacienda Pública [...]» y que «[...] el señor Juan Francisco fue declarado fallido por acuerdo de la Inspectora del Equipo Nacional de Recaudación de 29 de junio de 2016, incoándose expediente de responsabilidad subsidiaria a Las Salcedas S.A., el 1 de julio de 2016, y si bien es cierto que este expediente refiere en parte hechos relativos a fechas anteriores, no lo es menos que son determinantes otros hechos posteriores a la entrada en vigor de la norma de aplicación, exhaustiva y pormenorizadamente descritos en el acuerdo de declaración, según los términos expuestos, que evidencian la relación existente entre ambas entidades a lo largo del tiempo, más allá desde luego de 2006 [...]».

Por consiguiente, los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurren, según la declaración de hechos probados de la sentencia recurrida, en base a hechos producidos, al menos en parte, en un espacio temporal que transcurre con posterioridad a la entrada en vigor de la norma en cuestión, producida el 1 de diciembre de 2006, no siendo relevante que la creación de la sociedad fuera anterior a esa fecha, pues basta con que se produzca una "utilización" de la misma, según la expresión plasmada en el art. 43.1.h) LGT, para los fines de confusión de patrimonios que determinan la derivación de responsabilidad, utilización que la sentencia recurrida aprecia y declara como hecho probado [...].

**TERCERO.-Examen de la cuestión suscitada en el recurso sobre la inclusión o no, en la deuda derivada, de los intereses del periodo ejecutivo.**

El reseñado artículo 41.3 LGT, en su segundo párrafo, hace expresa alusión al plazo voluntario, pero no para la satisfacción de la deuda por el deudor principal, sino que se trata del plazo conferido al declarado responsable



para realizar el ingreso, con lo que se inicia para éste el periodo ejecutivo. Al respecto, señala la sentencia impugnada, en párrafo que reproduce la sociedad recurrente en su escrito de interposición lo que sigue:

*"[...] Si acudimos al anexo 4 que se acompaña con el escrito de demanda, comprobamos que las 12 liquidaciones se refieren a los intereses de demora.*

*El art. 58 LGT considera a los mismos, parte de la deuda tributaria, y el art. 26.1 dispone que el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe determinará el devengo de intereses. En el presente caso, derivada la responsabilidad a la entidad demandante, asume los intereses de demora que en su día devengaba el deudor principal por constituir parte de la deuda principal. El art. 43.1 de la LGT viene a excluir de la responsabilidad subsidiaria, el recargo de apremio y el interés de demora del período ejecutivo, pero no la liquidación de intereses, dado que forma parte de la liquidación del débito exigido al deudor principal en periodo voluntario [...]"*

Pues bien, el escueto razonamiento de la sentencia en este punto no puede ser compartido, ya que los conceptos que integran la deuda tributaria susceptible de derivación de responsabilidad no son todos los que contiene el artículo 58 LGT, sino los que, dentro de este elenco, se incluyen por la Ley, que hace referencia explícita a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario( arts. 41.3 y 62 LGT).

Por otra parte, el abogado del Estado, de un modo que tampoco podemos compartir, combate sin mencionarlo expresamente el criterio establecido en nuestra sentencia precedente de 24 de febrero de 2023, a la que ya nos hemos referido, en la que se declara haber lugar al recurso de casación promovida por la sociedad mercantil Las Salcedas, S.A., por infracción del art. 174.5 LGT, en relación con el 43.1.h) LGT, siendo así que ambas sociedades se encontraban en una posición sustancialmente idéntica.

Esto es, la argumentación del defensor de la Administración no se centra tanto en la refutación de la tesis que late en el escrito de interposición del recurso ni, por ende, en la defensa de la sentencia que le es favorable -congruente con su posición procesal como recurrido-, sino que, como hemos anticipado, muestra su abierta discrepancia con la jurisprudencia de esta Sala, plasmada no solo en la sentencia de 24 de febrero de 2023, sino también en las que en ella se citan como precedentes.

Sobre la proyección del artículo 174.5 LGT al caso, opina el abogado del Estado que, como el artículo 43.1.h) viene a consagrar el principio del levantamiento del velo, por virtud del cual se deriva la responsabilidad subsidiaria a la sociedad instrumental controlada por el deudor principal *"...cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial"*, no es posible a su juicio que el velo se hubiera levantado y, a un tiempo, se confiara al responsable subsidiario acción para combatir la deuda principal en caso de fraude, confusión o desviación patrimonial. Esto es, se ofrece una proposición antagónica con el criterio ya establecido como doctrina jurisprudencial, mediante una sentencia también referida a un caso de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.h) LGT, pero si argumental por qué esa doctrina le parece errónea al defensor de la Administración.

Como vemos, esa posición que se desarrolla combate abiertamente lo declarado en nuestra STS de 24 de febrero de 2023, y no tiene en cuenta:

a.- que ese precedente manifestado en dicha sentencia forma jurisprudencia en un asunto prácticamente idéntico al que ahora se debe decidir, también en un caso de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.h) LGT.

b.- que no resulta admisible partir del presupuesto argumental de que, como estamos ante un supuesto en que hay fraude y, por ello, se deriva la responsabilidad a una sociedad puramente instrumental, no cabe conceder a ese responsable la acción del art. 174.5 LGT, pues ello supondría que la presunción misma de fraude operaría *iuris et de iure* no podría ser discutida, precisamente, a través de la controversia atinente a la procedencia de la deuda principal.

Es, en concreto, errónea la apreciación de que la jurisprudencia de esta Sala se refiere a casos u hipótesis diferentes al aquí examinado -donde concurren una situación de identidad subjetiva entre el deudor principal y el responsable subsidiario-, lo que articula en los puntos 12 y 13 del apartado 2.2 del escrito de oposición, olvidando que el auto de admisión expresa con claridad que *"...2. el planteamiento de la parte recurrente ha sido acogido en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2023 (rec. 5887/2021)"*, sin que el escrito de oposición haya intentado demostrar que ambos casos son diferentes en ese punto y, por ende, que no rige en este caso lo declarado en la expresada sentencia.



Además, se afirma en el escrito de oposición que la pretensión relativa al *quantum* de la derivación de responsabilidad subsidiaria ex art. 43.1.h) LGT es nueva, al margen de que no la incorpora el auto de admisión como cuestión de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia.

Sucede, sin embargo, que en la sentencia precedente, referida a la otra responsable subsidiaria, se consideró precisamente que la sentencia de instancia era errónea, y había de ser casada, por inaplicación del art. 174.5 LGT:

*"[...] Como hemos declarado en la STS de 19 de enero de 2023, cit., la aplicación de criterios restrictivos como los que opone la sentencia recurrida en la interpretación del art. 174.5 LGT, conlleva una vulneración de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, a que hemos hecho mención constante, que permite la posibilidad de utilizar, de un modo pleno, como instrumentos impugnatorios (conforme al art. 174.5, párrafo primero, de la LGT), los dirigidos a poner de relieve la incorrección jurídica de los actos administrativos de liquidación y sanción que, por la apreciación de la conducta tipificada en el art. 42.1.a) LJCA, dan lugar a la responsabilidad solidaria que se traslada al aquí recurrente.*

*Se vulnera, por consiguiente, la plenitud del derecho que asiste al responsable, ex art. 174.5 LGT, a obtener una respuesta razonada de los tribunales sobre su pretensión, que en este caso viene referida también a la derivación de responsabilidad, no sólo por las liquidaciones, sino también por las sanciones impuestas (art. 43.1.h, LGT último párrafo) lo que implica -por directa protección de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE)- que se produzca la afectación del derecho a verificar si existe o no una infracción tributaria lícitamente sancionada, no ya para abatir el acto mismo sancionador -que ha ganado firmeza judicial, y que resulta por esa misma razón intangible-, sino para neutralizar la existencia del presupuesto de hecho de que surge la atribución de responsabilidad subsidiaria que, con fundamento en el art. 43.1.h) LGT le ha sido impuesto".*

A ello cabe añadir que las razones jurídicas que determinaron, en el fallo de la sentencia recaída en el expresado recurso de casación nº 5887/2021, la retroacción de las actuaciones procesales para el dictado de una nueva sentencia son similares a las ahora concurrentes, ya que se referían al examen, en la instancia, acerca de cuestiones no resueltas, como que se declarase nula la derivación, dado que las liquidaciones de los años 1989 a 1993 habían rechazado indebidamente la aplicación de las deducciones por doble imposición de dividendos a que tenía derecho el deudor principal; y, en cuanto a la liquidación de 1993, que así mismo declare nula su derivación por no existir en otra sociedad, EGUSQUINZA, base imponible que imputar a su socio, el deudor principal, cuestiones que, por lo demás, son ajenas a la planteada en este recurso de casación, en que se promueve la aplicación íntegra de la doctrina establecida en nuestra sentencia precedente y, como añadido a esta principal, el añadido relativo a la determinación de los conceptos que, a tenor del art. 41.3 LGT, deben incluirse en la derivación de responsabilidad.

Por lo demás, que el auto de admisión no se hubiera referido a esta cuestión alegada sobre los intereses del periodo ejecutivo, incluyéndola entre las de interés casacional, es irrelevante en este caso: a) porque es posible articular motivos y pretensiones no citados como de interés casacional en el auto de admisión, siempre que hubieran sido oportunamente aducidos en el proceso de instancia y alegados en el escrito de preparación; y b) además, ese problema jurídico atinente al *quántum* de la deuda tributaria objeto de derivación no se plantea como motivo que se hace valer para resolver el recurso de casación, sino en trance de resolver el proceso de instancia, una vez casada la sentencia -como procede-. Cabe mencionar, por su relevancia, que el acuerdo no jurisdiccional del Pleno de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2021, establece como reglas, entre otras, la de que *"...la sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional [...]"*, como sucede en este caso.

Finalmente, despejados los obstáculos erigidos por la Administración recurrida, debemos considerar, examinando esa concreta cuestión planteada -cuyo examen omitió la Sala a *quo* al negar a la recurrente el derecho a la impugnación de la deuda principal, al amparo del art. 174.5 LGT- que en el pronunciamiento que efectúe la Sala de instancia con ocasión de la nueva sentencia que tiene que dictar, deberán excluirse, en el hipotético caso de que se mantuviera la licitud de la responsabilidad subsidiaria declarada tras el análisis debido de la impugnación de la parte recurrente al amparo del art. 174.5 LGT, dirigida a combatir la legalidad de la deuda principal, los intereses o recargos del periodo ejecutivo, porque asiste la razón al recurrente al objetar frente al *quántum* de la deuda derivada la limitación prevista en el art. 41.3 LGT.

En otras palabras, procede dictar el mismo fallo adoptado en el asunto resuelto en la sentencia de 24 de febrero de 2023 (casación nº 5887/2021), con la salvedad de que, en caso de que, con ocasión del enjuiciamiento



de instancia resultase procedente el mantenimiento de la derivación por responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.h) LGT, de la deuda tributaria a la sociedad recurrente, esta deuda no podría incluir los recargos e intereses del periodo ejecutivo.

#### **CUARTO.-Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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. Respecto de las generadas en 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 :

**1º)**Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por ratificación íntegra de la declarada en la sentencia de 24 febrero de 2023 (recurso de casación nº. 5887/2021).

**2º)**Ha lugar al recurso de casación deducido por **LOS CARRIZOS DE CASTILBLANCO, S.A.** contra la sentencia de 29 de junio de 2022, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1092/2018, sentencia que se casa y anula.

**3º)**Estimar el recurso nº 1092/2018, deducido por Los Carrizos de Castilblanco, S.A. contra la desestimación presunta de la reclamación interpuesta ante el TEAC contra el acuerdo de 7 de septiembre de 2017, de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la AEAT que declaró a la entidad demandante responsable tributaria, en virtud del art. 43.1.h) LGT, de la deuda tributaria de D. Juan Francisco .

**4º)**Ordenar la retroacción de las actuaciones al momento anterior a sentencia para que la Sala de instancia, con plena aplicación de los criterios interpretativos aquí fijados, dicte nueva sentencia en la que entre a conocer de todas las cuestiones suscitadas por la parte recurrente, con la salvedad de que, en el caso de considerarse que el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria frente a la entidad recurrente debe ser mantenido, no podrán incluirse entre los conceptos de la deuda derivada los recargos e intereses del periodo ejecutivo imputables a impago del deudor principal.

**5º)**No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.