

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Los requisitos necesarios para declarar la responsabilidad tributaria subsidiaria

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2024 (rec. 9119/2022)

Laura Campanón Galiana

Abogada

Asesora Fiscal

Arttax & Legal Abogados

Resumen: En estas líneas vamos a analizar los requisitos necesarios para la declaración de la responsabilidad tributaria subsidiaria al hilo de la sentencia de nuestro Tribunal Supremo de 22 de abril de 2024 (rec. 9119/2022), nº 680/2024.

El Tribunal, al analizar cómo debe declararse este tipo de responsabilidad llega a la conclusión de que la Administración no necesita agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria. En consecuencia, si la Administración concluye que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie.

Palabras clave: responsabilidad tributaria; responsabilidad solidaria; responsabilidad subsidiaria; motivación; recurso de casación; recaudación.

I. SUPUESTO DE HECHO

En este comentario vamos a abordar el análisis de la sentencia de nuestro Alto Tribunal [Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2024 (rec. 9119/2022)], donde se analiza el procedimiento que debe seguirse a la hora de declarar la responsabilidad tributaria subsidiaria. Concretamente, como se expondrá, la cuestión con interés casacional se centra en determinar si, para la declaración de responsabilidad subsidiaria, resulta necesario que previamente la Administración agote todas las vías de declaración de responsabilidad solidaria.

El supuesto de hecho del que conoce nuestro Tribunal Supremo, parte de la sentencia de instancia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJCV), en fecha de 13 de octubre de 2022, quien estima las pretensiones del obligado tributario por entender que la Administración habría infringido:

- 1) Los artículos 41.5, 42.1.a) y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en relación con el artículo 61.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).
- 2) La jurisprudencia contenida en las sentencias dictadas por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo [SSTS de 7 de marzo de 2016 (rec. 1300/2014), 6 de julio de 2015 (rec. 3418/2013)].

«El Tribunal Supremo se pronuncia sobre si resulta necesario que previamente la Administración agote todas las vías de la declaración de responsabilidad solidaria para declarar la subsidiaria»

Señala la Sala de instancia en el Fundamento de Derecho Sexto de la sentencia recurrida que:

«(...) en el caso de autos es patente la concurrencia de responsables solidarios, pues teniendo la deuda tributaria su origen en la emisión de facturas falsas, lo son a tenor de la letra a) del número 1 del artículo 42 LGT aquellas personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, por ello decimos que las mercantiles identificadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad son evidentemente responsables solidarias de la deuda».

Al respecto, concluye que no procede la derivación de responsabilidad con carácter subsidiario si no concurre previamente la persecución y declaración de responsabilidad de aquellos que hayan incurrido en responsabilidad solidaria, siendo necesaria la declaración de fallido de tales responsables solidarios para que proceda actuar contra los eventuales responsables subsidiarios.

«La sala de instancia considera en el caso enjuiciado en el que existían facturas falsas, que resultaba necesaria la declaración de responsables solidarios con carácter previo a la declaración de la responsabilidad subsidiaria»

Además, el propio TSJCV en la sentencia de instancia reconoce que nos encontramos ante una cuestión controvertida, y que resultaría necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo en el que se clarifique definitivamente la cuestión, respecto a si la declaración de responsabilidad subsidiaria exige, o no, agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria. En este sentido, señala el TSJ que también deberá determinarse por el Alto Tribunal si la Administración —analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión— llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede sin más trámites declarar dicha responsabilidad subsidiaria.

II. INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN POR PARTE DE LA ABOGACÍA DEL ESTADO

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la citada sentencia del TSJCV.

En este sentido, la recurrente se opone al razonamiento de la Sala de instancia, señalando que ningún precepto de la LGT establece que no se pueda declarar la responsabilidad subsidiaria sin antes agotar todos los supuestos de

responsabilidad solidaria.

Razona al respecto que, cuando el artículo 41.5 LGT hace referencia a que «*La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios*», se está haciendo referencia al supuesto de que se haya declarado la responsabilidad solidaria, lo que no supone que obligue a la Administración a hacerlo.

En este sentido, la recurrente indica que el artículo 61.2 del RGR tampoco exige que la declaración de responsabilidad subsidiaria precise agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria.

Como fundamento de su razonamiento nos indica que el Tribunal Supremo ha compartido dicho planteamiento en su STS de 7 de marzo de 2016 (rec. 1300/2014) y STS de 17 de enero de 2013 (rec. 3418/2010). En ellas, según la parte recurrente, se confirmaba el requisito para la derivación de responsabilidad subsidiaria consistente en que se haya efectuado previamente la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, lo que conlleva que se hayan de declarar fallidos a los responsables solidarios, reconocidos como tales, pero no a los que hipotéticamente pudiesen existir.

En este sentido, también cita las SSAN de 22 de mayo de 2019 (rec. 700/2017), 20 de junio de 2019 (rec. 762/2017) y SAN de 11 de noviembre de 2013 (rec. 396/2011), citando al respecto el siguiente fragmento que interesa en este punto reproducir:

«(...) solo porque se identifique a ciertas personas que, en principio y aparentemente, pudieran ser responsables solidarias de la deuda, no se puede asumir que lo son y que procede declararlas como tales antes de poder declarar ninguna responsabilidad solidaria».

Por todo ello, considera que la sentencia del STJCV llega a una conclusión errónea en cuanto parece considerar que: antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, resulta necesaria la declaración de fallido de los responsables solidarios ya reconocidos como tales, pero también de cualesquiera otros que pudieran hipotéticamente existir o que, en algún momento, incluso «*a posteriori*», sean identificados como tales por posibles responsables subsidiarios .

«La Abogacía del Estado entiende que lo dispuesto en el artículo 41.5 LGT no obliga a la Administración a la declaración de responsables solidarios con carácter previo a la declaración de responsabilidad subsidiaria»

En este sentido, solicita a la Sala que fije como doctrina la siguiente: **la declaración de responsabilidad subsidiaria no requiere agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria. Si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna o alguna responsabilidad solidaria, puede declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie.**

III. OPOSICIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN

Por otra parte, el obligado tributario se opuso al presente recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado. Al respecto, señala que a la hora de enjuiciar la cuestión objeto de debate debe partirse de una premisa básica, la existencia de indicios razonables para la derivación de responsabilidad de carácter solidaria.

Para ello sostiene la parte recurrida que, la Administración a la hora de declarar la responsabilidad subsidiaria,

previamente debe verificar si en aquellos supuestos en que la responsabilidad solidaria se muestre razonable, la Administración se encuentra facultada para, a su elección, verificar una u otra vía de derivación de responsabilidad.

En este sentido, señala en su escrito de oposición que las sentencias citadas por la Abogacía del Estado en la preparación del recurso de casación dictadas por el Tribunal Supremo parten de la base de la inexistencia de indicios razonables para la declaración de responsabilidad solidaria de determinados sujetos o entidades.

«El contribuyente defiende que, en aquellos supuestos en que existen indicios de posibles responsables solidarios, como es el caso de la emisión de facturas falsas, resultaría necesaria la declaración de su responsabilidad antes de iniciar un procedimiento de responsabilidad subsidiaria»

Así, razona el obligado tributario que el concepto de subsidiariedad y los artículos objeto de debate tienen carácter impositivo. Acoger las pretensiones de la Abogacía del Estado implicaría permitir la utilización, a libre voluntad de la Administración, de una u otra vía de derivación, sin perjuicio de dejar sin contenido el carácter y concepto de «subsidiariedad», al menos en relación a otros obligados solidariamente con el deudor principal. A juicio de la parte recurrida, carecería de sentido la preeminencia legal entre deudores solidarios y deudores subsidiarios, por cuanto la Administración podría dirigirse a los segundos sin necesidad de hacerlo previamente contra los primeros, de forma tal que la subsidiariedad llegaría a predicarse únicamente respecto del deudor principal y no respecto de los deudores solidarios.

IV. CUESTIONES CON INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO

Una vez planteado el objeto de litigio y las posiciones de las partes, la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 5 de julio de 2023, apreció la siguiente cuestión con interés casacional objetivo: **determinar si en aquellos supuestos en los que existan indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, la Administración tributaria debe o no agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria de forma previa a la declaración de responsables subsidiarios y, en su caso, si debe exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria.**

En este sentido, identifica como normas jurídicas que deben ser objeto de interpretación, los artículos 41.5 y 176 LGT en relación con el artículo 61.2 del RGR.

V. DECISIÓN DE LA SALA

Nuestro Alto Tribunal inicia su razonamiento jurídico haciendo referencia a su propia definición de *responsable tributario*. Para ello, acude a lo expuesto en su sentencia (STS de 5 de junio de 2023 (rec. 4293/2021), nº 729/2023]. En dicha sentencia se indica que el concepto de responsable se define en el artículo 41 de la LGT como la persona que responde del pago de la deuda junto al deudor principal y remarca que la institución de la responsabilidad está pensada en la ley para desempeñar una función de garantía de cobro.

Los supuestos de derivación de responsabilidad presentan una alta heterogeneidad, como recuerda el Tribunal citando su propia jurisprudencia que viene recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2023 (rec. 72/2021). Por ello, resulta necesario atender a las características específicas de cada uno de los supuestos.

En relación con los responsables solidarios y subsidiarios, señala que la diferencia básica entre ambos es el

momento en el que son llamados al pago y el alcance del deber de asumir la deuda. En este sentido, se ha venido considerando que el responsable solidario responde junto al deudor principal, mientras que el subsidiario lo hace en lugar de este —cuando ha sido declarado fallido— de tal forma que el responsable subsidiario aparece en escena en sustitución del deudor principal, que por razón de su insolvencia da paso al responsable.

Otra distinción que puede hacerse en materia de responsabilidad es aquella que separa la responsabilidad que deriva de actuaciones infractoras y el resto de tipos de responsabilidad. El artículo 43.1.a) LGT contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presume la comisión de infracciones en sede del deudor principal. Por tanto, anulada la infracción no existe el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad de los administradores, lo que comporta la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad.

En el caso que nos ocupa, la sala de instancia, como se ha indicado, consideró patente la concurrencia de responsables solidarios, por lo que no procedería la derivación de responsables subsidiarios sin la previa persecución y declaración de responsables solidarios y de su correspondiente declaración de fallido.

Frente al criterio de la Sala de Instancia, la parte recurrente trajo a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2019 (rec. 762/2017) en la que se señala que:

«(...) la correcta interpretación del artículo 176 de la Ley General Tributaria, ya reproducido, no permite extraer la conclusión anulatoria que el actor postula en su demanda ya que la existencia de un deudor solidario cuyo fallido debiera haber sido declarado con anterioridad a la derivación de responsabilidad subsidiaria que aquí se trata, habría requerido la tramitación del correspondiente expediente de derivación al amparo del artículo 42.1 y la oportuna declaración. Lo que en este caso no se ha producido siendo, por ello, imposible sostener, como pretende el recurrente, que la derivación de responsabilidad que impugna es improcedente por existir un responsable solidario frente al que la Administración Tributaria debiera haberse dirigido previamente para lograr el cobro de la deuda».

Una vez analizada la cuestión por la Sala, esta se opone al planteamiento de la sentencia de instancia, fallando a favor del recurrente, como procedemos a exponer.

Para justificar su razonamiento, el Tribunal reconoce que es la Administración a la que le corresponde el ejercicio de la función recaudatoria, sin que pueda resultar condicionada por la valoración que puedan hacer otros posibles responsables, pretendiendo sustituir la valoración de la Administración por la suya propia.

Para nuestro Alto Tribunal, no se le puede desprender a la Administración de su potestad a la hora de declarar la responsabilidad solidaria o subsidiaria, cuando considere que concurren los requisitos para derivar una u otra. Por ello, entiende que no puede aceptarse el planteamiento de la sentencia de instancia del que parece desprenderse que, si hay identificadas en el expediente personas físicas o jurídicas que puedan estar incurso en responsabilidad solidaria, esta responsabilidad concurriría de manera automática, pues la mera identificación de posibles responsables solidarios no conllevaría —necesariamente— que estos lo fuesen, ni que la Administración tuviese que declararlos como tales.

Señala el Tribunal en su apartado 5.1 que:

«En este punto, considera este Tribunal, en términos similares a los defendidos por el Abogado del Estado, que se precipita la sentencia impugnada en casación al calificar de evidente y patente la responsabilidad solidaria de las sociedades emisoras de las facturas falsas, pues requiere examinar si concurren los presupuestos para su declaración y si hay doctrina jurisprudencial que impida dicha declaración».

En consecuencia, coincide con la Abogacía del Estado en que ningún precepto de la LGT prevé que no se pueda

declarar la responsabilidad subsidiaria sin antes agotar los supuestos de responsabilidad solidaria.

Por ello, interpreta el artículo 41.5 en el sentido de que se refiere a los responsables solidarios que ya hayan sido declarados como tales. Esto es, *«que de existir responsables solidarios ya declarados, la derivación a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido, no solo del deudor principal sino también de los responsables solidarios ya declarados»*.

Concluye al respecto que ninguno de los preceptos que regulan la responsabilidad subsidiaria exigen que esta responsabilidad precise agotar las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, pues se refieren a la declaración de fallido de los responsables solidarios si los hubiera. En este sentido, apoya su decisión en sus sentencias [STS de 7 de marzo de 2016 (rec. 1300/2014), 17 de enero de 2013 (rec. 3418/2010), 10 de febrero de 2010 (rec. 5995/2003)].

«El Supremo revoca el criterio fijado por la Sala de instancia y avala el criterio de la Abogacía del Estado, indicando que la declaración de la responsabilidad, solidaria y subsidiaria, es competencia de la Administración, a la que corresponde valorar la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y su cumplimiento, sin que pueda resultar condicionada o limitada en el ejercicio de dicha función por la valoración que puedan hacer otros posibles responsables»

Así, la sentencia analizada finaliza su razonamiento, indicando que la declaración de la responsabilidad, tanto solidaria como subsidiaria es competencia de la Administración, a la que corresponde valorar la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y su cumplimiento, sin que pueda resultar condicionada o limitada en el ejercicio de dicha función por la valoración que puedan hacer otros posibles responsables, sin perjuicio de la ulterior revisión jurisdiccional.

VI. CONCLUSIONES

De acuerdo con el razonamiento anterior, el Alto Tribunal da respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo indicando que: **la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria**, de tal forma que, si la Administración llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie.

Pues bien, como comentario crítico a la sentencia aquí analizada, debe ponerse de relieve que el Tribunal Supremo ha dado prioridad a la facultad recaudatoria de la Administración, en declive de la seguridad jurídica de los contribuyentes. En este sentido, apoya su decisión defendiendo que le corresponde a la Administración el ejercicio de la función recaudatoria y, para protegerla, nos indica que la misma no puede quedar condicionada por una valoración de terceros en relación con la existencia de posibles responsables solidarios.

Hasta este punto, podría entenderse la postura del Tribunal Supremo. Si la Administración tributaria considera que no existen responsables solidarios, podrá acudir directamente a la vía de la responsabilidad subsidiaria.

Ahora bien, desde nuestro punto de vista, donde no acierta nuestro Alto Tribunal es en señalar que esta decisión —la de no declarar la responsabilidad solidaria con carácter previo— la puede tomar la Administración *«sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión»*.

Esta manifestación abre la puerta para que se prescinda de la debida motivación que deben contener todos los

actos administrativos. Cabe recordar que, por ejemplo, el supuesto de responsabilidad subsidiaria contenido en el artículo 43.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora, como reconoce el propio Tribunal Supremo. Con el criterio sentado en este pronunciamiento se está permitiendo que la Administración acuerde derivar este tipo de responsabilidades subsidiarias, sin ni siquiera razonar el motivo por el que considera necesaria declararla. Si hay responsables solidarios, lo correcto es que la Administración primero acuda a por ellos, como era el caso enjuiciado en materia de facturas falsas.

Sin embargo, la interpretación del Alto Tribunal está dando carta blanca a la Administración para declarar la responsabilidad que mejor le convenga, utilizando como justificación la recaudación tributaria, pero dejando a un lado la seguridad jurídica.