

¿ES NECESARIO AGOTAR PREVIAMENTE TODAS LAS POSIBILIDADES DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA ANTES DE DECLARAR LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA, EN UN SUPUESTO DE EMISIÓN DE FACTURAS FALSAS O FALSEADAS? CRÍTICA A LA DECISIÓN JURISPRUDENCIAL: STS DE 22 DE ABRIL DE 2024, REC. NÚM. 9119/2022

Carlos Romero Plaza

Miembro del Grupo de Expertos en Derechos y Garantías del Contribuyente de AEDAF

Doctor en Derecho. Abogado

*Profesor en UDIMA Y UCV
(España)*

Resumen

El Tribunal Supremo considera que la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria si llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, y además sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión. Una visión crítica.

Palabras clave

Responsabilidad, subsidiaria, solidaria, discrecionalidad, potestad reglada, motivación, indicios.

Abstract

The High Court considers that the declaration of subsidiary liability does not require the prior exhaustion of all the possibilities of declaring joint and several liability if it concludes that it is not appropriate to declare any joint and several liability, and furthermore without the need to externalise the grounds for its decision. A critical view.

Carlos Romero Plaza

Keywords

Jointly and severally liable, subsidiary liability , discretion, regulated power, legal reason, prima facie evidence.

Cómo citar: Romero Plaza, C. (2024). ¿Es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, en un supuesto de emisión de facturas falsas o falseadas? Crítica a la decisión jurisprudencial: STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (145), XX.

¿Es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de ...

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo (TS) en su sentencia núm. 680/2024, de 22 de abril de 2024, de la que es ponente la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde, falla que ha lugar al recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la sentencia pronunciada el 13 de octubre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en los recursos acumulados nº 424/2021 y nº 509/2021, sentencia que se casa y anula.

La sentencia del TSJCV había estimado el recurso interpuesto por la obligada tributaria anulando los actos administrativos por su contrariedad a derecho. La Administración Tributaria ni derivó la responsabilidad a los responsables solidarios ni los declaró fallidos, cuando era evidente que los había según el tribunal sentenciador.

El TS da respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión, remitiéndose a las consideraciones que hace en los distintos fundamentos de su sentencia con el siguiente tenor literal «...la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, 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».

Así, la sentencia del Tribunal Supremo ofrece, a mi juicio un retroceso en la seguridad jurídica de los contribuyentes que leen con dosis de normalidad los artículos de la norma implicados y observan la necesaria declaración de fallido de los responsables solidarios si los hay, previa a la declaración de responsabilidad subsidiaria.

2. Supuesto de hecho

Para centrar el problema que subyace en este litigio señalamos los hechos a tener en cuenta de la manera más escueta y comprensible que se me ocurre, ciñéndonos a la cuestión que posteriormente analizó el Tribunal Supremo.

La responsabilidad subsidiaria que aquí se deriva a la obligada tributaria, persona física, viene de la liquidación que se realiza a una mercantil por IVA y su correspondiente sanción.

La parte aquí recurrida había sostenido previamente ante el TSJCV la infracción del artículo 61.2 del RGR (RD 939/2005 de 29 de julio) respecto de la ausencia de declaración de fallido de los responsables solidarios, habiendo señalado que hubo sociedades que participaron en la trama de facturas falsas y es por

¿Es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de ...

ello que la Administración debe agotar el cauce de la solidaridad antes de exigir la responsabilidad subsidiaria a la obligada tributaria. Hay una premisa básica apuntada, y ésta es que hay indicios razonables para que se hubiera procedido de otro modo en este procedimiento, no estamos ante un supuesto ciclostilado, estamos ante un supuesto fáctico muy concreto.

Ante la ausencia de declaración de fallido e infracción de los artículos 41.5 LGT y 61.2 del RGR nada se objetó en su momento en la contestación a la demanda, por lo que el TSJ se refirió a lo dicho por la Administración en el recurso de reposición, en el que se suscitó la referida cuestión.

La interpretación que hizo la sala en su sentencia fue objeto del recurso de casación y de la sentencia del Tribunal Supremo que en breve procederemos a analizar.

3. Fundamentos de derecho

La Sección de Admisión en su auto de fecha 05/07/2023 identificó como normas jurídicas que, en principio, habrían de ser objeto de interpretación los artículos 41.5 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con el artículo 61.2 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

El abogado del Estado, en la preparación del recurso de casación había identificado como infringidos, además de los citados, los artículos 42.1.a) y 43.1.a) de la LGT. También la jurisprudencia contenida en las sentencias dictadas por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el 7 de marzo de 2016 (rec.1300/2014, ECLI:ES:TS:2016:889) y el 6 de julio de 2015 (rec.3418/2013, ECLI:ES:TS:2015:3318).

Cita también, por la contradicción que supone con la interpretación de la sentencia recurrida, a su entender, las siguientes:

La sentencia dictada el 20 de junio de 2019 (rec. 762/2017, ECLI:ES:AN:2019:2674) y el auto de 18 de julio de 2019 (rec.700/2017, ECLI:ES:AN:2019:1829AA) de aclaración de la sentencia de 22 de mayo de 2019 (rec.700/2017, ECLI:ES:AN:2019:2158), todos ellos dictados por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Las sentencias dictadas el 18 de marzo de 2019 (rec.1019/2018, ECLI:ES:TSJM:2019:3115) y el 22 de febrero, de 2019 (rec.1021/2018, ECLI:ES:TSJM:2019:1553) por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

4. Análisis

La sentencia de instancia estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la obligada tributaria y anuló los actos administrativos por su con-

trariedad a derecho. Y de una lectura sosegada de la norma, del conocimiento de la institución y su función, y de los requisitos del procedimiento para llevarla a cabo, todo indicaba que era acertada.

No compartió nuestra opinión el abogado del Estado, que preparó recurso de casación y consideró que concurría interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se daban las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, así como la presunción contenida en el artículo 88.3. letra a), de la LJCA.

El Auto de admisión del Recurso de Casación (ATS 13939/2022), de fecha 05/07/2023, ECLI:ES:TS:2023:9294A fija la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia y nos indica que consiste en:

«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».

Y como hemos visto, el TS fija doctrina considerando que no es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria. A mi juicio, la doctrina fijada no es correcta.

Reproducimos aquí por su importancia un extracto del fundamento jurídico sexto de la sentencia del TSJCV:

«En el acuerdo de derivación se dice sin justificación que "No se han podido establecer responsables solidarios" (pág.7, apartado TERCERO in fine del acuerdo de declaración y exigencia de responsabilidad subsidiaria), si bien al resolver los recursos de reposición interpuestos contra el acuerdo de derivación, se aduce que en nada cambiaría la situación habida cuenta que las entidades PRODESE,S.L, ZONARIO,S.L y VIA LATINA,S.L fueron declaradas fallidas en fechas 1-10-2015,5-10-2016 y 9-11-2017 respectivamente (página 3 de la resolución desestimatoria del recurso). Aparte de señalar que las pretendidas declaraciones de fallido respecto de ZONARIO, PRODESE Y VÍA LATINA no constan en el expediente administrativo nada se dice de las sociedades emisoras de facturas como son CORPORACIÓN CINEMATOGRAFICA DEL MEDITERRANEO,S.A, MOGAR MEDIA,S.L, TELECOMARCA,SA, y MEDIAMED COMUNICACIÓN DIGITAL,S.A .

En definitiva, dada la evidente concurrencia de responsables solidarios a los que no se ha derivado la responsabilidad ni han sido declarados fallidos procede estimar el motivo».

leyendo este fundamento nos quedamos sin oxígeno. Se nos cae al suelo el bagaje que pensábamos que arrastraba la dicción de los artículos de la LGT que hay sobre la mesa de estudio. Ya no nos estamos planteando siquiera si hay indicios acerca de la existencia de responsables solidarios. Claro que los hay.

¿Es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de ...

Lo que sucede es que no se han perseguido, por lo que no se han declarado. Y lo que no entendemos es esta falta de acción por parte de la Administración. Nos llama la atención (a nosotros y a cualquiera) que las pretendidas declaraciones de fallido no consten en el expediente, lo cual haría ya inviable de por sí la validez de la declaración de responsabilidad subsidiaria posterior. Y escapa definitivamente a nuestro conocimiento y entender que nada se diga de las otras cuatro sociedades emisoras de facturas que no pertenecen al grupo. Nada. No podemos obviar que las deudas derivadas se originan como consecuencia de la exclusión de un conjunto de facturas reputadas como falsas, por no obedecer a un patrón real de servicios y prestaciones.

El artículo 42.1 a) de la LGT regula que:

«1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.»

Y un ejemplo de libro y de Universidad para estudiantes que se inician en la materia de responsabilidad es el de las facturas falsas. Para que el obligado tributario tenga una factura que le permita (al menos inicialmente) una menor tributación precisa de un responsable que le facilite esos documentos (no privilegiados a efectos de pruebas, pero sí prioritarios). En el caso objeto de estudio la propia AEAT reconoce, tal y como hemos leído en el extracto entrecomillado, que hay al menos siete sociedades que han facilitado facturas falsas que se excluyen a la hora de incrementar la deuda de la obligada tributaria principal. Esto es así. Si la sociedad A emite una factura falsa o falseada a la entidad B, que se la deduce indebidamente, la sociedad A es colaboradora de la infracción realizada por B. Esto lo ha sostenido la AEAT en innumerables ocasiones e incluso ha llegado al TS en varias ocasiones, quien finalmente consideró que no había vulneración del principio de *ne bis in idem*¹.

No se nos ocurre qué es lo que ha fallado en el proceso. La persecución previa a la declaración de fallido si hay responsables solidarios, y los hay, no es una potestad discrecional de la Administración, es una potestad reglada, por lo que la decisión de no dirigir la acción declarativa de responsabilidad contra un, más que presunto, responsable debe ser motivada, explicada, por lo que me sorprende sobremanera el fallo del TS.

La doctrina administrativista ha señalado que deben poner en juego diversos factores para resolver el dilema «potestad discrecional o reglada»: el procedi-

1 El Alto Tribunal ha venido matizando su postura. La STS de 6 julio 2015, rec. 3418/2013 había dicho que no es posible derivar la responsabilidad de la sanción cuando el derivado ya ha sido sancionado por esa infracción. Sin embargo, la STS de 17 de septiembre de 2020 (rec. 325/2019) llegó a la conclusión contraria. Lo relevante en este punto es observar que en todos los casos que la emisión de facturas falseadas provocó la declaración de responsabilidad solidaria al emisor de las facturas.

miento como garantía de los derechos de los administrados, el principio de eficacia administrativa y la prohibición de desviación de poder².

SERANTES PEÑA en el VI Congreso Tributario³ abordó este tema y llegó a la conclusión de que la potestad en este ámbito no cabía duda, era reglada, lo que en el debate posterior fue refrendado unánimemente por los asistentes⁴.

Y hemos defendido lo mismo⁵, en el caso concreto enjuiciado por el TS sosteniendo que es posible declarar fallido parcial al solidario, lo que aceleraría la gestión administrativa⁶.

A nuestro juicio, en contra de lo que ha declarado nuestro Alto Tribunal, la decisión es absolutamente reglada y debió motivarse la inacción contra esos responsables solidarios. SENDRA ALBIÑANA considera que permitir «tal actuación era tanto como dejar al arbitrio de la AEAT la posibilidad de determinar contra quien derivar responsabilidades en casos como el enjuiciado, soslayando y evitando la necesaria prelación establecida en la LGT y facilitando una auténtica discrecionalidad administrativa que carecía de refrendo legal alguno»⁷.

Los términos de los artículos enjuiciados en la sentencia son impositivos. No tienen la posibilidad de elegir si persiguen al responsable solidario o no. Y sí lo hay. Hay que investigarlo, perseguirlo y declararlo, y si resulta fallido puede entrar otro escenario, el de la responsabilidad subsidiaria, no antes. O el motivo del aumento de deuda que no sea la existencia de facturas falsas emitidas por hasta siete sociedades de las que no se nos da una explicación en el expediente, que según como lo miremos sería incompleto o inexistente. Me resulta inaudito que se esté pasando por alto una anomalía tan notoria dentro de este procedimiento. Es importante tener regulada la institución, pero también aplicar correctamente el derecho. Y los inspectores están sólidamente formados para poder hacerlo. Y en todo caso los ciudadanos, también en nuestra versión de administrados, que no súbditos, nos merecemos una explicación de por qué se pueden apartar de la normativa a la hora de aplicar la ley, si es que pueden. Es lo que siempre se ha llamado motivación, y es necesaria cuando de actos administrativos estamos hablando o cuando nos van a dejar que examinemos un expediente, porque constituye una garantía fundamental para cualquiera de nosotros. Cercena el derecho de defensa en otro caso, un derecho de defensa protegido constitucionalmente. La Ley establece pocos matices, pero cuando

2 GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, Curso de Derecho Administrativo, Tomo II, Undécima edición, Civitas, Madrid, 2008, página 453. Estos autores consideran que «el procedimiento administrativo, si bien constituye una garantía de los derechos de los administrados, no agota en ello su función, que es también, y muy principalmente, la de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general mediante la adopción de las medidas y decisiones necesarias por los órganos de la Administración, intérpretes de ese interés, y, al propio tiempo, parte del procedimiento y árbitro del mismo».

3 SERANTES PEÑA, F., «Algunas cuestiones pendientes y otras nuevas. Responsabilidad Tributaria y discrecionalidad», ponencias del VI Congreso Tributario CGPJ y AEDAF, Madrid, 2011, págs. 379-392.

4 Cfr. video de la mesa redonda en la web de AEDAF.

5 ROMERO PLAZA, C y SERANTES PEÑA, F., Responsables y Responsabilidad Tributaria, 3ª Edición, ARANZADI LA LEY, 2024, págs. 453-462.

6 ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F., Responsables ..., op. cit. págs.455 y 456.

7 SENDRA ALBIÑANA, A., Derivación de responsabilidad y concurso de acreedores, (sentencia del TSJ Comunidad Valenciana de 13 de octubre de 2022), en «2023 Práctica Mercantil para abogados» LALEY, Madrid, 2023.

¿Es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de ...

establece la categoría de responsable subsidiario lo hace como garantía de que se exigirá la deuda previamente al deudor principal y al responsable solidario, si lo hubiere, y en el caso como el enjuiciado, no albergo duda.