

Se puede derivar responsabilidad subsidiaria aunque no se hayan agotado todas las posibilidades teóricas de responsabilidad solidaria previa

Análisis de la **STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022**

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario (acreditada como catedrática).
URJC (España)*

mariacarmen.banacloche@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0001-9588-6163>

Extracto

El Tribunal Supremo interpreta 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, 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.

Publicado (en avance *online*): 17-07-2024

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2024). Se puede derivar responsabilidad subsidiaria aunque no se hayan agotado todas las posibilidades teóricas de responsabilidad solidaria previa. (Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 497-498, 110-120. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22359>

1. Supuesto de hecho

La sentencia objeto del presente comentario estima el recurso de casación deducido por la Administración general del Estado y, en consecuencia, casa y anula la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana de 13 de octubre de 2022 (recs. núms. 424/2021 y 509/2021 [acumulados] –NFJ090031–).

La controversia nació como consecuencia de la derivación de responsabilidad subsidiaria a doña Luisa, mediante acuerdo de 14 de mayo de 2019 y al amparo del artículo 43.1 a) de la Ley general tributaria –LGT– (responsabilidad de los administradores de aquellas sociedades que hubieran cometido infracciones tributarias por no haber puesto la diligencia debida), por las deudas por el IVA (ejercicio 2009) de cierta mercantil. Esta empresa había deducido las cuotas del IVA soportado correspondientes a facturas que resultaron ser falsas. En el procedimiento inspector se excluyeron tales cuotas alcanzando la responsabilidad también a las sanciones impuestas a la mercantil.

En las actuaciones llevadas a cabo se identificaron algunas de las entidades que emitieron las facturas falsas (grupo Películas BBBB, SL, CCCC, SL, DDDD, SL, EEEE, SL y Multimedia FFFF, SL). Otro conjunto de facturas –que no fueron emitidas por entidades de dicho grupo– tampoco obedecían a prestaciones ni a servicios concretos, por lo que se reputaron asimismo como falsas.

Las entidades CCCC, SL, DDDD, SL y EEEE, SL fueron declaradas fallidas en fechas 1 de octubre de 2015, 5 de octubre de 2016 y 9 de noviembre de 2017, respectivamente. Estas declaraciones de fallido no constan en el expediente administrativo. Sobre las demás entidades identificadas como emisoras de facturas falsas no consta declaración de fallido.

La responsable subsidiaria interpuso recurso de reposición contra el acto de derivación de responsabilidad, recurso que fue desestimado. Contra el acto de desestimación formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, cuyo silencio administrativo propició que la reclamación se entendiera desestimada, interponiéndose seguidamente recurso contencioso-administrativo ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana. El recurso fue estimado por Sentencia de 13 de octubre de 2022 (recs. núms. 424/2021 y 509/2021 [acumulados] –NFJ090031–), que el Tribunal Supremo (TS) casa y anula a través de su Sentencia 680/2024, de 22 de abril (rec. núm. 9119/2022 –NFJ093155–), objeto del presente comentario.

Los argumentos de la parte recurrente, que favorecieron la estimación que el TSJ de la Comunidad Valenciana hizo de su recurso, están basados en la existencia de indicios razonables para la derivación de una responsabilidad solidaria previa, que la Administración tributaria no realizó. Por ello, entendía que se había vulnerado el artículo 41.5 de la LGT, que prescribe 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».

Entendía la responsable subsidiaria que no se trata de agotar todos los posibles supuestos de declaración solidaria, pero sí de proceder a la derivación de aquellas responsabilidades solidarias «patentes» (en este caso, la de quienes colaboraron activamente en la comisión de una infracción tributaria mediante la emisión de facturas falsas, según dispone el art. 42.1 a) de la LGT), responsables que, además, resultaron identificados en las actuaciones inspectoras llevadas a cabo.

A juicio de la responsable subsidiaria, no parece lógico basar una derivación de responsabilidad en una pretendida falsedad de facturas y no perseguir a los eventuales colaboradores en la infracción, derivando, en cambio, responsabilidad subsidiaria al administrador sin motivación que explique o justifique esta forma de proceder.

En resumen, esta parte entendía que permitir que se derive responsabilidad subsidiaria sin haber previamente derivado responsabilidad solidaria a los colaboradores en la infracción, identificados como tales, «es tanto como reconocer a la administración una suerte de facultad de elección para decidir a quién perseguir en supuestos en los que proceda tanto la derivación de responsabilidad solidaria como la subsidiaria», lo que implicaría, en sus palabras, abrir la puerta a «la arbitrariedad y discrecionalidad administrativa».

Por otra parte, se dejaría sin contenido el mismo concepto de «subsidiariedad», que solo se predicaría respecto del deudor principal, no así con relación a los responsables solidarios, vulnerando la legalidad vigente.

Frente a esta interpretación, la Administración general del Estado alegó que ningún precepto de la LGT (ni el art. 41.5 de la LGT, en relación con el art. 176 de la LGT) ni el artículo 61.2 del Reglamento general de recaudación (RGR) indican que no se pueda declarar la responsabilidad subsidiaria sin antes agotar todos los supuestos de responsabilidad solidaria. A lo que se refiere la normativa es a la necesidad de declarar fallidos a los responsables solidarios, *si los hubiera*, antes de proceder a la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria.

La Abogacía del Estado recordaba la jurisprudencia del TS en tal sentido (Sentencias de 7 de marzo de 2016 [rec. núm. 1300/2014 –NFJ062270–] y de 17 de enero de 2013 [rec. núm. 3418/2010 –NFJ050121–]) que, si bien referidas a la LGT de 1963, interpretaron que la derivación de responsabilidad subsidiaria precisa que se haya efectuado previamente la declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, pero los reconocidos como tales, no los que hipotéticamente pudieran existir.

Entiende, por tanto, esta parte que no cabe que otros responsables sean los que condicionen el ejercicio de la potestad recaudatoria, señalando a la Administración tributaria sobre qué sujetos debiera proceder, «sustituyendo la valoración de la Administración, independiente e imparcial, por la suya propia, claramente interesada».

La *ratio decidendi* de la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 13 de octubre de 2022, que falló a favor de la responsable subsidiaria, se contiene en el FD 6 de la sentencia, en donde se expresa 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 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 como emisoras de facturas falsas, son evidentemente responsables solidarias de la deuda.*

Concluye la sentencia indicando que «dada la evidente concurrencia de responsables solidarios a los que no se ha derivado responsabilidad ni han sido declarados fallidos procede estimar el motivo» y, en consecuencia, la sentencia del tribunal valenciano declaró la anulación del acuerdo de derivación y de la providencia de apremio impugnada, dimanante del referido acuerdo.

2. Doctrina del tribunal

El Alto Tribunal apoya la posición de la Abogacía del Estado en los dos puntos fundamentales de su argumentación:

1. A la Administración (y solo a ella) le corresponde el ejercicio de la función recaudatoria, ejercicio que no puede verse condicionado por la valoración de otros posibles responsables.

Entiende el TS que la anterior afirmación no implica que la Administración tenga un derecho de opción que le permita no dirigirse contra determinados responsables solidarios, «pues si entiende que los hay y que lo son, debe proceder a declararlos como tales». Sin embargo, el hecho de que en un expediente se hayan identificado personas físicas o jurídicas que pudieran estar incursas en responsabilidad solidaria no significa que esa responsabilidad concurra automáticamente, pues podría ocurrir que no se cumplieran los requisitos legales para la procedencia de dicha declaración.

Así pues, el TS interpreta que el TSJ de la Comunidad Valenciana se precipitó al calificar de «evidente» y «patente» la responsabilidad solidaria de las sociedades emisoras de las facturas falsas, pues, para hacerlo, la Administración tributaria debería haber examinado

previamente los presupuestos para su declaración (y el tribunal investigar si hubiera doctrina jurisprudencial que impidiera tal declaración).

2. Ningún precepto del conjunto normativo aplicable (LGT y RGR) prevé que no se pueda declarar responsabilidad subsidiaria sin haber agotado los supuestos de responsabilidad solidaria.

Así, el artículo 41.5 de la LGT se refiere al supuesto de que ya haya sido declarada la responsabilidad solidaria; es decir, la interpretación correcta tanto del citado precepto como de los artículos 176 de la LGT y 61.2 del RGR es que, para que sea correcta la declaración de responsabilidad subsidiaria, es preciso que haya sido declarado fallido el deudor principal y los responsables solidarios que hubieran sido declarados como tales.

Ambos argumentos se recogen en la jurisprudencia existente al respecto, manifestada en las Sentencias del TS de 7 de marzo de 2016 (rec. núm. 1300/2014 –NFJ062270–), de 17 de enero de 2013 (rec. núm. 3418/2010 –NFJ050121–), y de 10 de febrero de 2010 (rec. núm. 5995/2003 –NFJ037855–):

La Administración no estaba obligada a indagar si había responsables solidarios [...] una vez que ha realizado esa tarea de decantar la realidad, no está obligada a seguir indagando, salvo que se alegue y acredite, al menos indiciariamente, la existencia de otros responsables. Lo que no es el caso, en el que el recurrente se limita a afirmar que los hechos, tal y como son descritos, configuran un supuesto de responsabilidad solidaria, pero no indica, como le incumbía, por qué resulta así y quiénes serían tales responsables solidarios (Sentencia de 7 marzo de 2016, FD 5.2.º A).

No cabe insistir por el responsable solidario en la existencia de un responsable por ocultación cuando no consta que se haya producido la declaración de la misma, alegándose tan solo por el recurrente que el precitado «efectuó una actuación de varciamiento patrimonial de la deudora principal» (Sentencia de 17 de enero de 2013).

Lo que exige el artículo 37.5 [LGT 1963] es que, si existen responsables solidarios reconocidos como tales, se les declare fallidos antes de proceder contra los responsables subsidiarios. Como en este caso no existen esos responsables solidarios reconocidos, es obvio que no puede prosperar el motivo de nulidad invocado por el recurrente (Sentencia de 10 de febrero de 2010).

El resumen de la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal es 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, utilizando los mecanismos previstos legalmente para el cobro de las deudas tributarias, 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*, en su caso, *de tal declaración*.

Por tanto, la respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión es la siguiente:

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 a responsabilidad subsidiaria que aprecie.

3. Comentario crítico

No podemos coincidir en esta ocasión con la interpretación que ha hecho el Alto Tribunal acerca del significado de la subsidiariedad de la responsabilidad tributaria. Entendemos que resulta difícil apartarse de una doctrina sólida construida a lo largo de casi 15 años, pero tal teoría se contradice con los argumentos aducidos en la sentencia para sustentarla.

Vamos a intentar señalar los que, en nuestra opinión, son los aspectos más discutibles de la argumentación defendida en la sentencia objeto del presente comentario.

La doctrina del TS, confirmada en el pronunciamiento que comentamos, permite que la Administración tributaria proceda contra un responsable subsidiario antes de haber declarado una responsabilidad solidaria evidente, pero ahora parece que deja una puerta abierta a la impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria cuando existen responsables solidarios que no han sido declarados. Así se desprende del FD 3.6 cuando indica: «la declaración de responsabilidad es competencia de la Administración [...] sin que pueda resultar condicionada [...] por la valoración que puedan hacer otros posibles responsables, *sin perjuicio de la ulterior revisión jurisdiccional de tal declaración*».

Se trata de una previsión encomiable que, sin embargo, se convierte en papel mojado cuando observamos que eso es precisamente lo que ha hecho la recurrente en este caso y no se ha estimado su pretensión. En el caso de autos, la responsable subsidiaria impugnó el acuerdo de derivación y pidió su anulación:

Por lo que no procede la derivación de responsabilidad con carácter subsidiario si no concurre previamente la persecución y declaración 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 jurisprudencia en contra, citada en la sentencia que estamos analizando, entendemos que no resulta aplicable porque se refiere a supuestos en los que el responsable subsidiario

no había concretado qué sujetos habían incurrido en presupuestos de responsabilidad solidaria. Sin embargo, en este caso están identificados con su razón social las empresas que emitieron facturas falsas, circunstancia que es reconocida por la propia Administración tributaria en sus actuaciones como causa de derivación de responsabilidad solidaria («las mercantiles identificadas en el acuerdo de derivación como emisoras de facturas falsas son evidentemente responsables solidarias de la deuda»).

¿Qué es lo que ha ocurrido en este expediente en realidad? Que, de nuevo, la Administración tributaria ha hecho primar el principio de eficacia recaudatoria frente al de seguridad jurídica. Así se deduce indudablemente del expediente cuando el órgano de recaudación, al resolver el recurso de reposición interpuesto por la responsable subsidiaria en el que se designaban los responsables solidarios (entidades DDDD, SL, EEEE, SL y CCCC, SL), reconoce que, aunque se hubiera procedido a declarar la responsabilidad solidaria de estas mercantiles, «en nada habría cambiado la situación pues las mismas fueron declaradas fallidas».

Como señalaba el profesor Durán-Sindreu (s. f.) al hilo de la responsabilidad subsidiaria, la función recaudadora de la agencia tributaria «tiene que estar sometida a la legalidad así como al principio de proporcionalidad». El correcto proceder administrativo habría sido declarar responsabilidad solidaria a todas las entidades identificadas como emisoras de facturas falsas (que no eran solo las presuntamente declaradas fallidas, y decimos presuntamente porque, según se dice en el texto de la sentencia comentada, «las pretendidas declaraciones de fallido no constan en el expediente administrativo», p. 12), declararlas fallidas en su caso y, posteriormente, derivar la responsabilidad subsidiaria procedente.

Es evidente, pues, que la figura del responsable tributario como garantía personal de las deudas tributarias permite actuaciones administrativas controvertidas que quedan amparadas por la amplitud en la interpretación de los preceptos legales reguladores de la responsabilidad. Por ejemplo, el responsable solidario es un sujeto, «junto» al deudor principal, que no ha realizado el hecho imponible, pero que debe pagar la deuda de aquel porque sí se verifica en él el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Y este parece ser el único requisito necesario para la derivación de la acción de responsabilidad por lo que la Administración puede exigirla, aunque el obligado principal tuviera bienes suficientes con los que hacer frente a su débito. Así lo tiene reconocido la Audiencia Nacional (AN) en Sentencia de 21 de septiembre de 2020 (rec. núm. 1053/2018 –NFJ081135–):

El precepto aplicado para la derivación de responsabilidad solidaria [art. 42.2.a) LGT] no exige la despatrimonialización de la deudora principal, pues basta con la realización de una conducta consistente en colaborar en la transmisión de bienes del deudor principal que se hubieran podido embargar y ello con la finalidad de perjudicar, impedir, o siquiera obstaculizar o dificultar su realización (FJ 4).

Por tanto, la Administración tributaria posee un amplio margen de actuación frente a distintas figuras subjetivas para intentar cobrar las deudas tributarias y a las que puede dirigirse

prácticamente de forma indistinta, sin que exista un orden de prioridad bien definido: el sujeto pasivo es quien ha realizado el hecho imponible, pero la Administración puede actuar frente al responsable solidario, aunque el deudor principal tenga bienes suficientes, si entiende que resulta más fácil la recaudación, y están también los responsables subsidiarios, cuya derivación de responsabilidad solo exige realmente, y a la vista de la doctrina reforzada por la sentencia que estamos estudiando, la declaración de fallido del deudor principal, pues, si no hubiera responsables solidarios declarados, la Administración tributaria no tiene obligación de buscarlos¹. En definitiva, parecería que, entre el elenco de posibles sujetos obligados al pago de la deuda tributaria, los órganos de recaudación eligen al más solvente y a él dirigen sus actuaciones².

Buena muestra de esta forma de actuar son los múltiples ejemplos del automatismo con el que la Agencia Tributaria procede en relación con la responsabilidad tributaria, como ha criticado la doctrina científica (*vid. Álvarez-Arias, 2023*), algunos de los cuales han sido corregidos por los tribunales. Así, la Sentencia de la AN de 24 de octubre de 2023 (rec. núm. 3024/2019 –NFJ091447–) estableció que no es admisible que se derive responsabilidad subsidiaria solo por el hecho de pertenecer al consejo de administración de la sociedad deudora principal, ya que la imputación de responsabilidad ha de estar basada en la conducta, al menos negligente, del administrador (tal y como se configuran los presupuestos de hecho descritos en el art. 43 de la LGT). Es necesario que el acuerdo de derivación de responsabilidad contenga una explicación de la conducta u omisión específica del administrador que justifique la derivación de responsabilidad tributaria, sin que puedan permitirse derivaciones genéricas (en la misma línea interpretativa, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de enero de 2023 [rec. núm. 1888/2021 –NFJ089392–]).

Con idéntico criterio podría pedirse que la Administración tributaria diera una explicación convincente de por qué no derivó responsabilidad solidaria a los sujetos identificados como autores de las facturas falsas en el expediente de responsabilidad seguido en este caso. De hecho, en la Sentencia del TS de 7 de marzo de 2016 (rec. núm. 1300/2014 –NFJ062270–), citada en apoyo de la doctrina defendida en la sentencia que comentamos, se afirma efectivamente que «la Administración no estaba obligada a indagar si había responsables solidarios» (FD 5.2), pero a continuación matiza:

*Pero, una vez que se ha realizado esa tarea de decantar la realidad *no está obligada a seguir indagando, salvo que se alegue y acredite, al menos indiciariamente, la**

¹ Sobre el particular, Clemente Checa (1994, p. 104) recoge la discusión doctrinal acerca de la improcedencia de exigir responsabilidad subsidiaria cuando la Administración tiene la posibilidad de separar el crédito tributario de la masa de la quiebra o del concurso, pudiendo, por tanto, proseguir con el procedimiento de apremio frente al obligado principal.

² En esta línea de pensamiento, la profesora Fraile Fernández (2024, p. 112) estima que, pese a que la situación de concurso suponga que no existan bienes ejecutables de manera inmediata, esta situación «no puede erigirse en motivación suficiente de la declaración de fallido», pues «lo contrario sería equiparar al responsable solidario y al subsidiario una vez se ha declarado el concurso del deudor principal».

existencia de otros responsables. Lo que no es el caso, en el que el recurrente se limita a afirmar que los hechos, tal y como son descritos configuran un supuesto de responsabilidad solidaria, pero no indica, como le incumbía, por qué resulta así y quiénes serían tales responsables solidarios.

En nuestro supuesto, la responsable subsidiaria no solo indicó concretamente en su recurso contra el acto de derivación quiénes eran los sujetos que habían incurrido en el presupuesto de responsabilidad solidaria, sino que incluso fueron identificados en el propio expediente administrativo. Así que estaba acreditada más que indiciariamente la existencia de responsables solidarios, que la Administración tributaria no quiso perseguir porque, según sus palabras, el resultado hubiera sido el mismo.

En resumen, creemos que la doctrina que literalmente expresa el TS en su Sentencia de 22 de abril de 2024 no responde a los hechos enjuiciados. La sentencia señala 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 tributaria que aprecie (FD 4).

También indica que se precipitó la sentencia de instancia:

al calificar de «evidente» y «patente» la responsabilidad solidaria de las sociedades emisoras de facturas falsas, pues requiere examinar si concurren los presupuestos para su declaración y si hay doctrina jurisprudencial que impida dicha declaración, cuestión sobre la que no corresponde entrar en este recurso (FD 5.1).

Podemos estar de acuerdo con estas apreciaciones, pero, aplicadas al caso concreto, encontramos que los indicios señalan que existen una serie de sociedades perfectamente identificadas por la Administración tributaria que han emitido facturas falsas; las mismas facturas de las que dimanan las deudas tributarias exigidas al deudor principal (resultantes de cuotas del IVA soportado, cuya deducibilidad es rechazada por proceder de facturas falsamente emitidas). El presupuesto de responsabilidad solidaria recogido en el artículo 42.1 a) de la LGT coincide exactamente con dicha conducta, por lo que, de acuerdo con la doctrina consolidada del TS y referida en estas páginas, habiendo indicios suficientes y estando identificados los posibles responsables solidarios, resulta preceptivo que la Administración tributaria, o bien derive la responsabilidad oportuna o, si no lo hace, razonne motivadamente, es decir, exteriorice, el fundamento de su decisión.

Queremos aprovechar este comentario para incidir en un par de matices que ha ido perfilando la jurisprudencia acerca del requisito ya apuntado de la necesidad de declaración de

fallido del deudor principal (o de los responsables solidarios declarados) como condición *sine qua non* establecida por la ley (art. 41 de la LGT) para que sea correcta la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios.

- La Sentencia del TS 729/2023, de 5 de junio (rec. núm. 4293/2021 –NFJ090143–), ha confirmado que la responsabilidad subsidiaria es un tipo de responsabilidad que exige la previa declaración de fallido para responder, y aquí es donde viene la matización, *no de todas las deudas, sino de la parte que no ha podido ser abonada por el deudor principal*.

Por tanto, se establece un límite cuantitativo a la responsabilidad tributaria del responsable subsidiario: solo alcanzará a donde no llegue el pago del deudor principal³.

En este sentido, una sentencia anterior, Sentencia del TS 1746/2022, de 22 de diciembre (rec. núm. 1268/2021 –NFJ088487–), fijó el criterio de que, en la declaración de fallido del deudor principal (que puede ser total o parcial), lo relevante no es que se exprese de forma cuantitativa el carácter parcial de la insolvencia, sino que se incorpore la identificación precisa del alcance de la deuda objeto de derivación (especificando, eso sí, el carácter parcial de la misma).

- La jurisprudencia refuerza la posición de la Administración tributaria en el sentido de no exigir el agotamiento de todos los trámites del procedimiento de apremio para que sea válida la declaración de fallido. De nuevo nos topamos con el principio de eficacia de la Administración, que es ratificado por el TS en su citada Sentencia de 22 de diciembre de 2022 (rec. núm. 1268/2021 –NFJ088487–)⁴.

³ La Sentencia 729/2023, de 5 de junio (rec. núm. 4293/2021 –NFJ090143–), también resulta interesante en cuanto que fija la doctrina de que, anulada la infracción cometida por el deudor principal (en el caso de autos, por falta de motivación del elemento de culpabilidad en la resolución sancionadora), decae toda responsabilidad no solo sobre la sanción, sino también de la liquidación. Es decir, puesto que la responsabilidad subsidiaria analizada (la del art. 43.1 a) de la LGT, que atañe a los administradores) está ligada a la comisión de una infracción por parte del deudor principal en la que hubieran participado aquellos, desaparecida la infracción del mundo jurídico, desaparece paralelamente el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, «lo que comportará la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación» (FJ 3).

⁴ El tribunal fija como doctrina jurisprudencial que:

La constatación suficiente de la situación de insolvencia del deudor no requiere que se agoten todos los trámites del periodo ejecutivo con respecto a todas y cada una de las deudas, sino que puede obtenerse como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas, por lo que acreditada suficientemente la insolvencia, no impide que se formalice la declaración de fallido la circunstancia de que se encuentre pendiente de contestación por el deudor un requerimiento efectuado por la Administración, con posterioridad a aquellos actos de investigación y embargo, al amparo del artículo 162.1 LGT, para que el deudor informe a la Administración de bienes y derechos de su patrimonio.

Sobre este particular, el profesor Durán-Sindreu (s. f.)⁵ ya puso de manifiesto que desde 2018 el TEAC ha venido rebajando paulatinamente los requisitos para que el deudor principal pueda ser considerado fallido. En concreto, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de mayo de 2018 (RG 877/2016 – NFJ070438–) acabó de raíz con la defensa de los responsables subsidiarios basada en probar que el deudor principal tenía bienes y/o derechos suficientes para hacer frente a sus deudas. En la citada resolución, el tribunal admitió por primera vez que la imposibilidad para la Administración tributaria de realizar de manera inmediata o quasi inmediata los bienes o derechos del obligado principal era motivo suficiente para considerarlo fallido.

Referencias bibliográficas

- Álvarez-Arias, O. (11 de diciembre de 2023). La derivación de responsabilidad subsidiaria no se puede basar en el mero hecho de ser miembro del consejo de administración de la sociedad deudora. *Fiscal Impuestos*. <https://www.fiscal-impuestos.com/responsabilidad-subsidiaria-consejo-de-administracion>
- Checa González, C. (1994). *La legitimación en el nuevo Reglamento de Procedimiento* en las *Reclamaciones Económico-Administrativas*. Universidad de Extremadura.
- Durán-Sindreu Buxadé, A. (s. f.). Responsabilidad subsidiaria de la agencia tributaria. <https://www.duransindreu.com/responsabilidad-subsidiaria-de-la-agencia-tributaria/>
- Fraile Fernández, R. (2024). *Tratado sobre responsabilidad tributaria*. Atelier.

⁵ El profesor de la Universidad Pompeu Fabra opinaba entonces que:

El TEAC le está otorgando a la AEAT una prerrogativa de enorme valía a la vez que seguro que cuestionable en vía jurisdiccional, cual es la capacidad de decidir cuándo un bien o derecho es realizable o no. De esta discrecionalidad y del exceso de celo de los órganos de recaudación dependerá que un responsable subsidiario pueda o no ver amenazado su patrimonio. Y no sólo eso, este último deberá probar, para proteger aquel, que aquellos bienes y derechos del deudor principal son suficientes para hacer frente a la deuda. Es decir, él solo deberá realizar la labor que le compete al potente departamento de recaudación tributaria de la AEAT.