

Relación entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria desde la perspectiva de los artículos 24 y 25 de la Constitución

Análisis de la [STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022](#)

Alfonso del Castillo Bonet

Abogado de litigación tributaria (España)

adelcastillo@icaalava.com | <https://orcid.org/0009-0008-4428-0469>

Extracto

La doctrina fijada por el TS en sentencia de 22 de abril de 2024, sobre la innecesaridad de agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria y la falta de exigencia de su justificación en un previo expediente administrativo, pudiera infringir los principios constitucionales de tipicidad y proporcionalidad (art. 25 de la Constitución) y los derechos a la prueba y el acceso al expediente (arts. 24 de la Constitución y 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) en los casos de responsabilidad subsidiaria de naturaleza sancionadora.

Publicado: 04-12-2024

Cómo citar: Castillo Bonet A. del (2024). Relación entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria desde la perspectiva de los artículos 24 y 25 de la Constitución. (Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 163-170. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.23471>

1. Supuesto de hecho

El objetivo del presente trabajo es el análisis crítico de la doctrina fijada por la STS de 22 de abril de 2024 (rec. de cas. núm. 9119/2022 –NFJ093155–), desde la perspectiva del derecho constitucional. La doctrina fijada por el TS podría infringir los derechos fundamentales y las garantías reconocidas en los artículos 24 y 25 de la Constitución española (CE) en los casos de responsabilidad subsidiaria de naturaleza sancionadora, como era el caso tratado por el TS (art. 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria –LGT–). Por lo tanto, el TC podría modificar o matizar la doctrina fijada por el TS a través de un eventual recurso de amparo.

2. Doctrina del tribunal

La STS de 22 de abril de 2024 (rec. de cas. núm. 9119/2022 –NFJ093155–) fija como doctrina al interpretar los artículos 41.5, 42.1 a), 43.1 a) y 176 de la LGT y 61.2 del Reglamento general de recaudación (RGR) que:

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser 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.

El párrafo transcrito fija doctrina, pero defiende, en la misma frase, dos ideas aparentemente incompatibles: «no exige agotar previamente todas las posibilidades» (libertad de elección) y la necesidad de analizar «los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios» (actividad reglada).

Adicionalmente, la doctrina transcrita presenta elementos contradictorios con los razonamientos de la propia sentencia y con los hechos del caso, no modificables en casación (art. 87 bis de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa –LJCA–), que originan elementos de distorsión en su comprensión.

Desde el punto de vista fáctico, la posible existencia de responsables solidarios era evidente. El propio TSJ de Valencia, autor de la sentencia casada, calificaba la concurrencia de una responsabilidad solidaria de «patente», puesto que la Administración tributaria había identificado al emisor de la factura falsa (art. 42.1 a) de la LGT). La claridad de la concurrencia de responsables solidarios no ha pasado desapercibida en la doctrina (Banacloche Palao, 2024; Romero Plaza, 2024). Sin embargo, la sentencia confirma la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT y cuestiona la existencia de posibles responsables solidarios a pesar de estar vetada en casación una valoración de los hechos fijados en la sentencia de instancia.

Desde el punto de vista jurídico, el primer párrafo del FJ 3.5.2 de la sentencia, al interpretar los artículos 41.5 y 176 de la LGT, afirma de manera tajante: «5.2. Ningún precepto de la Ley General Tributaria prevé que no se pueda declarar la responsabilidad subsidiaria sin antes agotar los supuestos de responsabilidad solidaria y declarar la responsabilidad de todos los que puedan serlo en esta condición».

Idea que vuelve al remarcar de manera taxativa en los siguientes párrafos: «Ninguno de los preceptos citados exige que la declaración de responsabilidad subsidiaria precise agotar las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, pues se refieren a la declaración de fallido de los responsables solidarios si los hubiera». E, incluso, transcribe una previa STS de 7 de marzo de 2016 (rec. núm. 1300/2014 –NFJ062270–), que con rotundidad sostiene: «Lleva razón la Sala de instancia cuando afirma que la Administración no estaba obligada a indagar si había responsables solidarios».

La interpretación conjunta y sistemática de la sentencia parece inclinarse por una libre elección del responsable o, por lo menos, una posición laxa respecto de la obligación de dirigirse primero frente a los responsables solidarios. Posición que se confirma por el hecho de que la sentencia declare que no tiene que existir constancia, en un previo expediente, de la decisión administrativa de no dirigirse frente a eventuales responsables solidarios.

El resultado es que la sentencia de 22 de abril de 2024 parece aceptar la posición de la Sección 7.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN que, en sentencia de 20 de septiembre de 2022 (rec. núm. 1036/2018 –NFJ092080–), defiende la libre elección del

responsable por la Administración frente a los votos particulares que sostenían que la Administración «tiene el deber, no una opción».

La conclusión alcanzada por el TS ha sorprendido a la doctrina al apartarse de la tesis, más garantista y mayoritaria, fijada por el TEAC en sus resoluciones de 30 de noviembre de 2017 (RG 3719/2015 –NFJ093661–) y 17 de julio de 2023 (RG 6794/2020 –NFJ090553–) y otros tribunales superiores de justicia. El TEAC defendía que era necesario iniciar el expediente de derivación solidaria cuando existían datos razonables sobre un posible responsable. Como consecuencia de la nueva doctrina, el TEAC ha cambiado de criterio en la reciente resolución de 17 de junio de 2024 (RG 2887/2021 –NFJ083620–) confirmando una interpretación de la STS favorable a la libertad de elección.

En resumen, la sentencia de 22 de abril de 2024 parece fijar como doctrina una cierta libertad respecto a la elección del responsable tributario. Por ello, ha merecido diversos comentarios críticos desde la perspectiva del propio derecho tributario (Banacloche Palao, 2024; Romero Plaza, 2024).

3. Comentario crítico

Por un lado, la innecesaridad de exteriorizar el fundamento de la decisión de no instar la responsabilidad solidaria incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente al derecho a la prueba y un posible control de la Administración (arts. 24, 103.1 y 106.1 de la CE). Por otro, la no exigencia de agotar los indicios frentes a responsables solidarios puede afectar a los principios de tipicidad y proporcionalidad sancionadora (art. 25 de la CE) en los casos de responsabilidades subsidiarias de naturaleza sancionadora, como era el caso analizado por la sentencia de 22 de abril de 2024.

La responsabilidad tributaria tiene, salvo supuestos excepcionales –y controvertidos– una dimensión sancionadora. Así lo afirma la STC 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191): «tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora» (FJ 3 *in fine*). La consecuencia jurídica, según el propio TS en la sentencia de 15 de marzo de 2022 (rec. núm. 3723/2020 –NFJ085603–, FJ 3), es el carácter sancionador de:

Determinados supuestos de responsabilidad subsidiaria o solidaria previstos en la LGT –los de los arts. 42.1 a) y 2 a), b) y c), 43.1 a) [...]–. Ello conlleva, en estos supuestos de responsabilidad tributaria, que resulten exigibles las garantías fundamentales de derecho sancionador.

El caso de la STS de 22 de abril de 2024, precisamente, era uno de los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT. Por lo tanto, nos encontramos

ante una responsabilidad subsidiaria de carácter indiscutiblemente sancionador a la que deben aplicarse las garantías constitucionales del artículo 25 de la CE: la tipicidad y la proporcionalidad.

La regulación de la responsabilidad tributaria presenta un conjunto de supuestos heterogéneos. La cualificada opinión de Merino Jara (2006, p. 16), como integrante de la sala que ha dictado la sentencia de 22 de abril de 2024, defiende que no hay un «criterio rector» ni un «criterio cierto a la hora de configurar como subsidiarios o como solidarios los diferentes supuestos». Dicha idea parece contenerse en la sentencia de 22 de abril de 2024 en el FJ 3.2 al considerar que los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria son situaciones diversas que hacen cuestionable la existencia de una regla general. Es decir, indirectamente, se cuestiona la jerarquía y gradación entre las modalidades de derivación de responsabilidad.

Sin embargo, el legislador sí ha realizado una clasificación que afecta a la tipicidad, proporcionalidad y culpabilidad de los diferentes casos de responsabilidad. Los supuestos de solidaridad comportan un mayor reproche social, una mayor intensidad de la culpabilidad; motivo por el que responden solidariamente con el deudor principal desde la finalización del periodo de pago voluntario, sin necesidad de esperar a la declaración de fallido del deudor principal. Es decir, responden, como consecuencia de su conducta, casi al mismo nivel que el deudor principal. Sin embargo, en la responsabilidad subsidiaria la culpabilidad del comportamiento es menor y el legislador no permite iniciar el procedimiento de derivación sin haber declarado fallido al deudor principal y a los responsables solidarios (derecho de reembolso frente a responsables solidarios defendido; véase Merino Jara, 2006, p. 19). La diferencia se aprecia claramente en el caso analizado por la sentencia de 22 de abril de 2024: un eventual responsable solidario por emitir facturas falsas (conducta activa y dolosa contemplada en el art. 42.1 a) de la LGT) frente a un responsable subsidiario por no haber adoptado las medidas necesarias para evitar el incumplimiento (conducta omisiva prevista en el art. 43.1 a) de la LGT). Hay un mayor reproche en el responsable solidario por su comportamiento activo y consciente.

En este punto es donde la doctrina del TS puede infringir las garantías constitucionales al acordar que «la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria». La tipicidad, como manifestación del principio de legalidad penal, exige la adecuación de la conducta realizada a los hechos descritos en la norma. En el caso de las derivaciones de responsabilidad subsidiaria, el legislador solo contempla la exigencia de la responsabilidad cuando no haya un sujeto cuyo comportamiento implique un reproche mayor y, en consecuencia, la responsabilidad solo le sea exigida a él. En otras palabras, agotar las opciones frente a responsables solidarios es un elemento del tipo que no puede ser desconocido ni matizado por los tribunales de justicia puesto que afectaría a un derecho fundamental susceptible de recurso de amparo.

Son numerosas las sentencias del TC que fijan el concepto de tipicidad y legalidad sancionadora. Por ejemplo, la STC 151/1997, de 29 de septiembre (NFJ093665), en materia sancionadora administrativa:

La garantía de tipicidad, que impide que los órganos judiciales puedan sancionar fuera de los supuestos y de los límites que determinan las normas, no es más que el reverso, el complemento y el presupuesto de la garantía de determinación que ha de preservar el legislador y, en su caso, la Administración, con normas «concretas, precisas, claras e inteligibles» (STC 34/1996, fundamento jurídico 5º).

Y continúa la STC 151/1997:

[...] por razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención punitiva, no sólo la sujeción de la jurisdicción sancionadora a los dictados de las leyes que describen ilícitos e imponen sanciones, sino la sujeción estricta, «[...] o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y son objetivamente perseguibles» (fundamento jurídico 5º). O, en palabras de la STC 133/1987, «el principio de legalidad [...] significa un rechazo de la analogía como fuente creadora de delitos y penas, e impide, como límite a la actividad judicial, que el Juez se convierta en legislador» (fundamento jurídico 4º).

En la medida de que los principios sancionadores de tipicidad y legalidad exigen el agotamiento de todos los elementos del tipo –en nuestro caso, la inexistencia de responsables solidarios– para poder imponer la sanción de responsabilidad, la doctrina fijada por el TS de no agotar todos los indicios contra responsables solidarios podría infringir las garantías constitucionales recogidas en el artículo 25 de la CE, susceptible de amparo. En el caso tratado por la STS de 22 de abril de 2024, la existencia de indicios era evidente, aunque el TS entra a valorar una cuestión fáctica excluida del recurso de casación (art. 87 bis de la LJCA) y fijada claramente por la sentencia de instancia.

En resumen, si el legislador ha establecido en el tipo de la responsabilidad subsidiaria que solo cabe en los casos en los que no hay responsables solidarios, la doctrina del TS por la que se declara que no es necesario «agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria» infringe el principio de tipicidad, al apartarse del mandato del legislador.

Por otro lado, se vería afectado el principio de proporcionalidad penal, también recogido en el artículo 25 de la CE y aplicable al ámbito sancionador tributario. Concibe el TC el principio de proporcionalidad en su sentencia 74/2022, de 14 de junio, FJ 3, relativa a la posible inconstitucionalidad del artículo 203.6 b) de la LGT, como el equilibrio entre la gravedad de la sanción y la intensidad de las consecuencias. En el caso de la relación entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, ha sido el legislador el que ha valorado y ordenado expresamente que no se persiga al responsable subsidiario mientras exista un responsable solidario. En otras palabras, la proporcionalidad en la deuda exigida a los responsables subsidiarios obliga a que no haya un responsable solidario cuya conducta suponga un mayor reproche social en relación con el impago del deudor principal.

En conclusión, los principios de tipicidad y proporcionalidad impiden la exigencia de una responsabilidad subsidiaria mientras haya indicios de responsables solidarios de conformidad con los artículos 41.5 y 176 de la LGT porque afecta a las garantías constitucionales aplicables.

El segundo punto de la sentencia constitucionalmente discutible es la falta de necesidad de «exteriorizar el fundamento» de la decisión de no declarar a otros como responsables solidarios. La crítica en este punto es doble. En primer lugar, la tipicidad e imposición de la sanción –de la responsabilidad– exige una motivación y, si la inexistencia de responsables solidarios es un elemento de la tipicidad, también debe serlo de la motivación. Por su obviedad, no es necesario desarrollar más este punto.

En segundo lugar, desde el punto de vista de la legalidad ordinaria, el expediente administrativo es la vía de formación de la voluntad administrativa a través de los trámites que permiten analizar la idoneidad y oportunidad del acto administrativo. El expediente administrativo no solo es necesario para el acierto del acto administrativo y la formación de la voluntad administrativa, sino también para su control, especialmente cuando existen indicios de posibles responsables solidarios.

Desde el punto de vista constitucional, el acceso al expediente es un derecho constitucional a la prueba en la revisión de la actuación administrativa. Incluso, se incorporó expresamente al derecho de la Unión a través del artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: «Derecho a una buena administración: [...] el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial». La inexistencia de expediente administrativo impide el sometimiento de la administración al control judicial y la legalidad (arts. 103.1 y 106.1 de la CE) y limita el desarrollo de la tutela judicial efectiva. El TC ha declarado en numerosas ocasiones que «la efectividad que se predica del derecho a la tutela judicial (art. 24 CE) impiden que puedan existir comportamientos de la Administración pública –positivos o negativos– inmunes al control judicial» (SSTC 294/1994, de 7 de noviembre –NFJ093687–, FJ 4; 36/1997, de 25 de febrero –NFJ093688–, FJ 3; y 136/1995, de 25 de septiembre –NFJ093689–, FJ 3). En consecuencia, si no hay expediente, no es posible oponerse ni defenderse ni controlar el acierto de la decisión administrativa de no dirigirse contra los responsables solidarios.

Por lo tanto, la declaración del TS estableciendo que no es necesario que la Administración exteriorice el porqué no se ha decidido dirigir la acción contra un posible responsable solidario también infringiría el artículo 24 de la CE, susceptible de un eventual recurso de amparo.

3.1. Conclusión

La STS de 22 de abril de 2024, en nuestra opinión, plantea dudas sobre el exacto contenido de su doctrina porque existe una distorsión o contradicción entre los hechos, los razonamientos y la propia doctrina fijada por la sentencia.

En todo caso, la doctrina del TS, cualquiera que sea su alcance exacto, plantea problemas de constitucionalidad susceptibles de amparo constitucional. En primer lugar, afecta a una institución jurídica –la responsabilidad tributaria subsidiaria del art. 43.1 a) de la LGT– a la que le es de aplicación las garantías penales del artículo 25 de la CE. La inexistencia de responsables solidarios es un requisito de tipicidad y proporcionalidad, por lo que la Administración debe agotar todas las posibilidades de su declaración antes de dirigirse frente a los responsables subsidiarios.

En segundo lugar, la innecesaridad de expediente administrativo, defendida por el TS, afecta a la propia motivación de la tipicidad, al derecho al acceso al expediente y la prueba y, por supuesto, al control de la Administración en un Estado de derecho, de conformidad con los artículos 24, 103.1 y 106.1 de la CE y 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Referencias bibliográficas

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/rcyt.2024.22359>

Merino Jara, I. (2006). Acerca de la responsabilidad tributaria. *Anuario de la Facultad de Derecho*, 24. Universidad de Extremadura.

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*, 2(145), 235-243.