

Declaración de fallido y derivación de responsabilidad

Análisis de la RTEAC de 30 de mayo de 2018, RG 877/2016

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

EXTRACTO

El objeto de este comentario es analizar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de mayo de 2018, que fija como criterio doctrinal una interpretación ya acuñada por este mismo tribunal en resoluciones muy anteriores en el tiempo, de acuerdo con la cual para que resulte procedente la declaración de fallido del deudor principal (y consecuentemente, quede habilitada la Administración a fin de derivar la correspondiente responsabilidad subsidiaria) basta con que se constate que, aunque existan bienes o derechos en el patrimonio del deudor principal, estos no sean inmediatamente realizables y por ello suficientes para hacer frente a la deuda tributaria.

1. SUPUESTO DE HECHO

El caso resuelto se refiere a una sociedad de responsabilidad limitada que no ingresó en plazo voluntario cierta deuda tributaria. La Administración tributaria, a través del Equipo Regional de Recaudación, llevó a cabo actuaciones de embargo sobre el patrimonio del deudor (emitió 9 diligencias de embargo de cuentas bancarias y obtuvo 19,63 €; emitió 14 diligencias de embargo sobre créditos de la empresa sin obtener ingreso alguno y constató –a través de la información facilitada por el Registro de la Propiedad y por la Dirección General de Tráfico, respectivamente– que la entidad no era titular de inmueble alguno ni de vehículos).

Hay que reseñar que el Equipo de Recaudación, al detectar la existencia de derechos de cobro pendientes a favor del deudor principal por cuantías importantes (273.030,37 € en total), efectuó requerimientos de información a las empresas deudoras, siendo su conclusión que el primer crédito no tenía confirmada su existencia, el segundo consistía en unas facturas sobre las que no se había acreditado si fueron pagadas o no, el tercero y cuarto correspondían a sociedades en concurso y el quinto era un crédito en garantía de una obra que quedó paralizada, por lo que, a juicio de la Administración tributaria, todos estos créditos no resultaban realizables.

Como consecuencia de dichas actuaciones, y puesto que mediante las mismas no se llegó a cubrir el importe del débito tributario pendiente, con fecha 20 de marzo de 2013 se declaró fallido al deudor principal.

Posteriormente, con fecha 22 de julio de 2013 se notificó acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria al administrador de la sociedad, en aplicación del artículo 43.1 b) de la Ley general tributaria (LGT).

El administrador interpuso recurso de reposición contra dicho acuerdo, recurso que fue desestimado y, seguidamente, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura (TEAR Extremadura), que resolvió a su favor en Resolución de 28 de noviembre de 2015 (reclamación 06/00020/2014).

El TEAR Extremadura consideró que no era correcta la declaración de fallido del deudor principal al haber quedado constatado que este tenía un patrimonio constituido, al menos, por los créditos reseñados, créditos que eran embargables como demostró el hecho de que la Administración tributaria los embargó todos. A juicio del TEAR Extremadura, la Administración tributaria se había basado en la incertidumbre sobre el cobro de dichos créditos para sustentar la declara-

ción de fallido del deudor principal, criterio que no resultaba suficiente ni para justificar dicha declaración ni la subsiguiente derivación de responsabilidad al administrador.

Asimismo interpretó el tribunal extremeño que no existió una adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal, por cuanto tuvo que ser el propio responsable subsidiario quien, con fecha 25 de abril de 2013, puso de manifiesto a la Administración tributaria la existencia de algunos de dichos créditos a favor del deudor principal, limitándose el servicio de recaudación a embargarlos inmediatamente.

Por último, el TEAR Extremadura desvirtuó la alegación mantenida por la Administración tributaria a partir de una sentencia de la Audiencia Nacional en el sentido de que una vez declarado fallido un deudor principal (lo que, en el caso que comentamos, tuvo lugar el 20 de marzo de 2013), en nada afecta a la ulterior declaración de responsabilidad subsidiaria el hecho de que, posteriormente, se tenga conocimiento de bienes embargables de dicho deudor principal. El TEAR Extremadura precisó que la Audiencia Nacional circunscribía tal interpretación al supuesto de que el responsable subsidiario no se hubiera opuesto a la declaración de fallido del deudor principal, resultando esta firme y consentida, condición que no se daba en el caso extremeño.

Ante este pronunciamiento del TEAR Extremadura, la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) formuló recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando que la declaración de fallido es una declaración de insolvencia del deudor que debe interpretarse como ausencia de bienes realizables, señalando que tal acreditación no exige agotar para cada deuda toda su posible tramitación administrativa.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en su Resolución de 30 de mayo de 2018 (RG 877/2016 –NFJ070438–) que pone fin al recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, confirma su interpretación sobre los requisitos necesarios para la declaración de fallido de un deudor principal, a efectos de habilitar la posterior derivación de responsabilidad subsidiaria.

De acuerdo con este criterio administrativo «una vez constatado por la Administración que los bienes no son realizables de inmediato y por ello suficientes para hacer frente a la deuda, se procederá a la declaración de fallido, total o parcial, sin perjuicio de que los órganos de recaudación vigilen la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos y se proceda a la rehabilitación de los créditos declarados insolventes».

Como comentaremos seguidamente, el TEAC, a través de esta nueva resolución, ratifica una vez más el proceder de la Administración tributaria cuando invierte el funcionamiento de una de las garantías legalmente previstas para el cobro del crédito tributario: la institución de la responsabilidad subsidiaria.

3. COMENTARIO CRÍTICO: PROGRESIVA DESAPARICIÓN DE LAS GARANTÍAS QUE PERMITEN LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA FACILITANDO LA DECLARACIÓN DE FALLIDO DEL DEUDOR PRINCIPAL

Toda relación jurídico-tributaria vincula al ente público que ha establecido el tributo y al obligado tributario. Nace para dar cumplimiento a una obligación nacida *ex lege* (art. 133 CE) que tiene por objeto fundamental allegar a las arcas públicas los recursos necesarios para afrontar el gasto público¹.

En esta relación, las partes no se encuentran en un plano de igualdad, sino que el acreedor tributario ostenta una posición preeminente, puesto que goza de la denominada autotutela administrativa la cual, en definición clásica acuñada por los profesores García de Enterría y Fernández Rodríguez (2011, pp. 533 y ss.), significa que la Administración, salvo previsión legal expresa en contra, crea, modifica, extingue y realiza situaciones jurídicas unilateralmente, por su propia autoridad. Una de las principales manifestaciones de esta autotutela en la esfera tributaria se plasma en la función recaudatoria de la Administración tributaria.

Como toda función, la recaudatoria implica el ejercicio de un poder-deber por parte de la Administración que, en palabras de Bayona de Perogordo y Soler Roch (2006, p. 251), va dirigido «a procurar la realización del crédito tributario y para lo cual detenta una serie de potestades conferidas por el ordenamiento jurídico y ejercidas de acuerdo con la ley».

Entre dichas facultades, el procedimiento de apremio permite a la Administración conseguir de forma coactiva el cobro de las deudas tributarias que no hayan sido satisfechas espontáneamente, ya sea en periodo voluntario o en el periodo ejecutivo, por el obligado tributario (Cervantes Sánchez-Rodrigo; De Diego Ruiz; Mejías López; Mestre García; Plaza Alonso; Ruiz Gómez, 2004, p. 329).

Para llevar a cabo de manera satisfactoria la función recaudatoria, la Administración cuenta con técnicas y medios informáticos, electrónicos y telemáticos que le permiten realizar exhaustivas labores de investigación y detección de los bienes y derechos de los obligados tributarios (art. 96.1 en relación con art. 115.1 LGT).

Por tanto, en el presente supuesto nos encontramos ante un escenario en el que el sujeto activo (la Administración tributaria) tiene a su alcance los medios y las potestades que necesita para cobrar la deuda tributaria devengada a su favor.

¹ El artículo 17.1 de la LGT define la relación jurídico-tributaria como «el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos», acuñando un concepto considerado «excesivamente amplio e impreciso» por parte de la doctrina (Cazorla Prieto, L. M.^a, 2018, p. 222).

Por si ello fuera poco, el ordenamiento jurídico-tributario español, siguiendo en este punto el derecho civil de obligaciones², regula una serie de medidas de refuerzo del crédito tributario cuyo único objeto es asegurar su percepción en aquellos supuestos en los que el deudor incumple su obligación de pago. Una de estas medidas garantistas se articula, siguiendo a Berliri (1971, p. 543), «mediante la extensión de la responsabilidad al patrimonio o a un bien determinado de otro sujeto, de suerte que si los bienes del deudor resultan insuficientes para permitir la satisfacción de la referida obligación, el acreedor puede dirigirse al patrimonio de un tercero».

Es la institución de la responsabilidad tributaria desarrollada en los artículos 41 y siguientes de la LGT. El responsable no es un deudor principal pero la ley lo coloca junto a este (art. 41.1 LGT), añadiéndolo como una clase distinta de deudor, con diferente régimen jurídico.

Limitándonos al caso del responsable subsidiario, que es el que nos ocupa en este comentario (y que, por otra parte, constituye la regla general salvo precepto legal expreso en contrario, según el art. 41.2 LGT), su declaración como tal exige un presupuesto habilitante esencial (art. 176 LGT): la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios³.

Esta declaración de fallido del deudor principal debe constituir un muro de contención frente a la responsabilidad que arrostrará un tercero (generalmente, el administrador de la sociedad), que no es sujeto pasivo ni tampoco deudor principal, pero que va a tener que hacer frente a la obligación tributaria principal –siempre que se verifique, eso sí, alguno de los presupuestos de hecho de la responsabilidad subsidiaria, esto es, participación en la comisión de una infracción tributaria (art. 43.1 a) LGT), cese de la entidad (art. 43.1 b) LGT), concurso de la sociedad (art. 43.1 c) LGT), adquirentes de bienes afectos a la deuda tributaria (art. 43.1 d) LGT), agentes y comisionistas de aduanas respecto de bienes despachados sin la acreditación del pago del tributo (art. 43.1 e) LGT), subcontratistas de obras (art. 43.1 f) LGT), y las letras g) y h) del mismo precepto legal, con relación a personas jurídicas que han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta–.

El legislador tributario, al plasmar el régimen jurídico del responsable en la ley, ha querido asegurarse de que el deudor principal resulta verdaderamente incapaz de pagar su deuda antes de exigírsela a un tercero ajeno al hecho imponible. De ahí la necesidad ineludible de la declaración de fallido o insolvente del deudor principal.

Pues bien, la resolución que comentamos en estas páginas abre una brecha en ese muro de contención que es la declaración de fallido del deudor principal al permitir la procedencia de tal

² Artículos 1.111, 1.121, 1.291.3, 1.297, 1.298, 1.911 y 1.920 de Código Civil.

³ En este sentido, la RTEAC de 9 de junio de 2010 (RG 1065/2010 –NFJ040349–) precisa que la declaración de fallido no es propiamente un título ejecutivo para actuar contra el responsable subsidiario y no forma parte del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, sino que es un presupuesto de hecho conforme al cual el procedimiento de derivación de responsabilidad es viable.

declaración aunque la Administración no haya perseguido hasta el final el patrimonio del deudor, como exige el artículo 173 de la LGT.

Esta circunstancia ya fue puesta de relieve en 2011 por el profesor Calvo Vérguez (2011, p. 160) cuando aseguraba que «lo cierto es, sin embargo, que la Administración tributaria ha venido admitiendo la procedencia de la declaración de fallido en aquellos casos en que el órgano de recaudación pueda ver mínimamente dificultada la ejecución de su crédito frente al deudor principal». Y aún antes, el profesor Galán Ruiz (2005, p. 179) indicaba que «la naturaleza garantista de la responsabilidad no puede servir para que los defectos en la actuación administrativa se vean económicamente subsanados mediante la derivación de la deuda a los responsables subsidiarios».

En definitiva nos encontramos ante casos en los que la Administración tributaria, tras una apariencia de actividad investigadora y persecutoria sobre los bienes del deudor principal (en el caso que comentamos, y como ha señalado expresamente el TEAC Extremadura, la falta de investigación es tan obvia como que fue el propio responsable quien indicó a los servicios de recaudación la existencia de los créditos embargables del deudor principal), efectúa la declaración de fallido ante la dificultad de realizar de forma inmediata los créditos localizados. A juicio del TEAC, es suficiente como actividad investigadora la especificación en el informe de las gestiones hechas y de las razones por las que dichos créditos no son realizables: respecto al primero (una retención por garantía de obra), que el retenedor no había confirmado su existencia; en cuanto al segundo (dos facturas), que el deudor no había confirmado si fueron o no pagadas; el tercero y el cuarto, que eran créditos contra sociedades que estaban en concurso de acreedores, y sobre el quinto crédito, que lo era en garantía de una obra paralizada en el momento de las actuaciones administrativas.

Frente a esta situación, la Administración prefiere declarar la falencia y derivar responsabilidad (lo que implica un cobro más próximo) antes que perseguir los créditos del deudor principal, con el desgaste temporal que ello conlleva.

Este proceder administrativo está avalado desde hace décadas por el TEAC, que más de veinte años atrás ya consideraba que «la declaración de fallido no supone necesariamente la insolvencia del deudor principal ni la carencia de bienes conocidos, bastando que estos, aun existiendo, carezcan del valor suficiente o de capacidad para solventar los créditos tributarios» (RTEAC de 15 de abril de 1998).

La doctrina administrativa incluso ha llegado a admitir la declaración de fallida de una sociedad que, aun teniendo bienes embargables de valor suficiente para hacer frente al pago de la deuda tributaria, no pudo satisfacer la misma por declararse desierta la subasta, no habiéndose podido tampoco proceder a la adjudicación directa (RTEAC de 22 de noviembre de 1996 –RG 7954/1993, NFJ005308–)⁴.

⁴ Asimismo, se ha admitido que una sociedad sea declarada fallida aunque continúe desarrollando la actividad. Por otro lado, no se precisa la declaración de concurso para que una empresa sea declarada insolvente (Sentencias de la Au-

Como resume el TEAC «no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables» (RTEAC de 9 de junio de 2010, RG 1065/2010 –NFJ040349–; de 13 de junio de 2007, RG 2478/2006 –NFJ029166–, y de 1 de marzo de 2006, RG 961/2005 –NFJ023696–). Por otra parte, entiende el tribunal que la protección del responsable queda salvaguardada por el hecho de que está facultado para discutir la procedencia de la declaración de fallido y porque en todo caso siempre puede repetir contra el deudor principal.

Sin embargo, estas dos medidas suponen una escasa garantía para el responsable: la primera porque, como indica el TEAC, para oponerse a la derivación no basta con la mera alegación del responsable subsidiario sobre la existencia de otros bienes o derechos, sino que tiene que acreditar que son realizables, y que lo son de forma inmediata, lo que dificulta enormemente la prueba. Además, la doctrina ha corroborado que la declaración de fallido no es un acto que se deba notificar al deudor principal, pues constituye el presupuesto de una acción que le resulta ajena (la acción de pago sobre el responsable subsidiario), y que los tribunales califican como un acto interno (STSJ de Castilla-La Mancha de 2 de abril de 2012, rec. núm. 620/2008 –NFJ047477–, o RTEAC de 1 de marzo de 2007, RG 4120/2005 –NFJ026563–) (Santolaya Blay, 2014).

Y la segunda, porque trasladar al responsable la obligación de perseguir los bienes del deudor principal para recuperar el pago hecho a la Hacienda es, siguiendo a Calvo Vérguez (2011, p. 160), trasladarle un problema cuando además el responsable «dispone de menos recursos [que la Administración tributaria] en aras de lograr la ejecución de un patrimonio».

¿Qué dicen al respecto los tribunales de justicia?

Pues como en todo este asunto, los matices son muy sutiles. Ante la frecuente alegación de los declarados responsables subsidiarios en el sentido de que la Administración no ha perseguido los bienes del deudor principal hasta el final, los tribunales han considerado que no basta con argumentar que existen créditos a favor del deudor principal, sino que hay que demostrar la existencia de los mismos, pero no exigen, como sí hace el TEAC en la resolución objeto del presente análisis, que se demuestre asimismo que el crédito es de realización inmediata.

Por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2007 (rec. núm. 4754/2002 –NFJ026975–) ratificó la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de abril de 2002 y desestimó el recurso de casación interpuesto, al considerar constatada la imposibilidad de satisfacer la deuda tributaria con los bienes y derechos de la sociedad deudora, siendo válida la declaración de fallido del deudor principal en cuanto que el recurrente no demostró la existencia del crédito alegado.

En este caso, el recurrente había declarado que existía un crédito a favor de la entidad deudora por importe de 74.683.531 pesetas a cargo de un determinado organismo autónomo, y aportó como prueba de su alegación el libro contable de la empresa. La Audiencia no aceptó como «apto

diencia Nacional de 14 de febrero de 2005, rec. núm. 1175/2002 –NFJ021754–, y 17 de octubre de 2005, rec. núm. 136/2003 –NFJ022304–).

y suficiente» dicho medio de prueba para demostrar la existencia del crédito cuando el organismo autónomo la había negado mediante certificación emitida con fecha 10 de mayo de 1995, dirigida a la Administración de Carabanchel de la AEAT.

Por tanto, *a contrario sensu*, podríamos interpretar que si hubiera quedado debidamente demostrada la existencia del crédito sí que hubiera correspondido a los servicios de recaudación perseguir su ejecución antes de que hubiera podido procederse a la declaración de fallido.

Si centramos el problema, lo que ocurre es que cuando existen posibles bienes o derechos en el patrimonio del deudor principal pero de difícil o lenta realización (como por ejemplo, derechos de crédito en discusión), la Administración tributaria recurre a la declaración de fallido mediante el simple expediente de considerar de «difícil realización» los créditos existentes.

Y, en este sentido, invierte la carga de la prueba exigiendo al responsable subsidiario que demuestre, no solo que existen créditos a favor del deudor principal para hacer frente a la deuda tributaria sino, además, que dichos créditos son realizables de forma inmediata, lo que supone un esfuerzo probatorio que, a nuestro juicio, resulta excesivo y no exigido por la legislación recaudatoria vigente.

Efectivamente, el artículo 61 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), considera fallidos a aquellos obligados respecto de los cuales *se ignore la existencia* de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. Luego solo puede exigirse al recurrente la prueba de la existencia de dicho patrimonio pero no la de la ejecutabilidad inmediata de los mismos, como pretende el TEAC.

Esta parece ser la interpretación del Tribunal Supremo sobre el particular. En Sentencia de 3 de abril de 2012 (rec. núm. 6448/2009 –NFJ071482–), el tribunal incide en la diferencia entre la responsabilidad solidaria y subsidiaria, en lo que al procedimiento de declaración de responsabilidad se refiere. Si no se exigiera la persecución de los bienes del deudor principal antes de derivar la responsabilidad al responsable subsidiario, se le estaría convirtiendo en un responsable solidario:

«la exigencia de responsabilidad subsidiaria está sujeta a la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, es decir, la declaración de insolvencia del mismo conforme al artículo 163 del Reglamento General de Recaudación, calificando de incobrables los créditos que no puedan hacerse efectivos tras el oportuno procedimiento de apremio, pues no basta, para cubrir el requisito de los artículos 37.5 y 14.1 a) y poder actuar contra el responsable subsidiario, con que el sujeto pasivo no haya ingresado el tributo en periodo voluntario, sino que la Administración ha de dirigir contra él el correspondiente procedimiento de apremio y culminarlo sin poder cobrar el tributo».

Por ello, el Tribunal Supremo exige «la actividad desarrollada por la Hacienda pública a través de numerosas gestiones» para recaudar la deuda tributaria, y solo cuando queda acreditado que el resultado es negativo ha de entenderse cumplido el requisito del artículo 163 del RGR (actual 61) en relación con el artículo 41.5 de la LGT.

Aun así, resulta excesivamente ambiguo, en nuestra opinión, este concepto de «pluralidad de gestiones» para justificar una declaración de insolvencia del deudor principal.

Sin embargo, vemos que el Tribunal Supremo se alinea en una corriente jurisprudencial mantenida por otros tribunales de justicia, de acuerdo con la cual la declaración de fallido no puede constituir una mera formalidad, sino que basándose en el «carácter iterativo del procedimiento administrativo de apremio, en el cual cada fase sucede a la anterior, definiendo todas ellas una secuencia global, precisa e ininterrumpida de estadios concatenados, tradicionalmente se ha sostenido que el fallido requiere la puesta en práctica del procedimiento y el apuramiento infructuoso del mismo» (Santolaya Blay, 2014). En este sentido se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears de 23 de enero de 1997 (rec. núm. 508/1995 –NFJ005220–); la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de abril de 1997 (rec. núm. 1477/1994 –NFJ005600–); las Sentencias de la Audiencia Nacional de 14 de febrero y de 17 de octubre de 2005 o la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 15 de noviembre de 2012 (rec. núm. 3/2012 –NFJ050392–).

Frente a esta interpretación, la Administración actúa de forma diferente cuando declara fallido al deudor principal, no ya por no tener bienes o derechos, sino al considerar que los que tiene resultan no embargables por su naturaleza o antieconomicidad. En este sentido, como ha señalado el citado inspector de Hacienda Santolaya Blay (2014), «ensayar la vía de cobro ejecutivo cuando de antemano se sabe a dónde conducirá, no parece, en efecto, lo más razonable. Se incurre entonces en lo que no desean los tribunales que sea la declaración de fallido: una simple formalidad». También hay jurisprudencia favorable a esta interpretación, más proclive a razones de eficacia administrativa: la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 2 de abril de 2012 admite que es válida la declaración de fallido cuando la Administración haya realizado las actuaciones de información suficientes y proporcionadas a los medios de que disponga para constatar la inexistencia de bienes susceptibles de embargo; o la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 23 de enero de 2013 (rec. núm. 15405/2012 –NFJ050974–), en la que se afirma que la declaración de fallido «lo que exige es el análisis previo de la existencia de bienes realizables en el patrimonio del deudor principal de suerte que solamente cuando estos faltan entra en juego la eventual responsabilidad subsidiaria».

Por supuesto, el TEAC es partidario de esta última interpretación de la declaración de fallido, como confirma la Resolución de 30 de mayo de 2018, la cual añade además el requisito de la *inmediatez* en la realización de los bienes o créditos («una vez constatado por la Administración que los bienes no son realizables de inmediato y por ello suficientes para hacer frente a la deuda se procederá a la declaración de fallido total o parcial»).

Así pues puede observarse que la doctrina administrativa ha evolucionado claramente en el sentido de facilitar cada vez en mayor medida los presupuestos habilitantes para la declaración de fallido y, subsiguientemente, para la derivación de la responsabilidad subsidiaria: partiendo de una exigencia inicial de apurar hasta el final el procedimiento ejecutivo se pasó a admitir la declaración de fallido si la Administración demostraba la inexistencia de bienes o derechos embargables, y actualmente se permite cuando la Administración considera que los bienes o derechos del deudor principal no son realizables «de inmediato».

En nuestra opinión, se está haciendo prevalecer la practicidad administrativa (ante la dificultad y la tardanza en perseguir el patrimonio del deudor principal es preferible derivar la responsabilidad a fin de cobrar la deuda tributaria cuanto antes) frente al derecho del responsable subsidiario a que la Administración tributaria desarrolle el procedimiento de recaudación de acuerdo con las exigencias de la ley (art. 30.2 LGT), incorporadas, en este caso, con el fin de garantizar que se agota la persecución del patrimonio del deudor principal antes de proceder contra quien no lo es, evitando la arbitrariedad y afianzando la seguridad jurídica.

Referencias bibliográficas

- Álvarez Martínez, J. (2009). Concurso mercantil y responsabilidad tributaria subsidiaria: la imposible consideración del referido concurso como presupuesto imprescindible para la exigibilidad de dicha responsabilidad. *Quincena Fiscal*, 14.
- Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, M.^a T. (2006). *Materiales de Derecho Financiero*. (6.^a ed.). Alicante: Librería Compás.
- Berliri, A. (1971). *Principios del Derecho Tributario*. Vol. II. Madrid: De Derecho Financiero.
- Calvo Végez, J. (2011). *La derivación de responsabilidad tributaria*. (1.^a ed.). Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria, Thomson Reuters Aranzadi.
- Cazorla Prieto, L. M.^a (2018). *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. (18.^a ed.). Thomson Reuters Aranzadi.
- Cervantes Sánchez-Rodrigo, C.; De Diego Ruiz, R.; Mejías López, M.; Mestre García, E.; Plaza Alonso, A.; Ruiz Gómez, E. (2004). *Guía de la Ley General Tributaria*. Valencia: CISS.
- Checa González, C. (2007). Responsables tributarios subsidiarios: Aspectos sustantivos y procedimentales para declarar esta responsabilidad, y examen de la extensión, o no, de la misma a las sanciones. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 19.
- Galán Ruiz, J. J. (2005). *La responsabilidad tributaria*. Pamplona: Thomson Aranzadi.
- García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R. (2011). *Curso de Derecho Administrativo*. Vol. I. (15.^a ed.). Civitas-Thomson Reuters.
- Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J. M. (2013). *La responsabilidad tributaria en caso de insolvencia*. Coediciones-Civitas.
- Santolaya Blay, M. (2014). Reubicando la declaración de fallido. *Tribuna fiscal*, 274. (*Boletín jurídico gtt, online*, 20 de octubre de 2014).
- Zabala Rodríguez-Fornós, A. (2008). *Responsables tributarios subsidiarios*. Grandes Tratados. Aranzadi