

La Administración tributaria puede declarar la responsabilidad subsidiaria sin la previa persecución y declaración de responsabilidad solidaria y correspondiente declaración de fallido de tal responsabilidad

Ha lugar al recurso interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia que consideró que al órgano de recaudación tributaria no le es posible optar por exigir o no la responsabilidad al responsable solidario y declararlo fallido, antes de dirigirse contra el deudor subsidiario.

No comparte el TS la interpretación realizada por la Sala de instancia, pues ningún precepto de la LGT prevé que no se pueda declarar la responsabilidad subsidiaria sin agotar los supuestos de responsabilidad solidaria y declarar la responsabilidad de todos los que puedan serlo en esta condición. En consecuencia, señala 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 concurrir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 22/04/2024

Nº de Recurso: 9119/2022

Nº de Resolución: 680/2024

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SENTENCIA

En Madrid, a 22 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 9119/2022, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de 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 n.º 424/2021 y 509/2021.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Leopoldo Segarra Peñarroja, en representación de don Borja y doña Esperanza .

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto 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 la que, previa declaración de la innecesiedad de pronunciamiento alguno en vía jurisdiccional en relación con el recurso presentado por don Borja al haberse producido la satisfacción extraprocesal de su pretensión, estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Esperanza contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de 14 de mayo de 2019 respecto de las deudas de la entidad Esencia Global Spain, SL.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: 1.- ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por D.^ª Esperanza , contra los actos administrativos que consta en el FJ1, los cuales anulamos por ser contrarios a derecho.

2.- Se imponen las costas a la parte demandada".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

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

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) Los artículos 41.5, 42.1.a), 43.1.a) y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] en relación con el artículo 61.2 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre) ["RGR"].

(ii) 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).

Reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que "clarifique definitivamente la cuestión para dejar sentado que la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de modo que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión y sin mayor indagación, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie".

2. La Sala de instancia, por auto de 14 de diciembre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido tanto el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado -parte recurrente-, como la representación procesal de don Borja y doña Esperanza -parte recurrida-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 5 de julio de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 19 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras reproducir los antecedentes de hecho necesarios para comprender la cuestión planteada, recogidos en el escrito de preparación, alega que ningún precepto de la LGT dice que no se pueda declarar la responsabilidad subsidiaria, sin antes agotar todos los supuestos de responsabilidad solidaria y declarar la responsabilidad de todos los que puedan serlo en esta condición.

Señala que el artículo 41.5 LGT - "La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios"- se refiere al supuesto de que se haya declarado la responsabilidad solidaria, lo que no supone que obligue a la Administración a hacerlo, lo que se confirma por el artículo 176 LGT.

Tampoco el artículo 61.2 del Reglamento General de Recaudación exige que la declaración de responsabilidad subsidiaria precise agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria. Igual que los arts. 41.5 y 176 LGT, el art. 61.2 RGR se refiere a la declaración de fallido de los responsables solidarios si los hubiera.

Advierte que el Tribunal Supremo ya abordó esta cuestión en la SSTS de 7 de marzo de 2016, RCA 1300/2014 y 17 de enero de 2013, RCA 3418/2010 que, aunque referidas a la LGT 1963, confirman que el requisito que establecía su art. 37.5 para la derivación de responsabilidad subsidiaria, consistente en que se haya efectuado previamente la declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, como exigen también ahora los arts. 41.5 y 176 LGT, lo que supone es que se ha de declarar fallidos a los responsables solidarios reconocidos como tales, no a los que hipotéticamente puedan existir.

Asimismo, cita las resoluciones de la Audiencia Nacional que esgrimió al preparar el recurso (Auto de 18-7-2019, de aclaración de Sentencia de 22-5-2019, rec. 700/2017, con referencia a las SSAN de 20-6-2019, rec. 762/2017 y de 11-11-2013, rec. 396/2011, esta última confirmada por la STS de 7-3-2016 precitada).

Afirma que "[...] solo porque se identifique a ciertas personas que, en principio y aparentemente, pudieran ser responsables solidarias de la deuda, no se puede asumir que lo son y que procede declararlas tales antes de poder declarar ninguna responsabilidad subsidiaria".

Concluye que "[...] si llega a exigirse que, antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, la Administración tenga que declarar responsables solidarios a quienes el posible responsable subsidiario

considera, interesada y subjetivamente, que son tales, se vaciaría de contenido la responsabilidad subsidiaria y se introduciría un elemento de incertidumbre e inseguridad jurídica difícilmente controlable. Ello, en cuanto es prácticamente imposible deslindar en qué supuestos los hipotéticos responsables solidarios no declarados por la Administración, por no encontrarles o por no considerarles tales, lo serían realmente. La seguridad jurídica exige que, al interpretar los arts. 41.5 y 176 LGT, como se ha hecho tradicionalmente con el art. 37.5 LGT 1963, se considere que la previa declaración de fallido de los deudores solidarios que se exige para poder declarar la responsabilidad subsidiaria, se refiere a los responsables solidarios que hayan ya sido declarados como tales por la Administración en el ejercicio de sus competencias, sin imponerle ir más allá en la labor de investigación y averiguación de otros posibles responsables de esta naturaleza solo porque los responsables subsidiarios, en su comprensible propósito de eludir su responsabilidad, apunten a su existencia".

Entiende la Abogacía del Estado que la STSJCIV, objeto de este recurso, vulnera los arts. 41.5 y 176 LGT en cuanto parece considerar que exige, antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, la declaración de fallido de los responsables solidarios ya reconocidos como tales, pero también de cualesquiera otros que pudieran hipotéticamente existir o que en algún momento, incluso "a posteriori", sean identificados como tales por los posibles responsables subsidiarios.

Estima que, en contra de lo que dice el TSJCV, no es que la Administración opte por no dirigirse contra los responsables solidarios. Si la Administración entiende que los hay y que lo son, procederá a declararlos como tales. Ello, en cumplimiento de la legalidad, pero también para satisfacer su propio interés, que radica en cobrarla deuda tributaria. Lo que no cabe es que sean otros posibles responsables, los que condicionen o limiten el ejercicio de la función recaudatoria, sustituyendo la valoración de la Administración, independiente e imparcial, por la suya propia, claramente interesada.

Precisa que, atendiendo a los términos en que la cuestión aparece planteada en el Auto de admisión del recurso de casación, se hace necesario precisar que cuando el ATS de admisión de este RCA se refiere a la existencia de indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, da por sentado que los indicios razonables son los que identifican "a posteriori" los responsables subsidiarios o los órganos judiciales que revisan el acuerdo de declaración de la responsabilidad subsidiaria, con lo que está haciendo supuesto de la cuestión. Como se ha razonado, es la Administración tributaria la que, en ejercicio de sus funciones, debe valorar la razonabilidad de los indicios al declarar la responsabilidad solidaria, sin perjuicio de la ulterior revisión jurisdiccional, en su caso, de tal declaración.

Hecha esta precisión, solicita de la Sala que fije la siguiente doctrina:

"-La declaración de responsabilidad subsidiaria NO exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria. Si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna o alguna posible responsabilidad solidaria, puede declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie.

A la vista de las consideraciones anteriores, la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se fije la doctrina anteriormente expuesta y, en consecuencia, se declare que la sentencia de instancia ha infringido los preceptos invocados, correctamente interpretados de acuerdo con la misma.

Y en su virtud, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución impugnada".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El procurador don Leopoldo Segarra Peñarroja, en representación de doña Esperanza , emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 8 de noviembre de 2023, en el que aduce que "[...] la cuestión objeto de debate jurídico viene delimitada por un supuesto fáctico muy concreto, aquél que parte de la base de la concurrencia de indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de los requisitos para el establecimiento de una derivación de responsabilidad a responsables tributarios solidarios. Caso contrario, es decir, cuando no concurren tales indicios, la cuestión estriba en decidir si es exigible a la administración tributaria que exteriorice porque entiende que no existen tales indicios antes de proceder a la derivación de responsabilidad subsidiaria" (sic).

Señala que el enjuiciamiento de la cuestión debatida debe realizarse partiendo de la existencia de la premisa básica apuntada, es decir, la concurrencia de indicios razonables para la derivación de responsabilidad con carácter solidario.

Sostiene que no se trata de verificar determinada interpretación normativa que exija el " agotamiento de todos los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria", sino de verificar si, en aquellos supuestos en que la responsabilidad solidaria se muestre razonable (patente en palabras de la propia recurrente), la administración se encuentra facultada para, a su elección, verificar una u otra vía de derivación de responsabilidad.

Afirma que el supuesto fáctico de la STS de 7 de marzo de 2016, citada de contrario, es distinto del que sirve de premisa para la resolución del presente recurso, toda vez que " no existían los indicios razonables a que venimos haciendo referencia".

Reitera que deben existir indicios racionales que afirmen la concurrencia de eventuales responsables solidarios. La previa y necesaria perseguibilidad ante la evidencia o existencia de indicios racionales de responsabilidad solidaria es lo que se cuestiona. Ante ello, parece razonable que la administración no pueda desconocer la concurrencia de dichos indicios razonables, más aún cuando tales indicios son precisamente reconocidos por la propia administración (no alegados por el sujeto derivado) y fundamentan, precisamente, la derivación de responsabilidad que nos ocupa.

Expone que no parece lógico basar una derivación de responsabilidad en una pretendida falsedad de facturas para, seguidamente, evitar -por mera conveniencia- perseguir a los eventuales colaboradores en la infracción a fin de responsabilizar a otros sujetos en forma subsidiaria. Y ello, sin mayor explicación ni motivación.

Sostiene que ninguna de las sentencias de la Sala citadas de adverso parte de la base de la existencia de indicios razonables para la declaración de responsabilidad solidaria de determinados sujetos o entidades. Añade que la cita de la STS de 6 de julio de 2015 resulta improcedente.

Termina manifestando lo siguiente:

"[...] 1.- Que es la propia administración la que vino a reconocer, siquiera tácitamente, la necesaria "persecución" de los eventuales responsables solidarios con carácter previo a iniciar su acción de derivación contra los responsables subsidiarios. Ello se deduce de la afirmación realizada en el acto administrativo impugnado, en el que se refiere que " No se han podido establecer responsables solidarios" (página 7, apartado TERCERO in fine del acuerdo de declaración y exigencia de responsabilidad subsidiaria), circunstancia ésta que la propia AEAT asocia, como premisa previa, a la exigencia de responsabilidad subsidiaria.

Decimos esto para remarcar que la argumentación establecida ahora, por vía de recurso de casación, a través de la cual se pretende la inexigibilidad de agotamiento de los recursos contra los responsables solidarios para iniciar la vía subsidiaria, no es, desde luego, la que se formuló en vía administrativa. Recordemos que, envía jurisdiccional, la administración del estado ni siquiera formuló alegación

alguna en relación a la cuestión finalmente estimada como perfectamente recoge la sentencia objeto de recurso.

2.- Permitir una actuación administrativa como la que resultó objeto de impugnación, 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. Ello implicaría aperturar una puerta a la arbitrariedad y discrecionalidad administrativa que no resulta compatible con los más elementales principios de nuestro sistema constitucional.

3.- El concepto de subsidiariedad y los artículos objeto de debate tienen carácter impositivo. Acoger las pretensiones de la contraparte, implicaría permitir la utilización, a la libre voluntad de la administración de una u otra vía de derivación, sin perjuicio de dejar sin contenido el carácter y concepto de "subsidiariedad" al menos en relación a otros obligados solidariamente con el deudor principal. Dicho de otra forma, carecería de sentido la preeminencia legal entre deudores solidarios -considerados en su conjunto- y deudores subsidiarios, por cuanto la administración podría dirigirse contra los segundos sin necesidad de hacerlo previamente contra los primeros, de forma tal que la subsidiariedad llegaría a predicarse únicamente respecto del deudor principal y no respecto de los deudores solidarios -quienes podrían ni siquiera ser derivados por pura conveniencia administrativa- y tal cuestión no resulta asumible legalmente".

Se opone a la fijación de doctrina que se pretende por la Abogacía del Estado y termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos sus extremos la Sentencia de recurrida e imponiendo al recurrente las costas del presente recurso" (sic).

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 15 de noviembre de 2023, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera, sin que hubiera lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de febrero de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 16 de abril de 2024, fecha en que se deliberó y votó con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión 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.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

Mediante acuerdo de 14 de mayo de 2019 de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia, se declaró a doña Esperanza responsable subsidiaria, al amparo del artículo 43.1.a) de la LGT, de las deudas de la entidad Esencia Global Spain, S.L.

En particular, la responsabilidad declarada alcanzaba a las deudas de la citada sociedad correspondientes al IVA de 2009, originadas como consecuencia de la exclusión, en un procedimiento inspector, de las cuotas del impuesto deducidas correspondientes a determinadas facturas con datos falsos o falseados emitidas por diversas entidades identificadas en las actuaciones. De igual modo, la responsabilidad incluía las sanciones impuestas a Esencia Global Spain, S.L. en el expediente sancionador instruido como consecuencia de las anteriores actuaciones inspectoras.

2.2. Recurso de reposición y reclamación económico-administrativa.

Contra el referido acuerdo, doña Esperanza interpuso recurso de reposición y, tras su desestimación, formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Valencia, que se entendió desestimada por silencio administrativo.

2.3. Recurso contencioso-administrativo.

Doña Esperanza interpuso recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta anterior, que se tramitó bajo el número 509/2021 (acumulado al 424/2021) ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y que fue finalmente estimado en sentencia de 13 de octubre de 2022.

La ratio decidendi de la sentencia se contiene en el FD sexto con el siguiente tenor literal:

"Entramos en el análisis del segundo motivo, que opone la demandante D^a Esperanza. Alega que concurre ausencia de declaración de fallido de los responsables solidarios y por tanto infracción del artículo 41.5 LGT y artículo 61.2 del RGR (R.D 939/2005 de 29 de Julio). Frente a lo cual nada se objeta en la contestación a la demanda, por lo que hemos de referirnos a lo dicho por la administración en la resolución del recurso de reposición, en el que se suscitó la referida cuestión.

En el caso de autos las deudas derivadas, las ESENCIA GLOBAL SPAIN, S.L por el concepto IMPUESTO SOBREAL VALOR ANADIDO 2.009, se originan como consecuencia de la exclusión de un conjunto de facturas de las entidades del grupo CORPORACIÓN CINEMATOGRAFICA DEL MEDITERRANEO, S.L, VIA LATINA, S.L, PRODESE,S.L, ZONARIO, S.L y MOGAR MEDIA, S.L. y a otro conjunto de facturas que, aun no siendo emitidas por entidades del grupo, tampoco obedecerían a concretos servicios y prestaciones, reputándose -al igual que las anteriores- como facturas falsas.

Partiendo de estos presupuestos hemos de señalar que el artículo 41.5 Ley General Tributaria establece 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".

Por otra parte, el artículo 61.2 del RGR (R.D 939/2005 de 29 de Julio) dice:

"2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario."

Los términos de las citadas normas son impositivos, por lo que al órgano de recaudación no le es posible optar por exigir o no la responsabilidad al responsable solidarios y declararlo fallido, antes de dirigirse contra el deudor subsidiario.

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 la letra a) del número 1 del artículo 42 LGT aquellas personas o entidades que " sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción", por ello decimos

que las mercantiles identificadas en el acuerdo de derivación como emisoras de facturas falsas, son evidentemente responsables solidarias de la deuda.

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

No es dable que la administración omita la exigencia de dicha responsabilidad para negar la existencia de los mismos, en un supuesto patente como el de autos en el que se produjo la colaboración activa de las mercantiles antes citadas en la comisión de la infracción tributaria.

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 VIALATINA, S.L fueron declaradas fallidas en fechas 1-10- 2015, 5-10-2016 y 9-11-2017 respectivamente (pág 3de la resolución desestimatoria del recurso). Aparte de señalar que las pretendidas declaraciones de fallido respecto de ZONARIO, PRODESE y VIA 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, S.A 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.

La estimación del motivo impone la anulación del acuerdo de derivación y en consecuencia de la providencia de apremio impugnada que deriva del referido acuerdo".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar los artículos 41.5 y176 de la Ley 58/2003, de 17

de diciembre, General Tributaria ["LGT"], que disponen:

"Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

[...]

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios".

"Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria.

Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario".

2. También será preciso interpretar el artículo 61.2 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio ["RGR"], que señala:

"2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que el auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 5 de julio de 2023, identificó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, 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.

La cuestión, pues, debatida gira en torno a la interpretación de los artículos 41.5 y 176 de la LGT y 61.2 RGR, a fin de determinar si la Administración, existiendo indicios de la posible existencia de responsables solidarios, puede declarar la responsabilidad subsidiaria sin la previa persecución y declaración de responsabilidad solidaria y correspondiente declaración de fallido de tales responsables.

2. En el caso que se examina, la responsabilidad subsidiaria de doña Esperanza, recurrente en casación, fue declarada al amparo del artículo 43.1.a) LGT.

Ya se ha expuesto por esta Sala [STS núm. 729/2023, de 5 de junio de 2023 (rec. cas. núm. 4293/2021)], que el concepto de responsable se define en el artículo 41 de la LGT como la persona que responde del pago de la deuda junto al deudor principal. La institución de la responsabilidad está pensada en la ley para desempeñar una función de garantía de cobro.

En nuestra jurisprudencia, tal y como recoge la sentencia de 28 de abril de 2023 (RCA 72/2021), hemos remarcado la gran heterogeneidad de los distintos supuestos de responsabilidad y por ello, la necesidad de atender a las características específicas y fundamento de cada uno de ellos. Así, en la STS de 10 de julio de 2019 (rec. cas. 4540/2017) hemos cuestionado que "[...] el art. 41.1 LGT, en general, pueda tener un alcance ordenador, con vocación de generalidad, de la figura del responsable [...]" advirtiendo de que "[...] [e]n realidad, si se desciende más allá del art. 41 LGT a los distintos supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria regulados en los art. 42 y 43 LGT, se advierte que las situaciones son muy diversas, y responden a finalidades bien distintas. De manera que la pretendida función de requisito general que los recurrentes pretenden descubrir en el art. 41.1 es, cuando menos, cuestionable.[...]".

Por ello, prosigue la STS de 10 de julio de 2019, cit., "[...] cuando el art. 41.1 LGT declara que "la Ley podrá configurar como responsables [...] de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades [...]", no está definiendo una categoría jurídica, sino describiendo la posición jurídica que ocupa un responsable como garante personal del crédito tributario. Y cuando prosigue diciendo que a esos efectos, como deudores principales deben considerarse los obligados tributarios del art. 35.2 LGT, está creando una ficción jurídica en el entendimiento de que muchos de los enumerados en ese apartado del precepto legal no tienen la condición de deudores principales si, por tales, entendemos aquellos que por ley se vinculan al cumplimiento de obligaciones tributarias nacidas en nombre propio, ya sea la derivada de la realización de un hecho imponible, ya de cualquier otro presupuesto del que la ley hace recaer el pago de deudas "principales" (caso del retenedor o de

quien realiza pagos fraccionados). Ya se ha dicho que, de entre los enumerados en el art. 35.2 LGT, no tienen la consideración de deudores en nombre propio o "principales" aquellos que por ley se ven obligados a soportar la repercusión de un tributo, a practicar o soportar retenciones, todos los cuales, sin embargo, y según el art. 35.2 LGT sí tienen la condición de "deudores principales".

En realidad, el sentido de la mención a los "deudores principales" del art. 35.2 LGT que formula el art. 41.1 LGT lo es con la única finalidad de poder situar junto a cada uno de ellos a un responsable tributario. Razón que explica, además, que en ese art. 35 LGT, pero ya en su apartado 5, aparezcan los responsables tributarios como obligados tributarios, aunque no como obligados principales por no serlo de deudas en nombre propio.

Ahora bien, la cuestión es si ello significa que el responsable tiene que estar siempre en relación con un "deudor principal" del art. 35.2 LGT. Pues bien, la pregunta esconde un planteamiento que arranca de una premisa tan sólo aparentemente fundada. Para que exista un responsable siempre tiene que haber un deudor principal, porque el responsable siempre lo es del pago de una deuda tributaria, y ese débito tan solo viene originado por una de las situaciones que determinan la obligación tributaria de alguno de los deudores principales del art. 35.2 LGT. Pero, al mismo tiempo, el responsable tributario incurre en esa posición por un presupuesto de hecho distinto y ajeno a los que conciernen al deudor principal [...]"

Una de las clasificaciones más utilizadas en materia de derivación de responsabilidad, es la que distingue entre el responsable solidario y el responsable subsidiario que, básicamente, se diferencian por el distinto momento en que son llamados al pago y por el alcance del deber de asumir la deuda. Así, se ha venido considerando que el deudor solidario responde junto al deudor principal, conforme a la dicción legal, mientras que el subsidiario lo hace en lugar de éste, cuando ha sido declarado fallido, de tal forma que el responsable subsidiario aparece en escena en sustitución del deudor principal que, por razón de su insolvencia, formalmente declarada, da paso a aquél.

Otra clasificación, distinta a la anterior, es la que separa la responsabilidad que deriva de actuaciones infractoras y el resto de tipos de responsabilidad, de forma que la conducta tipificada como base de la responsabilidad es equiparable a las infracciones.

Pues bien, el artículo 43.1.a) de la LGT contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad. En efecto, el presupuesto de hecho del que surge la atribución de la responsabilidad subsidiaria a los administradores no es otro que la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad en la que han participado, de forma que, como ha expuesto esta Sala [STS núm. 729/2023, de 5 de junio de 2023 (rec. cas. 4293/2021)], anulada la infracción tributaria no existe 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.

3. La sentencia impugnada en casación, partiendo de que la deudas de la mercantil Esencia Global Spain, SL, derivadas a la Sra. Esperanza , correspondían al IVA de 2009 y se originaron al excluir la Administración Tributaria como deducibles en dicho ejercicio, un conjunto de facturas consideradas falsas, lo que dio lugar a las correspondientes sanciones, apreció, como se ha expuesto, que "[...] las mercantiles identificadas en el acuerdo de derivación como emisoras de facturas falsas, son evidentemente responsables solidarias de la deuda", por lo que "no procede la derivación de responsabilidad con carácter subsidiario si no concurre previamente, la persecución y declaración de responsabilidad de aquellos que hayan incurrido en responsabilidad solidaria, siendo necesaria la declaración de fallido de tales responsables solidarios para que proceda actuar contra los eventuales responsables subsidiarios", añadiendo que "[n]o es dable que la administración omita la exigencia de dicha responsabilidad para negar la existencia de los mismos, en un supuesto patente como el de

autos en el que se produjo la colaboración activa de las mercantiles antes citadas en la comisión de la infracción tributaria", concluyendo que "[...] 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".

En suma, la Sala de instancia consideró que siendo "patente" la concurrencia de responsables solidarios (empresas emisoras de las facturas falsas), no procede la derivación de responsabilidad con carácter subsidiario, sin la previa persecución y declaración de responsabilidad de aquellos y su correspondiente declaración de fallido.

4. Tal y como expone el auto de admisión, aunque esta Sala, Sección Segunda, del Tribunal Supremo se ha pronunciado anteriormente, como después analizaremos, sobre cuestiones semejantes a la ahora suscitada, la Abogacía del Estado ha puesto de manifiesto, en su escrito de preparación y en el de interposición, la existencia de criterios jurídicos divergentes entre diversos Tribunales Superiores de Justicia y la Audiencia Nacional.

Así, la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en la sentencia impugnada en casación, mantiene que siendo "patente" la concurrencia de responsables solidarios, no procede la derivación de responsabilidad con carácter subsidiario sin la previa persecución y declaración de responsabilidad de aquellos que hayan incurrido en responsabilidad solidaria y la correspondiente declaración de fallido de tales responsables.

Frente a ello, la Audiencia Nacional, en su sentencia de 20 de junio de 2019 (rec. 762/2017, ECLI:ES:AN:2019:2674), ha declarado lo siguiente:

"[...] como señalamos en la Sentencia antes referida, 'la correcta interpretación del artículo 176 de la Ley General Tributaria, ya reproducido, no permite extraer la conclusión anulatoria que el actor postula en su demanda ya que la existencia de un deudor solidario cuyo fallido debiera haber sido declarado con anterioridad a la derivación de la responsabilidad subsidiaria de la que aquí se trata, habría requerido la tramitación del correspondiente expediente de derivación al amparo del artículo 42.1 y la oportuna declaración. Lo que en este caso no se ha producido siendo, por ello, imposible sostener, como pretende el recurrente, que la derivación de responsabilidad que impugna es improcedente por existir un responsable solidario frente al que la Administración Tributaria debiera haberse dirigido previamente para lograr el cobro de la deuda" [FJ 4ª sentencia AN de 20 de junio de 2019 (rec. 762/2017)].

En los mismos términos se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia de 18 de marzo de 2019 (rec. 1019/2018, ECLI:ES:TSJM:2019:3115).

5. Pues bien, la interpretación que realiza la Sala de instancia no es compartida por este Tribunal, por las siguientes consideraciones.

5.1. Debemos partir de que es a la Administración a la que corresponde el ejercicio de la función recaudatoria, sin que pueda resultar condicionada o limitada en el ejercicio de dicha función por la valoración que puedan hacer otros posibles responsables, en este caso la recurrente, pretendiendo sustituir la valoración de la Administración por la suya propia.

Ello no implica que la Administración pueda optar por no dirigirse contra determinados responsables solidarios, pues si entiende que los hay y que lo son, debe proceder a declararlos como tales. Ahora bien, ello no puede comportar, como se desprende de la sentencia impugnada en casación, que si hay identificadas en el expediente personas físicas o jurídicas que puedan estar incurso en responsabilidad solidaria, esa responsabilidad concorra automáticamente, pues la mera identificación de posibles responsables solidarios o conlleva automáticamente que lo sean, ni que la Administración

tenga que declararlos como tales, pues puede ocurrir que no se cumplan los requisitos legales para que proceda dicha declaración.

En este punto, considera este Tribunal, en términos similares a los defendidos por el Abogado del Estado, que se precipita la sentencia impugnada en casación al calificar de "evidente" y "patente" la responsabilidad solidaria de las sociedades emisoras de las facturas falsas, pues requiere examinar si concurren los presupuestos para su declaración y si hay doctrina jurisprudencial que impida dicha declaración, cuestión sobre la que no corresponde entrar en este recurso.

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.

En efecto, el artículo 41.5 LGT cuando dispone que "La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios", se refiere al supuesto de que ya haya sido declarada la responsabilidad solidaria. Esto es, que de existir responsables solidarios ya declarados, la derivación a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido no solo del deudor principal sino también de los responsables solidarios ya declarados.

Esta, y no otra, es la interpretación que debe hacerse no solo de este precepto - art. 41.5-, sino también del artículo 176 LGT - "Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario"- y del artículo 61.2 RGR - "Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario"-, cuya exégesis nos requiere el auto de admisión.

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.

Esta es la interpretación que ha seguido esta Sala, entre otras, en la STS de 7 de marzo de 2016 (rec. cas.1300/2014), FD 5º. 2º. A, en la que se declara:

"[...] Por lo tanto, si no existían responsables solidarios no era menester iniciar una "procedimiento de derivación hacia ellos de la responsabilidad", que debiera iniciarse durante el periodo voluntario de pago. La constante y recurrente afirmación apodíctica de que la Administración "describe" un supuesto de responsabilidad solidaria no es más que una afirmación de parte, todo lo legítima que se quiera, pero que no va acompañada del complemento fáctico y argumental preciso. No basta afirmar que los hechos determinan una situación de responsabilidad solidaria, sin indicar con precisión qué hechos son esos, por qué comportan tal responsabilidad solidaria y a quién le resultaría imputable.

Porque la circunstancia de que se siguiera una causa penal por los mismos hechos, que concluyó sobreseída, o el dato de que ... S.A., fuera sancionada como autora de una sanción muy grave no llevan de suyo que existieran responsables solidarios en el incumplimiento de la obligación tributaria. La equivalencia que realiza el recurrente entre la relevancia penal o la mayor gravedad administrativa de los hechos y responsabilidad solidaria no tiene fundamento alguno. Pueden producirse las más graves defraudaciones tributarias reprimibles penalmente sin existencia de responsables solidarios, con la intervención de sujetos que deban responder subsidiariamente. Tampoco las circunstancias de haberse pagado directamente a los socios el precio de la venta de los terrenos propiedad de la compañía, el cese de la actividad de ésta y la caducidad del mandato de los administradores traen automáticamente como ineluctable consecuencia, sin necesidad demás hechos y de la más mínima argumentación en Derecho, la existencia de responsables solidarios.

Lleva razón la Sala de instancia cuando afirma que la Administración no estaba obligada a indagar si había responsables solidarios. Le compete exigir la deuda tributaria, solidaria o subsidiariamente, a las personas que determina la Ley, presumiéndose, salvo precepto legal en contrario, que la responsabilidad es subsidiaria. En esa tarea, queda constreñida, vía comprobación o inspección, a fijar la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y su cumplimiento, y, una vez delimitada ésta, a actuar en consecuencia. Si de la misma se deriva la existencia de responsables solidarios debe dirigirse en su caso contra ellos y, si sólo hay subsidiarios, hacer lo propio. Pero, 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".

Asimismo, la STS de 17 de enero de 2013 (RCA 3418/2010), aunque referida a la LGT 1963, confirma que el requisito que establecía su art. 37.5 para la derivación de responsabilidad subsidiaria, consistente en que se haya efectuado previamente la declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, como actualmente exigen los artículos 41.5 y 176 LGT, supone que se ha de declarar fallidos a los responsables solidarios reconocidos como tales, no a los que hipotéticamente puedan existir. En efecto, el Tribunal Supremo, avalando el razonamiento de la Sala de instancia, declaró que no cabe insistir por el responsable subsidiario en la existencia de un responsable por ocultación "[...] cuando no consta se haya producido la declaración de la misma, alegándose tan solo por el recurrente, que el precitado "efectuó una actuación de vaciamiento patrimonial de la deudora principal"".

En similares términos se ha pronunciado la STS de 10 de febrero de 2010 (RCA 5995/2003), también en relación con la LGT 1963, al declarar que: "[...] Lo que exige el artículo 37.5 LGT 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".

6. En definitiva, como se ha anticipado, 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.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

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.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, pues la sentencia impugnada en casación resulta

contraria a la doctrina jurisprudencial expuesta, por lo que hemos de casar y anular la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. 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 n.º424/2021 y 509/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de doña Esperanza contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de 14 de mayo de 2019 respecto de las deudas de la entidad Esencia Global Spain, SL, declarando la citada resolución administrativa ajustada a Derecho.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.