

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093620

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de junio de 2024

Vocalía 3.ª

R.G. 2887/2021

#### SUMARIO:

**Responsables de la deuda tributaria. En general. Derivación de la responsabilidad.** *Declaración de fallido del deudor principal y requisitos necesarios para su declaración en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria.* En el caso enjuiciado, el interesado fue declarado responsable subsidiario de las deudas de la entidad XZ, SL, referidas al Impuesto sobre Sociedades (2010-2013), dado que la deudora dejó de ingresar el importe de la deuda como consecuencia de la deducción de gastos inexistentes correspondientes a facturas falsas. Asimismo, fue declarado responsable subsidiario de las deudas de la entidad XZ, SL, referidas al IVA (1T/2011 a 4T/2013) por la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad y por el empleo de facturas falsas.

Pues bien, en virtud del criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en STS, de 22 de abril de 2024, recurso nº 9119/2022 (NFJ093155), para declarar la responsabilidad subsidiaria no resulta exigible agotar todas las posibilidades de acordar la responsabilidad solidaria, dado que basta con que la Administración tributaria, analizada la realidad que determina el nacimiento de la concreta obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llegue a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria. Pues bien, en estos casos, sin necesidad de exponer el fundamento de su decisión, la Administración tributaria puede declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que perciba.

Lo anterior supone un cambio de criterio del Tribunal Central respecto al mantenido en resoluciones anteriores tales como Resolución TEAC, de 17 de julio de 2023, RG 6794/2020 (NFJ090553). **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 43, 184 y 195.  
RDLeg. 1/2010 (TR LSC), arts. 225, 227 y 236.  
Código Civil, art. 1.104.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, relativa a la reclamaciones 50-02914-2017 y 50-00156-2018.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 21/04/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 15/01/2021 contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, relativa a la reclamaciones 50-02914-2017 y 50-00156-2018.

##### Segundo.

En fecha 07/09/2017 la Dependencia Regional de Recaudación de Aragón de la AEAT dictó acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria en las deudas de **XZ**, SL a cargo de D. **Bts**, en virtud del artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La extensión de la responsabilidad se elevó a 340.602,89 euros, y se concretó en una liquidación y una sanción reducida de IVA de los ejercicios 2011-2013 y una liquidación y sanción reducida del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010-2012. Este acto fue notificado el día 26/09/17.

##### Tercero.

Disconforme con el acuerdo anteriormente mencionado, el interesado interpuso en fecha 26/10/17 la reclamación económico-administrativa nº 50/2914/17 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, alegando en síntesis:

*"(...) para poder derivar la responsabilidad administrativa a los responsables subsidiarios debe existir una declaración de fallido del deudor principal, así como de los responsables solidarios.*

*(...)*

*Pues bien, en el caso que nos ocupa, entendemos que existen responsables solidarios, tanto de los señalados en el apartado a) anterior (los que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria), como de los señalados en el b) (sucesores en la actividad económica de la obligada al pago).*

*A. Responsables solidarios como causantes o colaboradores en una infracción tributaria En relación con este aspecto, el Acuerdo de derivación de responsabilidad objeto de la presente reclamación señala en su página 3:*

*"De acuerdo con los datos recogidos en el acta **XZ, SL**, no ha aportado justificación necesaria para probar la realidad de las facturas recibidas de **TW, SA** (NIF ...), **GH, SL** (NIF ...) y **NP SL** (NIF ...). Además, respecto a **TW, SA** v **GH, SL**, la Inspección de la AEA T de MUNICIPIO\_1 ha probado que las facturas emitidas por dichas entidades no responden a operaciones efectivamente realizadas v se trata de facturas falsas. "*

*Mención similar aparece en la página 5...*

*(...)*

*En los mismos términos se refiere el Acuerdo objeto de la presente reclamación en páginas 7, 8 Y 9 del Acuerdo.*

*Es decir, que tal y como claramente se colige del Informe de la Dependencia Regional de Inspección de MUNICIPIO\_1 relativo a **TW, SA** (que se adjunta como Anexo III, para mejor referencia), así como las actas de IVA e Impuesto sobre Sociedades de **XZ, SL** incoadas por la Dependencia Regional de Inspección de MUNICIPIO\_2 (que se adjuntan como Anexo IV para mejor referencia), las siguientes entidades emitieron facturas falsas a **XZ, S.L.**:*

**GH, S.L**

**TW, S.A.**

**NP, S.L.**

*(...)*

*Hay que recordar en este punto que las operaciones realizadas con estas entidades son las que generan la deuda tributaria que fue exigida al deudor principal y derivada a esta parte.*

*Resulta por tanto evidente, a la luz de lo anteriormente expuesto que la Administración Tributaria debió declarar responsables solidarias a las mencionadas entidades, en tanto los propios actos de la Administración Tributaria decretaron que habían emitido facturas falsas (hay que recordar que la sanción impuesta a **XZ, SL** es muy grave por utilizar medios fraudulentos) y en consecuencia debe considerárseles colaboradores en las infracciones relativas a las deudas que se pretenden derivar.*

*Huelga señalar en este sentido que la emisión de facturas falsas se considera un supuesto de colaboración en infracciones tributarias...*

*(...)*

*... en aplicación de la doctrina de los actos propios que ha sido expuesta, la Administración no puede dejar de considerar responsables solidarias a las entidades que han sido mencionadas (**TW, SA, GH, SL** y **NP SL**), tras haber exteriorizado en sendos informes de la Inspección de MUNICIPIO\_1 y MUNICIPIO\_2, así como en las propias Actas de Conformidad incoadas a **XZ, SL** la existencia de una conducta fraudulenta por parte de las mencionadas entidades, cual es la emisión de facturas falsas a **XZ, S.L.**, conducta que sin duda ha colaborado a las infracciones tributarias de las que trae causa la deuda tributaria que se deriva.*

*B. Responsables solidarios como sucesores en la actividad económica.*

*(...)*

*existe otro responsable solidario, el sucesor en la titularidad jurídica de las participaciones de **XZ, S.L.***

*En este sentido, con fecha ... de ... de 2015, se suscribió, ante el Ilustre Notario de MUNICIPIO\_2, D. ..., escritura de compraventa de participaciones sociales, que figura con el número ... de su protocolo, mediante la cual Don **Cpp** adquiere la totalidad de las participaciones de **XZ, S.L.** Se adjunta copia de dicha escritura como Anexo V, para mejor referencia.*

*(...)*

*Pues bien, en el caso que nos ocupa, es evidente que Don **Cpp** es sucesor en la titularidad de la actividad económica de **XZ, S.L.**, no constando en el expediente que dicho titular limitara su responsabilidad en el sentido establecido en el artículo 175.2,*

(...)

No consta en este sentido en el expediente, ninguna actuación conducente al cobro frente a los mismos, no existiendo, en consecuencia, declaración de fallido respecto a los mismos, lo que constituye un requisito indispensable para la derivación de la responsabilidad subsidiaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 41 de la LGT, en consecuencia, la derivación de responsabilidad operada a esta parte resulta nula de pleno derecho.

SEGUNDA.- Subsidiariamente, improcedencia de las sanciones aplicadas. Falta de motivación del elemento subjetivo de culpabilidad como Administrador.

(...)"

Solicitando la anulación del acto impugnado.

Posteriormente, la Dependencia de Recaudación notificó en fecha 29/12/17 acuerdo de exigencia de las reducciones practicadas en las sanciones a las que se extendía la responsabilidad del interesado.

Disconforme con el acto anteriormente mencionado, el interesado interpuso en fecha 17/01/18 la reclamación nº 50/156/18.

#### Cuarto.

Las citadas reclamaciones 50-02914-2017 y 50-00156-2018 fueron estimadas en resolución de 26 de noviembre de 2020, de acuerdo a los siguientes Fundamentos:

"En cuanto a esta cuestión cabe traer a colación la resolución del TEAC de fecha 30/11/17 nº 00/03719/15 en la que en su fundamento tercero se determina: (...)

Así, ha de destacarse que el Tribunal Económico Administrativo Central ha afirmado en su resolución 03719/2015 de 30 de noviembre de 2017 que tanto el artículo 41.5 como el 176 de la Ley General Tributaria permiten que los llamados a responder subsidiariamente al deudor principal no queden indefensos ante una eventual inacción del órgano competente que, sin declarar responsable solidario a quién haya incurrido en dicha responsabilidad, se dirige directamente a los responsables subsidiarios pues éstos tienen derecho a que no se les reclame la deuda hasta haber agotado la acción de cobro contra el deudor principal y responsables solidarios. Y el Tribunal Económico Administrativo Central admite que, al objeto de evitar indefensión por esta vía, ha de reconocerse el derecho de los declarados responsables subsidiarios a poner de manifiesto la existencia de otros posibles responsables solidarios contra los que nos se haya adoptado acuerdo de declaración de responsabilidad. De manera que, para obtener un pronunciamiento anulatorio sobre la base de la existencia de responsables solidarios que no han sido llamados a responder por la Administración, habrán de aportarse algo más que simples manifestaciones y, si no pruebas concluyentes, al menos sí indicios suficientes, con el adecuado soporte documental, que permitan apreciar en Derecho la existencia de otros sujetos llamados a responder de manera solidaria.

Y en el caso examinado en la resolución 03719/2015 de 30 de noviembre de 2017 el Tribunal Económico Administrativo Central anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria al apreciar que la Administración tributaria debería haber iniciado, en su caso, actuaciones para determinar la posible responsabilidad solidaria ex artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria a cargo de determinada persona física, a la que la propia Inspección de los Tributos había atribuido claramente la condición de "causante o colaborador activo" en la realización de las infracciones tributarias por parte de la sociedad deudora principal, sin que conste que ninguna actividad se haya llevado a cabo en este sentido por el órgano de recaudación.

Pues bien en el presente caso también resulta necesario analizar si existen indicios concluyentes sobre la existencia de responsables solidarios.

Así el artículo 42 de la LGT señala como responsables solidarios entre otros a:

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

"Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio".

SEXTO.- El reclamante nombra en primer lugar a las sociedades **GH**, S.L, **TW**, S.A. y **NP**, S.L. como responsables solidarios de las deudas de **XZ**, SL. en la medida que dichas colaboraron en la comisión de las infracciones imputadas a la deudora principal (consistentes en dejar de ingresar la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2021 y del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2011 a 2013) mediante la emisión de facturas falsas, que fueron utilizadas por **XZ**, SL en la confección de las correspondientes declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido De la documentación que obra

en el expediente se desprende que estas tres sociedades emitieron facturas que fueron calificadas como falsas por la Inspección, Impuesto sobre Sociedades, así como sus respectivas sanciones a la deudora principal, **XZ**, S.L.

En este sentido se expone en el acto impugnado:

"Con fecha 15/12/2015, se formalizó por la Inspección, acta de conformidad por el concepto Impuesto de Sociedades ejercicio 2010/2011/2012/2013 número de referencia A01-...4.

De acuerdo con los datos recogidos en el acta **XZ**, S.L, no ha aportado justificación necesaria para probar la realidad de las facturas recibidas de **TW SA** (NIF ...), **GH**, S.L (NIF ...) y **NP SL** (NIF ...). Además, respecto a **TW SA** y **GH SL** la Inspección de la AEAT de MUNICIPIO\_1 ha probado que las facturas emitidas por dichas entidades no responden a operaciones efectivamente realizadas y se trata de facturas falsas". En el mismo sentido en relación con las actuaciones del IVA de los ejercicios 2011 a 2013.

Dicha utilización de facturas falsas fue considerada en los acuerdos sancionadores como constitutiva del uso de medios fraudulentos.

Pues bien, a juicio de este Tribunal, obran indicios en el expediente administrativo de los que podría desprenderse la existencia de un causante o colaborador en la comisión de la infracción tributaria del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2012 y del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2011 a 2013 (infracciones en las que se apreciaron la utilización de medios fraudulentos), sin que conste que se haya llevado a cabo ninguna actividad por el órgano de recaudación con la finalidad de verificar la realidad de tales indicios y valorar la existencia de responsables solidarios. Ello provoca que, respecto a los conceptos y períodos mencionados, no se haya acreditado que se haya agotado la acción administrativa de cobro respecto a los posibles responsables solidarios, no cumpliéndose uno de los presupuestos de hecho para poder declarar responsable subsidiario al actual reclamante respecto a las deudas y sanciones a las que se ha extendido la responsabilidad declarada.

SÉPTIMO.- Por otra parte, y en cuanto a la posible existencia de un responsable solidario por sucesión de la actividad, el reclamante indica a Don **Cpp** como tal sucesor, por el hecho de haber adquirido la totalidad de participaciones sociales de **XZ**, S.L con fecha ... de ... de 2015.

Sin embargo, dicha adquisición, a juicio de este Tribunal no supone indicio alguno de la existencia de un responsable solidario incluido en el apartado c) del artículo 42.2 de la LGT, por cuanto no estamos ante un sucesor de la actividad ejercida por la deudora, **XZ**, S.L dado que la actividad, en su caso, sigue siendo ejercida por la sociedad en nombre propio, independientemente de quien sea su socio o socios, y no por el adquirente de sus participaciones.

OCTAVO.- En consecuencia, de acuerdo con lo expuesto en el fundamento de derecho sexto, se anula el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria impugnado.

NOVENO.- Con respecto a la exigencia de reducción de las sanciones, al haberse anulado el acuerdo de derivación de responsabilidad también procede la anulación de la exigencia de la reducción de las sanciones anuladas".

## Quinto.

Disconforme con la citada resolución, notificada el día 18 de diciembre de 2020, el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso el presente recurso de alzada nº 2876/2021 el 15 de enero de 2021.

Puesto de manifiesto el expediente, el día 4 de febrero de 2021, el recurrente alegó en escrito de 4 de marzo de 2021 que la Inspección considera falsas las facturas recibidas de **GH**, S.L, **TW**, S.A. y **NP**, S.L., por lo que el Tribunal Regional ha considerado que existirían causantes o colaboradores en la comisión de la infracción tributaria, sin que se haya acreditado que se haya agotado la acción administrativa de cobro de los responsables solidarios en aplicación del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria. El recurrente niega la existencia de responsables solidarios, al mismo tiempo que no puede exigirse la responsabilidad en virtud del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria por colaboración en la emisión de facturas falsas cuando dicha conducta ha sido también considerada para graduar o calificar, en base al artículo 191 de la misma norma, la infracción originada por la incorrecta autoliquidación de un impuesto. **GH**, S.L fue declarada fallida el .../.../2015, **TW**, S.A en acuerdo de .../.../2009 y **NP**, S.L. no tenía deuda alguna.

El recurrente señala que en la solidaridad civil de cobro, el beneficio de exclusión de bienes del que disfruta el responsable subsidiario, sólo alcanza al obligado principal y al responsable solidario ya declarado. La Agencia Tributaria puede dirigirse en primer lugar contra los responsables subsidiarios, incluso cuando haya también responsables solidarios. Mientras que los responsables subsidiarios gozarían del derecho de excusión de bienes tanto del principal como de los responsables solidarios, ya declarados, dado que el acreedor puede elegir, soslayando a dichos responsables. El responsable de los artículos 42 y 43 de la LGT es un obligado tributario más, pero no es el sujeto pasivo, una responsabilidad que nace por la realización del presupuesto de hecho. Una responsabilidad que se declara en acuerdo, que tiene una finalidad recaudatoria de modo que cuando haya una pluralidad de responsables, la Administración puede elegir "si declararles responsables a todos ellos o a uno solo o algunos". Concluye que en la solidaridad civil de cobro, el beneficio de exclusión de bienes del que disfruta el

responsable subsidiario solo alcanza al obligado principal y al responsable solidario ya declarado, nunca se extiende al responsable no declarado, citando las resoluciones de este Tribunal de 23 de julio de 2020 (RGS 167-168-195-196/2018).

Puesto de manifiesto el recurso a D. **Bts**, el día 19 de marzo de 2021, el interesado no formuló alegaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

### Tercero.

En el caso enjuiciado, D. **Bts** fue declarado responsable subsidiario de las deudas de la entidad **XZ**, SL, referidas al Impuesto sobre Sociedades (2010-2013), dado que la deudora dejó de ingresar el importe de la deuda como consecuencia de la deducción de gastos inexistentes correspondientes a facturas falsas. Resultó de aplicación el artículo 184.3 de la LGT, la calificación de las infracciones como muy graves, por la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad y por el empleo de facturas falsas, procedentes de las mercantiles **TW**, S.A., **GH**, SL y **NP**, S.L..

También, D. **Bts** fue declarado responsable subsidiario de las deudas de la entidad **XZ**, SL, referidas al IVA (1T/2011 a 4T/2013), resultando igualmente de aplicación el artículo 184.3 de la LGT, la calificación de las infracciones como muy graves, por la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad y por el empleo de facturas falsas, procedentes de las mercantiles **TW**, S.A., **GH**, SL y **NP**, S.L.

La Inspección realizó actividades de comprobación respecto de las entidades **TW**, S.A., **GH**, SL, siendo sancionadas de acuerdo al artículo 195.1 y .2 de la LGT. **NP**, S.L. no fue objeto de comprobación.

Por tanto, cabría preguntarse si la emisión de facturas falsas por parte de las entidades **TW**, S.A., **GH**, SL y **NP**, S.L., las hace acreedoras de una posible responsabilidad solidaria al amparo de lo establecido en el artículo 42.1.a) de la LGT, como causante o colaboradoras en la comisión de las infracciones.

Sin embargo, la sentencia del Tribunal Supremo 680/2024, de 22 de abril de 2024, relativa al recurso de casación nº 9119/2022, ha fijado como criterio interpretativo:

*"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. (...)*

*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 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. (...)

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 no 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. (...)

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. (...)

**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".**

Por tanto, debemos concluir que para declarar la responsabilidad subsidiaria no resulta exigible agotar todas las posibilidades de acordar la responsabilidad solidaria, dado que basta con que la Administración tributaria, analizada la realidad que determina el nacimiento de la concreta obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llegue a la conclusión de que no procede declarar

ninguna responsabilidad solidaria. Pues bien, en estos casos, sin necesidad de exponer el fundamento de su decisión, la Administración tributaria puede declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que perciba.

Lo anterior supone un cambio de criterio de este Tribunal Central respecto al mantenido en resoluciones de 30 de noviembre de 2017 (RG 3719/2015) y de 17 de julio de 2023 (RG 6794/2020), consecuencia de la indicada sentencia del Tribunal Supremo, dado que en este caso con fecha 7 de septiembre de 2017 se dictó acuerdo en virtud del cual se declaró a D. **Bts** responsable subsidiario de las deudas de la entidad **XZ**, SL, de conformidad con el artículo 43.1.a) de la LGT, dada su condición de administrador único de dicha entidad en la fecha de comisión de las infracciones tributarias, suscribiendo las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades (2010 2012) y las declaraciones del modelo 390 de IVA, sin que se apreciara por la Administración la existencia de responsables solidarios.

#### Cuarto.

Entrando en la responsabilidad declarada, la responsabilidad subsidiaria de los administradores está regulada, en el artículo 43.1. a) y b) de la LGT, que señala, "*Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.*

*b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. "*

Establece pues la LGT, dos causas de imputación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas: 1) Las infracciones cometidas por la sociedad administrada; y 2º) El cese de la actividad por la sociedad.

En cuanto a la primera se exige la concurrencia de los siguientes requisitos: a) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; b) Condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción; y c) Una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en dicho artículo 43.1, reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria; exigiéndose respecto a la segunda causa, es decir, el cese de actividad de la sociedad administrada: a) La cesación de hecho de actividad de la persona jurídica teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes; y b) La condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, exceptuadas las sanciones.

Pues bien, en este caso concreto se da el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1, apartado a), de la Ley General Tributaria, ya que concurren los requisitos exigidos para ello: 1) La comisión de infracción tributaria por la sociedad administrada, tal y como consta en los correspondientes expedientes sancionadores; 2) Condición de administrador del interesado; y 3) una conducta ilícita del administrador reveladora, al menos, de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones. En relación con este último requisito debe tenerse en cuenta que la derivación de responsabilidad a los administradores obliga a distinguir entre el sujeto infractor, al que la ley penaliza por razón de su conducta, y aquellas personas a quienes la norma legal declara responsables de la infracción cometida y que, como tales, han de satisfacer a la Hacienda Pública el importe de lo que correspondería pagar a aquél. En líneas generales la separación descansa en el tipo de conducta propio de cada figura. En el infractor, normalmente se exige una conducta activa; en el responsable basta, por regla general, con una conducta pasiva. El primero realiza un acto contrario a la ley, que por eso mismo se sanciona; el segundo incumple una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia. No se trata en este último caso, de un elemento originador de una responsabilidad sancionadora en estricto sentido técnico, ya que es una noción perfectamente integrada en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda (Sentencia del tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993). Lo que pasa es que en ambos casos se precisa que los hechos acaecidos sean imputables, atribuibles a alguien. La imputabilidad es el fundamento de la responsabilidad, y aparece como el último y necesario reducto de la personalidad o la voluntariedad. Eso explica que el Tribunal Constitucional haya prohibido toda forma de responsabilidad objetiva en materia tributaria (Sentencia de 26 de abril de 1990).

Esos principios se mantienen en el artículo 43.1.a) de la L.G.T. cuando establece la responsabilidad subsidiaria de los administradores respecto a la totalidad de la deuda tributaria, en los casos de infracciones

tributarias cometidas por las personas jurídicas, porque exige en ellos que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, o que consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan, o adopten acuerdos que hacen posibles tales infracciones. Los tres supuestos obedecen a unos deberes normales en un gestor o, en los términos del artículo 225 de la Ley de Sociedades de Capital, propios de la diligencia con la que un administrador debe desempeñar el cargo. El primero exige la omisión de actos relacionados directamente con la obligación infringida que el administrador sabe que tiene el deber de realizar por razón de su cargo; el segundo supone una clara permisividad respecto de la actividad ilícita de los subordinados; el tercero, una consciencia de las consecuencias normales del acuerdo que se adopta. De esta breve referencia se desprende que la imputación de responsabilidad sigue siendo consecuencia de los deberes normales en un gestor, aun cuando sea suficiente la concurrencia de la mera negligencia.

En efecto, el citado artículo 225.1 de la Ley de Sociedades de Capital establece que, "Los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario", una diligencia exigida que se suma al deber de lealtad citado en el artículo 227 de la misma Ley. Al mismo tiempo que los citados administradores deben responder frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa, de acuerdo con el artículo 236.1 de la Ley de Sociedades de Capital.

Si a la luz de estos principios se analizan los hechos a los que se contrae el expediente, se observa que el recurrente incumplió en el ámbito fiscal sus obligaciones como gestor o administrador de la sociedad. La necesaria relación que tiene presente la Ley Fiscal, siguiendo la pauta marcada por el artículo 1.104 del Código Civil, entre la conducta de los administradores y el contenido lógico de su función, hace que disminuya la importancia del elemento intencional y se centre en lo que debe entenderse por "dejación de funciones". Es por tanto correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al administrador; existe un nexo causal entre el y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad.

Por lo que, ha de estimarse este recurso con la anulación de la resolución impugnada y la confirmación del acuerdo de declaración de responsabilidad.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas