



APM 3.9.

Publicación digital. - Asociación Profesional de la Magistratura

JORGE PUNSET FERNÁNDEZ

SECCIÓN TERRITORIAL
ASTURIAS

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA DEL ADMINISTRADOR DE PERSONA JURIDICA POR PASIVIDAD O NEGLIGENCIA.

Una aproximación general al supuesto del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria.

Índice

- I. La responsabilidad tributaria.
- II. La responsabilidad subsidiaria de los administradores societarios por pasividad o negligencia. Su carácter sancionador. La carga de la prueba de la responsabilidad.
- III. Los presupuestos y el contenido de la responsabilidad tributaria subsidiaria.
- IV. Las facultades impugnatorias del administrador declarado responsable subsidiario.
- V. Los efectos de la anulación de la sanción tributaria causante de la responsabilidad subsidiaria.

I. La responsabilidad tributaria.

El artículo 35.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece que son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. A su vez, los artículos 35.5 y 41.1 de dicha norma prevén que la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.

A estos efectos, se consideran deudores principales los obligados tributarios mencionados en el apartado 2 del artículo 35 de la LGT. Entre otros, los contribuyentes y los sustitutos de éstos, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta o a repercutir, y aquellos que deben soportar la repercusión, la retención o los ingresos a cuenta. Asimismo, son obligados tributarios según este apartado los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

Es una enumeración que, como ha tenido ocasión de advertir el Tribunal Supremo (sentencia de 10 de julio de 2019, rec. 72/2021), recoge algunos supuestos de obligados tributarios que, en puridad, no son deudores en nombre propio o principales en el sentido de que la obligación tributaria no ha nacido por la vinculación personal y directa con su cumplimiento, tal y como sucede con los que están obligados por ley a soportar la repercusión de un tributo, o bien aquellos otros que deben practicar o soportar retenciones. Ahora bien, todos los antes referidos son deudores principales a los ojos del artículo 35.2 de la Ley General Tributaria y como tales han de responder.

Junto a ellos, los responsables tributarios se configuran igualmente como obligados tributarios si bien no lo son de forma principal ya que no responden de deudas en nombre propio. Como dice la sentencia antes citada, “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”.

De esta forma el responsable tributario, solidario o subsidiario, se coloca por ministerio de la ley en una posición jurídica en la que tendrá que responder del pago de la deuda junto al deudor principal. Se trata de una previsión claramente dirigida a lograr el cobro de la deuda tributaria y garantizar así el cumplimiento del mandato constitucional consistente en que todos han de contribuir al sostenimiento del gasto público (art. 31.3 CE).

Al respecto, el artículo 41.2 de la Ley General Tributaria establece como principio general que, salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. La responsabilidad solidaria nacerá entonces en aquellos casos expresamente determinados. En cuanto a su alcance, comprenderá la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario, salvo los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 de la LGT. De esta manera, si no se realiza el ingreso en el plazo concedido para hacerlo voluntariamente se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. Conviene tener presente, además, que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en la Ley General Tributaria o en otra ley se establezcan (art. 41.4 LGT).

En cuanto a su exigencia, el apartado 5 del art. 41 de la LGT establece como requisito

ineludible que 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. El procedimiento frente a los responsables se describe en los artículos 174 a 176 de la Ley General Tributaria, donde se regula la declaración de responsabilidad y la forma de proceder para exigir tanto la responsabilidad solidaria como la subsidiaria. En este escenario, dentro de su margen de actuación, la Administración competente podrá igualmente, antes de declarar la responsabilidad, adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, el cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. Además, está facultada para realizar amplias actuaciones de investigación, tal y como le permiten los artículos 142 y 162 de la citada norma legal.

Los artículos 42 y 43 de la LGT, en distintos apartados, describen respectivamente quiénes son responsables solidarios y subsidiarios, en una enumeración heterogénea y revestida en la práctica de un casuismo particular, propio de las distintas situaciones que la ley contempla. Responsables que, en todo caso, tendrán un derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil (art. 41.6 LGT).

Como señala certeramente la STS 729/2023, de 5 de junio, rec. 4293/2021, el responsable solidario y el responsable subsidiario, 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”.

II. La responsabilidad subsidiaria de los administradores societarios por pasividad o negligencia. Su carácter sancionador. La carga de la prueba de la responsabilidad.

Dentro de los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria nos centraremos en el contemplado en el apartado a) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria. Este precepto señala lo siguiente:

“1. 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”.

Del tenor del artículo resulta claro que han de concurrir dos requisitos en el administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica. Uno primero de naturaleza objetiva, como es el relativo a la comisión de infracciones tributarias por la persona jurídica de la que es administrador. Y uno segundo de marcado carácter subjetivo, ceñido a la existencia de una

conducta culpable o negligente del responsable, que precisamente es la que determina la comisión de tales infracciones tributarias por la persona jurídica.

Con ello quiere decirse que “se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento” (STS de 25 de junio de 2010; rec. cas. 1597/2005, y 30 de junio de 2011; rec. cas. 2294/2009).

El Tribunal Supremo ha ido marcando, igualmente, los contornos de este tipo de responsabilidad en relación con los administradores. Así, ha dejado claro que:

“1º) la responsabilidad alcanza a quienes tuvieron la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo;

(2º) la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y

(3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron "dejación de sus funciones" y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad" [sentencias de 31 de mayo de 2007 (rec. cas. 37/2002), 17 de marzo de 2008 (rec. cas. 6738/03), 18 de octubre de 2010 (rec. cas. 1787/2005); 20 de enero de 2011 (rec. cas. 2492/2008)].

Se gradúa la responsabilidad en solidaria o en subsidiaria en función de la conducta activa o pasiva del administrador en relación con la comisión de la infracción tributaria por parte de la sociedad [...].”

Tal y como dice la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2023 (rec. 8791/2021) “debemos destacar que mientras que el artículo 42.1.a) LGT establece la derivación de responsabilidad solidaria a los administradores que tiene una conducta activa en la comisión de la infracción tributaria por parte de la sociedad, el artículo 43.1.a) LGT posibilita la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores que con su conducta omisiva o pasiva posibilitan la comisión de la infracción”.

Por otro lado, en las más recientes sentencias de 5 de junio de 2023 (rec. 4293/2021), 2 de octubre de 2023, (rec. 791/2021) y 16 de mayo de 2024 (rec. 8393/2022), el Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto el carácter sancionador de la responsabilidad exigida en el art. 43.1.a) de la LGT a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas en los supuestos descritos. En estas resoluciones se hace referencia a la jurisprudencia previa que se había pronunciado sobre el art. 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, como precepto equivalente, y que resulta plenamente aplicable a la regulación vigente. Así, tanto la sentencia de 30 de junio de 2011 (rec.2294/2009) como la de 9 de abril de 2015, (rec. 1997/2013), sostienen que debe efectuarse previamente una declaración administrativa constatando la existencia de una infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador. Declarada esa responsabilidad, podrá procederse posteriormente contra los administradores cuya actuación omisiva o negligente propició la comisión de la infracción tributaria.

Más recientemente, la sentencia del TS de 2 de octubre de 2023 (rec. 8791/2021) no deja lugar a dudas cuando dice que “no cabe sino corroborar que, efectivamente, la vía del artículo 43.1 a) LGT regula un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de carácter sancionador desde el momento que su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar -como hemos expuesto- la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara.

Sin perjuicio de que el artículo 43.1.a) LGT se refiere también a que los administradores de hecho o de derecho hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, cabe considerar que la conducta pasiva que describe el propio auto de Admisión al analizar el artículo 43.1 a) LGT, en contraste con el comportamiento activo que denota el artículo 42.1 a) LGT, no obsta a la anterior conclusión. Ambos supuestos vienen a reflejar una voluntad de no cumplir las obligaciones tributarias, pudiendo consistir esa conducta pasiva, por ejemplo, en una desatención o dejación de funciones, en particular, de los deberes de vigilancia respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, determinante o posibilitador de una preterición que, precisamente, da lugar a la infracción cometida por la sociedad”.

Todo ello sin perjuicio de que en esta misma resolución se afirme que “la naturaleza sancionadora del acuerdo de derivación no conlleva la suspensión automática del importe correspondiente a la deuda tributaria tal y como ya hemos puesto de manifiesto con relación al supuesto del artículo 42.1 a) LGT que, como hemos visto, se encuentra claramente relacionado con la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT”.

El carácter sancionador de la responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores mercantiles ha sido confirmado por la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 12 de septiembre de 2024, Josefa Solanellas c. España, recursos 37977/23 y 8275/24, en la cual se concluye que los requisitos para identificar el carácter penal de una sanción administrativa, fijados por la doctrina Engel en interpretación de los artículos 6 y 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, concurren en el ordenamiento jurídico español. Se da así respaldo a la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 85/2006, de 27 de marzo) y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este punto.

En cuanto a quién corresponde la carga de la prueba de los presupuestos de la responsabilidad, si bien el Tribunal Supremo ha expuesto en su más reciente jurisprudencia que es la Administración tributaria la que ha de acreditar tales extremos, esto no ha impedido que se admitiera mediante Auto de 31 de enero de 2024 el recurso de casación 3452/2003, con la intención, según el Alto Tribunal, de que “profundice en su labor de creación de la jurisprudencia y la complete en relación con las consecuencias que tiene esa conceptualización jurídica como manifestación del ius puniendi”. De esta forma, una de las cuestiones que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia se concretó en lo siguiente:

“1.1. Establecer si en los casos de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.1.a) LGT se produce una inversión del principio del onus probandi, de modo que es el responsable quien debe acreditar el hecho impositivo o extintivo de su responsabilidad, todo ello en una categoría de responsabilidad a la que este Tribunal Supremo otorga índole sancionadora. De ser pertinente esa inversión de la carga de la prueba, indicar cuál es la razón jurídica que la respaldaría”.

La muy reciente sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2025 (rec. 3452/2023), ha resuelto el citado recurso de casación y responde a la cuestión de interés casacional

conforme a las siguientes conclusiones:

“1. Se ratifica la doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre la naturaleza sancionadora del régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles, previsto en el art 43.1.a) LGT.

2. Entre las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario, como consecuencia de la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, está la interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, que resultaría en caso de que la responsabilidad subsidiaria atendiera en exclusiva a la condición de administrador de la persona jurídica, pues se vulneraría el principio de presunción de inocencia.

3. Asimismo, entre estas garantías está también la no inversión de la carga de la prueba. El examen sobre la carga de la prueba del hecho detonante de la derivación no es ajeno, en modo alguno, a la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, que no resulta compatible con la atribución al responsable tributario, bajo tal consideración, de la carga de probar su inocencia.

4. Será la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, tenga que aportar los elementos de prueba que fundamenten el presupuesto de esta responsabilidad. Y las dudas que en este ámbito pudieran suscitarse deberán resolverse aplicando el principio in dubio pro reo”.

Y es que, como dice la sentencia en su fundamentación, “el supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT requiere la existencia de un requisito objetivo, como es la condición de administrador del responsable y la existencia de infracciones tributarias cometidas por la sociedad mercantil, y de un requisito subjetivo, consistente en la concurrencia de una conducta culpable del responsable, conducta que sería determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad.

Desde esta perspectiva, la declaración de responsabilidad subsidiaria no se satisface mediante el automatismo de identificar la condición de administrador, sino que es preciso algo más. Se exige que los administradores incurran en las conductas específicas que describe el precepto, lo que impone a la Administración Tributaria una explicación de por qué el administrador a quien señala como responsable incurrió en alguna de aquéllas”.

III. Los presupuestos y el contenido de la responsabilidad tributaria subsidiaria.

El artículo 43 de la Ley General Tributaria describe distintos supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria centrada, principalmente, en los administradores, de hecho o de derecho, de las personas jurídicas. Este tipo de responsabilidad exige necesariamente que, con carácter previo, la Administración tributaria haya realizado una declaración de fallido. Esta declaración es un acuerdo por el que se pone de manifiesto que el crédito es total o parcialmente incobrable, una vez se aprecie que no se ha satisfecho por los obligados al pago (art. 173.1.b) LGT). Como señala el art. 61 del Reglamento General de Recaudación se consideran fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. Esta declaración de fallido pone fin al procedimiento de apremio.

En consecuencia, tal y como dispone el art. 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. El responsable subsidiario habrá de responder, entonces, de aquellas deudas que no han sido abonadas por ellos. Por último, si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.

En cuanto a si la declaración de fallido debe incorporar necesariamente el carácter parcial o total de la insolvencia y si un hipotético incumplimiento invalida la posterior derivación de responsabilidad subsidiaria, dice la STS de 22 de diciembre de 2022, (rec.1268/2021) que es “un elemento que, en realidad, es completamente accesorio y hasta mutable, pues el deudor fallido tanto puede serlo por insolvencia total como parcial, y lo relevante para el responsable subsidiario es de qué cantidad se declara la responsabilidad, declaración que es posterior a la declaración de fallido, pudiendo discutir, impugnando ese acto, si existe o no tal insolvencia del deudor principal. En caso de insolvencia aun total, el deudor puede venir a mejor fortuna, y dejar de serlo, o serlo tan solo parcialmente, y no por ello pierde validez la anterior declaración de fallido y la eventual declaración de responsabilidad subsidiaria, ni quedan privados de validez los actos realizados en aquel procedimiento de derivación de responsabilidad.

Lo relevante, desde el punto de vista de la declaración de responsabilidad subsidiaria, es que el acto de declaración de tal responsabilidad vaya precedido de aquella declaración de fallido del deudor principal, sobre presupuestos válidos, es decir, sobre la existencia de una insolvencia constatada por medios suficientes, y que se determine adecuadamente el alcance o importe de dicha declaración, en conformidad con el importe de la deuda que está afectada por la insolvencia. En definitiva, que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de bienes o derechos susceptibles de embargo, esto es, bienes o derechos insuficientes para cubrir la deuda reclamada”. Por consiguiente, “la declaración de fallido del deudor principal no requiere, para su validez, de la expresión cuantitativa del carácter parcial de la insolvencia, sin perjuicio de que el acuerdo de declaración de la responsabilidad subsidiaria, sí deberá incorporar la identificación precisa del alcance de la deuda objeto de derivación, y especificar en su caso el alcance parcial de la misma”.

Acerca de la manera en que ha de proceder la Administración tributaria en relación con los responsables solidarios y los subsidiarios, la STS de 22 de abril de 2024, rec. 9119/2022, señala que la Administración ejerce la función recaudatoria pero esto no implica que “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”. Dice la sentencia que ningún precepto de la Ley General Tributaria establece la imposibilidad de 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”. Y continúa señalando que “el artículo 41.5 de la LGT exige una previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, pero siempre y cuando haya sido declarada la responsabilidad solidaria. No obstante, ni los arts. 41.5 y 176 LGT ni el artículo 61.2 del RGR prevén 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”.

De esta forma, la Administración tendrá que realizar las comprobaciones e inspecciones oportunas y actuará si hay una obligación tributaria. Si aprecia que existen responsables solidarios debe dirigirse contra ellos y, posteriormente, contra los subsidiarios. Ahora bien, tal y como concluye la sentencia, “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”.

Con todo, la sentencia previene en el sentido de que “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 incursas 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”. Como recuerda la STS de 7 de marzo de 2016 (rec.1300/2014), “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”.

En cuanto a la determinación de los requisitos formales que deben reunir los actos de derivación de responsabilidad tributaria, responde la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2021 (rec. 5711/2019) en el sentido de que “entre los requisitos formales que deben reunir los actos de derivación de responsabilidad tributaria, está el que se detalle la imputación de pagos efectuada cuando existan varias deudas tributarias pendientes de pago”. Este defecto no puede subsanarse por el mero hecho de derivarse la deuda al administrador de la sociedad ya que éste es el presupuesto habilitante de la derivación. Habrá de analizarse, caso por caso, si se ha de modular el cumplimiento de tales requisitos formales en la imputación de pagos y si resulta posible presumir que ese administrador “cuenta con un conocimiento del presupuesto de hecho habilitante y del contenido de las liquidaciones que originan la derivación de responsabilidad”.

Resulta interesante, por otro lado, traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2025, rec.3341/2023, por cuanto analiza el alcance objetivo de la responsabilidad y, en concreto, sobre la inclusión o no, en la deuda derivada, de los intereses del periodo ejecutivo. Al respecto, el TS se remite a la doctrina establecida en la sentencia de 24 de febrero de 2023 (rec. 5887/2021) y entiende que, si se declara la legalidad de la derivación de responsabilidad, los conceptos que integran la deuda tributaria susceptible de derivación de responsabilidad no son todos los que contiene el artículo 58 LGT, sino los que, dentro de este elenco, se incluyen por la Ley, que hace referencia explícita a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario (arts. 41.3 y 62 LGT”.

Otra cuestión relevante es la concerniente al *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables subsidiarios. El artículo 67.2 de la LGT prevé al respecto: “El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios”.

La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2022, rec. 8207/2019, enjuició el supuesto de dos administraciones distintas y una sola declaración de fallido. Consideró que no era necesaria una segunda declaración de fallido del obligado tributario para que la segunda administración procediera contra el responsable subsidiario pero expuso que una vez “acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, en virtud de la doctrina de la actio nata, la declaración de fallido del deudor principal comporta el dies a quo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria. Efectuada la declaración de fallido del obligado tributario, las actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido, llevadas a cabo por la misma Administración pública que procedió a dicha declaración o por otra diferente, resultan innecesarias en tanto no se haya acreditado la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables.

En consecuencia, tales actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido (en el caso, unas providencias de apremio) carecen de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario”.

En el caso de una sola Administración que lleva a cabo actuaciones recaudatorias y formula la declaración de fallido del deudor principal, la STS de 8 de junio de 2022, rec.3586/2020, mantiene en esencia la doctrina anterior pero precisa que “el dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables subsidiarios deba fijarse en todo caso en el momento en que se practique la última actuación recaudatoria con relación al deudor principal o con los responsables solidarios si los hubiera -en todo caso, antes de la declaración de fallido del deudor principal-”, aplicando de esta forma el último párrafo del art. 67.2 de la LGT.

IV. Las facultades impugnatorias del administrador declarado responsable subsidiario.

El artículo 174.5 de la Ley General Tributaria dispone: " En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación."

Este precepto, que establece una previsión sobre el ámbito y alcance de las facultades impugnatorias del declarado responsable, ha sido interpretado por el Tribunal Supremo en los últimos años, consolidando una doctrina reflejada en las sentencias de 13 de marzo de 2018, recurso de casación nº 53/2017, de 17 de mayo de 2018 (rec. 86/2016), 7 de noviembre de 2019 (rec.4234/2017), 3 de junio de 2020 (rec.5020/2017), 7 de noviembre de 2022 (rec.7939/2020) 19 de enero de 2023 (rec. 1693/2020) 5 de junio de 2023 (rec.4293/2021) 16 de mayo de 2024 (rec. 8393/2022) y 28 de junio de 2024 (rec. 7963/2022). En síntesis, dichos pronunciamientos vienen a recoger la siguiente fundamentación jurídica, ya expuesta de forma muy clara en la sentencia de 13 de marzo de 2018 (rec. 53/2017):

"El artículo 174.5 de la Ley General Tributaria , por tanto, debe interpretarse en el sentido

de que el responsable puede combatir tanto el acto de derivación como la propia liquidación en que tiene su origen, porque la derivación es un procedimiento autónomo al que le resultan de aplicación las normas comunes y en el que el trámite de audiencia (referido en los apartados tercero y cuarto del propio precepto) es esencial y, obviamente, no excluye la potestad de alegar y aportar cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho.

No hay, en definitiva, una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, pues el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal. Tal indebida extensión se produciría si la firmeza de las liquidaciones o sanciones relativas al deudor principal impidiera al responsable atacar sus presupuestos, pues ello no solo contravendría el derecho de defensa en los términos vistos, sino también la propia dicción literal del precepto que analizamos.

A nuestro juicio, además, la expresada interpretación no puede alterarse en atención a, la condición del declarado responsable. Dicho de otro modo, y tal como nos exige el auto de admisión, el alcance y contenido de la impugnación (que son, como se ha dicho, plenos y se extienden a los acuerdos dictados respecto del deudor principal) no quedan exceptuados, limitados o restringidos por la circunstancia de que la persona declarada responsable fuera administradora de la entidad a la que se giraron las liquidaciones o a la que se impusieron las sanciones derivadas.

Abona esta tesis (excluyente de la imposición de limitaciones impugnatorias al responsable por su condición de administrador) no solo la dicción literal del precepto que nos ocupa (que no distingue en absoluto al respecto), sino la propia naturaleza jurídica del expediente de derivación de responsabilidad que constituye, como ya dijimos, un procedimiento autónomo del seguido con el deudor principal, al que no le son trasladables -sin más- los efectos de éste y cuyo resultado, desde luego, no puede ser calificado como un acto consentido y firme para un responsable que ha deducido contra los acuerdos correspondientes el recurso o reclamación legalmente procedentes.

A lo anterior cabría añadir la especificidad que, en relación con las sanciones tributarias, recoge nuestro ordenamiento jurídico (artículo 43 de la Ley General Tributaria), pues el mismo establece, respecto de los administradores, que la derivación de responsabilidad exige que se constate que por acción (adoptando acuerdos) u omisión (consintiendo el incumplimiento o no realizando los actos precisos para impedirlo) contribuyeron o facilitaron la comisión de las infracciones sancionadas. Ni qué decir tiene que ello amplía el alcance de las potestades de impugnación en relación con las sanciones, pues cabe, respecto de éstas, que el administrador (i) impugne las liquidaciones que constituyen el presupuesto de la sanción, (ii) cuestionen la comisión por el deudor principal de la infracción misma y (iii) recurran la parte de la decisión administrativa en la que se les imputa a ellos, como administradores, las acciones u omisiones típicas que determinaron o contribuyeron decisivamente a la comisión de la infracción finalmente sancionada”.

Las sentencias más recientes del Tribunal Supremo han completado esta jurisprudencia sobre las posibilidades impugnatorias que reconoce el art. 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por razón de la causa de responsabilidad fijada en el artículo 43.1.a) de la misma ley. El precepto permite impugnar las liquidaciones y sanciones que se derivaron al responsable subsidiario, aun cuando éstas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.

Sin embargo, de estimarse la impugnación del responsable subsidiario los actos ya enjuiciados por sentencia firme no serían inválidos, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad por la concurrencia de algún vicio de naturaleza jurídica presente en aquellos actos administrativos. La conclusión es clara: nada impide al responsable subsidiario combatir los actos dirigidos al deudor principal, de forma que así pueda cuestionar la conformidad a Derecho del acto de derivación. La firmeza de tales actos obligará al órgano administrativo o al tribunal de justicia, según el caso, a examinar tales motivos, “sin que la firmeza de los actos puede erigirse en obstáculo que impida o dificulte ese obligado examen”.

Esta jurisprudencia se reafirma en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2025, rec.3341/2023.

V. Los efectos de la anulación de la sanción tributaria causante de la responsabilidad subsidiaria.

Recuerda la STS de 22 de abril de 2024, rec. 9119/2022, que “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”.

En esta dirección, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2024, (rec. 8393/2022) consolida las precedentes sentencias reafirmando que si no existe infracción imputable al obligado tributario conforme a lo dispuesto en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria no puede mantenerse la derivación de la liquidación ya que ha desaparecido el presupuesto que habilita a esta última. Sin infracción no puede mantenerse la liquidación sobre el obligado tributario.

A ello no empece que en los recursos mencionados los motivos para la anulación fueran diferentes. En el resuelto por la STS 729/2023, de 5 de junio, la resolución sancionadora se anuló por una falta de motivación de la culpabilidad y en la STS 839/2024, de 16 de mayo, el fundamento descansó en la inobservancia del plazo máximo de tres meses que, para la incoación del procedimiento sancionador, establece el artículo 209 de la LGT. En ambos casos falta el presupuesto jurídico habilitante de la derivación, vía art 43.1.a) LGT.

La razón de ser de esta consecuencia viene directamente ligada al hecho de que si el artículo 43.1.a) contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, una vez desaparecida ésta debe anularse la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación.

En definitiva, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2024, (rec. 8393/2022), declara lo siguiente:

“Cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, dictado al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía una sanción a la deudora principal, debe anularse íntegramente la derivación de responsabilidad, que se extendía a deuda y sanción, por haber decaído el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad tributaria”.