

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN CADENA: MÁS MADERA. STS DE 24 DE JULIO DE 2024, REC. NÚM. 991/2023

Ernesto Eseverri Martínez

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y
Tributario
Universidad de Granada
(España)
<https://orcid.org/0000-0003-2355-6266>*

Resumen

En casos excepcionales de la llamada responsabilidad «en cadena», el responsable solidario del art. 42.2 LGT puede impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la declaración de fallido del deudor principal que, a su vez, sirvió de presupuesto para declarar como deudor tributario a un responsable subsidiario.

Palabras clave

Responsabilidad en cadena; declaración de fallido; responsable solidario; responsable subsidiario.

Abstract

In exceptional cases of the so-called «chain» liability, the jointly and severally liable party under art. 42.2 LGT may challenge the act of derivation of his liability based on the declaration of bankruptcy of the main debtor which, in turn, served as a prerequisite for declaring a subsidiary liable party as a tax debtor.

Keywords

Chain Responsibility; declaration of failure; jointly and severally responsible; Subsidiary Responsible.

Cómo citar: Eseverri Martínez , E. (2024). Responsabilidad tributaria en cadena: más madera. STS de 24 de julio de 2024, rec. núm. 991/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 313-323.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

En la sentencia de referencia, el Tribunal Supremo completa la doctrina expuesta en anteriores pronunciamientos en los que declaró que en estos casos *«la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria, producida por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 LGT, a efectos de que dicho responsable solidario pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria, declarada respecto de un tercero, aduciendo la inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.* (STS de 25 de enero de 2022, recurso de casación núm. 2297/2018).

Y en sentencia de 25 de enero de 2022, recurso de casación núm. 8315/2019, añadió a lo anterior que: *«Cuando, tras el procedimiento legalmente previsto, exista una declaración de fallido del deudor principal, el responsable solidario (ex art 42.2 LGT) no podrá impugnar el acto de su derivación de responsabilidad sobre la base de considerar que no está justificada dicha declaración de fallido, aduciendo la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables».*

Para, finalmente, en la sentencia que sirve de base al presente comentario, haya completado su doctrina en la materia: *« (...) entendemos, no obstante, que el responsable solidario (ex art 42.2 LGT) puede, de manera excepcional, fundar la impugnación de su propia derivación de responsabilidad, argumentando el contenido meramente formal de la declaración de fallido del obligado principal, en aquellos casos en que dicha declaración presente un déficit de motivación o de razonamientos –específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria–, de tal magnitud, que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración del fallido».*

Resumiendo, la responsabilidad subsidiaria previamente declarada es presupuesto que habilita para encadenar a ella la derivación de la deuda tributaria a un responsable solidario de los descritos en el art. 42.2 LGT, quienes pueden oponerse a ese acto administrativo con fundamento en la improcedente actuación frente al responsable subsidiario; si bien, siempre que haya existido declaración de fallido del deudor principal los responsables solidarios no podrán cuestionar la existencia de bienes y derechos titularidad de aquél no trabados en su momento. No obstante, de manera excepcional, los responsables solidarios del art. 42.2 LGT pueden oponerse a la declaración de fallido del deudor principal cuando su contenido haya sido meramente formal.

2. Supuesto de hecho

La deudora principal era una sociedad mercantil que tras el correspondiente procedimiento ejecutivo de recaudación fue declarada fallida, derivando la

deuda impagada al administrador de la entidad en su posición de responsable subsidiario (art. 43.1 LGT), quien había transmitido la nuda propiedad de unas participaciones sociales a una tercera entidad mercantil a cambio de una renta vitalicia, y por aplicación del presupuesto de hecho contenido en la letra a) del art. 42.2 LGT (ocultación del patrimonio del deudor principal para entorpecer la acción recaudatoria), fue declarada responsable solidaria produciéndose el supuesto de responsabilidad «en cadena», o sea, derivación de la deuda tributaria de un responsable a otro responsable tributario.

Interesa señalar que en el expediente administrativo de derivación de deuda al responsable solidario figura un informe sobre la situación patrimonial de la deudora principal instruido un año y once meses después de haber sido declarada fallida y, además, que transcurridos tres años de esta declaración la Agencia Tributaria procedió al embargo de unas participaciones sociales y determinados bienes inmuebles titularidad de la deudora principal.

En el caso enjuiciado, la declaración de fallido existe y, según manifiestas las partes, de ella queda constancia en el expediente administrativo, pero la entidad recurrente en casación –la declarada como responsable solidaria– cuestiona la efectividad de las actuaciones recaudatorias seguidas a propósito de la situación patrimonial de la obligada principal: *«No se discute –dice el Tribunal Supremo– que, en el presente caso, hubo una declaración de fallido del obligado principal, sino que, por la responsable solidaria –aquí recurrente– se sostiene que dicha declaración fue adoptada de manera puramente formal, ante la falta de indagación de la realidad patrimonial del obligado principal, aspecto este que, a su juicio, constituye una garantía para el responsable subsidiario, de modo que la acción recaudatoria solo puede dirigirse frente al mismo en caso de insuficiencia patrimonial del deudor principal, evitando, así, que la responsabilidad subsidiaria se convierta, de facto, en solidaria».*

La cuestión que presenta interés casacional objetivo se ciñe a determinar: *«si en los supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», el responsable solidario –del antes declarado responsable subsidiario del deudor principal– puede impugnar la declaración de fallido de aquél, con fundamento en la ausencia de cualquier tipo de informe de averiguación patrimonial de la solvencia del deudor principal que sirva de base a tal declaración y, por lo tanto, considerar que se ha dictado sin advenir la inexistencia de bienes o derechos del deudor principal o sin seguir la normativa legalmente establecida».*

3. Fundamentos de derecho

La derivación de deuda tributaria de un responsable (subsidiario) a otro responsable (solidario) con fundamento en el art. 42.2 LGT, recuerda el Tribunal Supremo en esta sentencia, que quedó reconocida en su anterior pronunciamiento de 10 de julio de 2019, recurso de casación núm. 4540/2017, considerando que los responsables solidarios calificados en ese precepto legal no se posicionan en el pago de la deuda tributaria por la singular relación que guardan con el obligado principal, sino con los bienes que se sustraen a la acción recau-

datoria de la Administración con independencia de que su titularidad corresponda al deudor principal o a un deudor de segundo orden.

Y con apoyo en la doctrina recogida en dos de sus sentencias de la misma fecha, 25 de enero de 2022, declaró que: *«En supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 LGT pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero, por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal»*. (STS de 25 de enero de 2022, casación núm. 2297/2018); añadiendo que: *«En cambio tal impugnación no procede cuando, aun existiendo tal declaración de fallido, y no siendo una declaración meramente formal, sino que se ha seguido el procedimiento legalmente previsto, se pretende impugnar el acto de derivación de responsabilidad por considerar que no está justificada la declaración de fallido del deudor principal dada la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables, dado que tal declaración ya ha adquirido firmeza»*. (STS de 25 de enero de 2022, casación núm. 8315/2019). Para, finalmente, en la sentencia objeto del presente comentario establecer una excepción a este último criterio general afirmando que: *«Completando nuestra jurisprudencia, entendemos, no obstante, que el responsable solidario (ex art 42.2 LGT) puede, **de manera excepcional**, fundar la impugnación de su propia derivación de responsabilidad, argumentando el contenido meramente formal de la declaración de fallido del obligado principal, en aquellos casos en que dicha declaración presente un déficit de motivación o de razonamientos —específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria—, de tal magnitud, que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración del fallido»*. (STS 24 de julio de 2024, recurso casación núm.991/2023).

En resumen, en los casos de responsabilidad «en cadena» el responsable solidario puede impugnar el acto derivativo de la deuda tributaria con fundamento en la declaración de fallido del deudor principal por constituir presupuesto de la declaración de responsabilidad subsidiaria, si bien, no podrá hacerlo cuando el procedimiento ejecutivo se haya llevado a cabo correctamente y concluido en la falencia del deudor principal. Tan solo de modo excepcional, el responsable solidario podrá impugnar la acción de derivación de la deuda con fundamento en la declaración de fallido del deudor principal si ésta no existe, o manifiestamente carece de motivación a propósito de la situación patrimonial de dicho deudor tributario.

Y realiza el Tribunal Supremo una serie de consideraciones a propósito de la posible magnitud del déficit de motivación en la declaración de fallido del deudor principal:

En primer lugar, recuerda que la ausencia en el expediente de recaudación tributaria de un informe sobre la situación patrimonial del deudor principal emitido con carácter previo a su declaración de fallido, no es causa que la inva-

lide el procedimiento de recaudación seguido frente a él porque la emisión de dicho informe no está prevista en los arts. 41.5; 76; 173 y 176 LGT, así como en los arts. 61 y 124 del RGR.

En segundo lugar, advierte el Tribunal Supremo que la actividad recaudatoria seguida ante el deudor principal con la finalidad de acreditar su insolvencia ha de ser siempre previa a la declaración de fallido, nunca después de formulada ésta, teniendo en cuenta que el procedimiento de apremio finaliza con el acuerdo que declara el crédito total o parcialmente incobrable (art. 173.1, b) LGT) fundamentado en la inexistencia de patrimonio suficiente del deudor principal para la cobertura del crédito tributario. En consecuencia, la incorporación posterior a la declaración de fallido de un informe evacuado en relación con la situación patrimonial del obligado principal, no es documento que permita validar aquella declaración.

En tercer lugar, en caso de existir varias deudas tributarias titularidad de un mismo deudor la declaración de fallido referida a una de ellas, hace innecesaria la declaración de falencia en relación con las restantes. Para declarar la situación de insolvencia del deudor tributario no es necesario agotar todos los procedimientos de recaudación referidos a cada una de las deudas por él contraídas, de suerte que acreditada su insolvencia puede llevarse a cabo la declaración de fallido aun hallándose pendientes de contestación requerimientos administrativos realizados con posterioridad a los actos de investigación y embargo sobre la situación patrimonial del deudor.

En cuarto lugar, si con posterioridad a la declaración de fallido la Administración tributaria embargara bienes del deudor principal pondría de manifiesto, bien, que las actuaciones recaudatorias seguidas en su día para la investigación de su patrimonio resultaron insuficientes, lo que podría evidenciar que la declaración de fallido fue meramente formal y que los bienes embargados siempre estuvieron en el patrimonio del deudor; o bien, que pese a la declaración de insolvencia del deudor tributario en su momento formulada, con posterioridad se ha producido su solvencia sobrevenida lo que facultaría administrativamente a la rehabilitación del crédito incobrado (en todo o en parte), siempre que no haya prescrito la acción recaudatoria (art. 63.1 RGR).

Todas estas circunstancias que podrían fundamentar la impugnación del acto de derivación de la responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT para sostener que la declaración de fallido del deudor principal fue meramente formal, deben ser consideradas teniendo siempre en cuenta que el responsable subsidiario a quien en primer término se deriva la deuda tributaria, pudo impugnar este acto administrativo haciendo valer la ausencia de declaración de fallido del obligado principal, o su vacío de contenido por falta de motivación. Y además, teniendo presente que el art. 174.5 LGT limita las acciones impugnatorias de los responsables solidarios del art. 42.2 LGT al alcance global de la deuda que se les deriva, no a las liquidaciones tributarias de las que trae causa.

4. Análisis

La conocida como responsabilidad «en cadena» o derivación a un responsable solidario del art. 42.2, a) LGT de la deuda previamente derivada administrativamente a un responsable subsidiario (art. 43 LGT) por impagado del deudor principal declarado fallido, está generando una interesante doctrina del Tribunal Supremo que completa su régimen jurídico al tratarse de un supuesto de responsabilidad tributaria desconocido en la Ley General codificadora del tributo, permitiendo la jurisprudencia dictada en la materia reconstruir los elementos esenciales de esta singular forma de entender la derivación de deudas tributarias de un responsable tributario hacia otro, prolongando –o construyendo– los eslabones que vinculan a una serie de obligados tributarios en el cumplimiento de prestaciones de esta naturaleza que, de este modo, quedan encadenados para el pago de deudas tributarias.

Resultando ser la declaración de fallido del obligado principal el presupuesto habilitante de la derivación de su deuda hacia un responsable subsidiario y siendo este acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria quien, a su vez, faculta a los órganos de recaudación para derivar la deuda tributaria a los responsables solidarios del art. 42.2 LGT para posicionarlos en su condición deudora, no existe inconveniente para que, oponiéndose a la acción administrativa de derivación de responsabilidad solidaria, fundamenten sus alegatos denunciando la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal, o que se trata de una declaración meramente formal carente de motivación recaudatoria sólida a propósito de la situación patrimonial del obligado principal.

Tal doctrina del Tribunal Supremo ya quedó recogida en sus dos sentencias de 25 de enero de 2022 más arriba citadas, haciendo notar que la existencia cierta de un procedimiento de recaudación con resolución de la insolvencia del deudor principal y su posición de deudor fallido, impide al responsable solidario la pretensión de invalidar el acto declarativo de su responsabilidad apoyándose en una supuesta defectuosa declaración de fallido del deudor principal, dado que, por un lado, el responsable subsidiario a quien previamente se le derivó la deuda contraída por el obligado principal bien pudo oponerse a esta acción administrativa que dejó firme denunciando el vicio que ahora se quiere hacer valer; y de otro, que no es posible soslayar el mandato del art. 174.5 LGT relativo a los responsables solidarios identificados en el art. 42.2 de esa Ley cuando limita el ejercicio de su acción impugnatoria al alcance global de las deudas que se le derivan, hasta el importe del valor de los bienes sustraídos a la actuación recaudatoria, alejando sus pretensiones impugnatorias de cualquier otro vicio apreciable en la determinación de la deuda tributaria con el obligado principal, en el seguimiento frente a éste del procedimiento de recaudación, o bien, de alguna contingencia advertida en la derivación de la deuda tributaria al responsable subsidiario.

A propósito de esta restricción impugnatoria impuesta en el precepto legal, cabe señalar que en la sentencia que sirve de base a este comentario, la representación procesal de los Servicios Jurídicos del Estado argumentó que cuando

el art. 174.5 LGT impide a los responsables solidarios del art. 42.2 LGT accionar contra la liquidación tributaria en que se funda la deuda derivada, la expresión empleada en el precepto ha de ser interpretada en un sentido amplio abarcando no solo el acto propio de liquidación tributaria sino aquellos otros conducentes a la exigibilidad de la deuda que se deriva, incluyendo el acuerdo administrativo de declaración de responsabilidad subsidiaria. El Tribunal Supremo no hace especiales consideraciones para desvirtuar este argumento, lo que responde, sin duda, a la endeblez del razonamiento empleado teniendo en cuenta la precisión con la que el art. 101 LGT define qué son las liquidaciones tributarias en cuyas actuaciones no es posible incluir las dirigidas a recaudar la deuda tributaria, y mucho menos las que han servido para derivar la deuda a un responsable subsidiario.

Sin duda, mayor interés presenta en el contenido de la sentencia la descripción de aquellos motivos que pueden inducir a considerar que la declaración de fallido del deudor principal carece de consistencia porque presenta *«un déficit de motivación o de razonamientos (...) de tal magnitud que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración de fallido»* y deja habilitado al responsable solidario para fundar en este motivo su oposición al acto de derivación de responsabilidad solidaria por inexistente declaración de fallido del deudor principal.

En el caso enjuiciado se da la circunstancia de que el expediente administrativo de recaudación fue remitido incompleto al Tribunal Supremo sin perjuicio de que, en la sentencia de instancia se mantuviera como hecho probado que la declaración de fallido del deudor principal existió, añadiendo que fue acompañada de un informe a propósito de la situación patrimonial del deudor principal emitido, no obstante, un año y once meses después de haberse dictado la falencia del deudor principal que sirviera de justificante a la derivación de la deuda al responsable subsidiario; pero que al mismo tiempo, bien pudiera entenderse que el citado informe había sido redactado para justificar una actuación recaudatoria irregular seguida con el deudor principal y previa a la identificación completa de sus bienes y derechos. Por ello, el Tribunal Supremo advierte que estas actuaciones recaudatorias seguidas tras haberse declarado la insolvencia del deudor, no producen ningún efecto en orden a probar la insuficiencia de su patrimonio puesto que, en buena lógica, debe entenderse que todas las dirigidas a indagar la situación patrimonial del deudor principal permitieron concluir el procedimiento ejecutivo de recaudación con la declaración de falencia, por lo que cualquier informe posterior a propósito de la existencia de bienes y derechos de su titularidad estría de más, y evidenciaría que aquellas actuaciones recaudatorias no se siguieron con la diligencia debida. De ahí, que al no existir previsión normativa sobre la obligatoriedad de emitir un informe a propósito de la situación patrimonial del deudor principal -ni antes, ni después de la declaración de fallido del deudor- el Tribunal Supremo descarte su relevancia jurídica en el curso de un procedimiento ejecutivo de recaudación tributaria susceptible de justificar la inexistencia de bienes en el patrimonio del obligado principal.

En el mismo sentido, la emisión de requerimientos administrativos al deudor principal a propósito de su situación patrimonial relativos a otras deudas tributarias de las que es titular, no perjudican la declaración de fallido que previa-

mente se haya acordado en relación con la persecución de una deuda tributaria diferente pues, una vez constatada su insolvencia en relación con una sola deuda tributaria, parece evidente que la misma situación se mantendrá en relación con el cobro de las restantes, resultando inocuos a los efectos del procedimiento de recaudación las actuaciones proseguidas en relación con aquellas otras deudas tributarias distintas de las que provoca la declaración de fallido. Al igual que ocurre en el caso anterior, los requerimientos administrativos emitidos a propósito de la situación patrimonial de un deudor ya declarado fallido por diferente deuda tributaria, solo vienen a evidenciar lo irregular del procedimiento de recaudación dirigido al deudor principal que condujo a considerarlo insolvente.

Finalmente, nada impide al órgano de recaudación si no ha prescrito la acción de cobro de la deuda tributaria, reemprender actuaciones de tal naturaleza cuando tenga constancia de que ha existido la rehabilitación económica del deudor, en un principio, declarado fallido (art. 63 RGR). Ahora bien, si el órgano de recaudación no justifica de forma fehaciente esa circunstancia dejando constancia en el expediente administrativo las razones que justifican su actuar a consecuencia de la rehabilitación del patrimonio del deudor, la reanudación sin más de las mismas puede evidenciar que aquellas anteriores que condujeron a la declaración de fallido del deudor principal no se llevaron a cabo con la diligencia debida, pudiendo fundamentar la existencia de una declaración de fallido meramente formal y carente de motivación suficiente que bien podría ser argumentada por un responsable solidario en los casos de responsabilidad «en cadena», sin que un razonamiento de este tipo resulte impedido por el mandato del art. 174.5 LGT que al prohibir a estos responsables solidarios del art. 42.2 LGT impugnar la liquidación de la deuda tributaria que se les deriva, no está incluyendo en su expresión la posible declaración de fallido del deudor principal que fundamentó la derivación de la deuda tributaria al responsable subsidiario.

En la sentencia que se comenta, el Tribunal Supremo casa y anula la de instancia aunque ordena retrotraer las actuaciones a fin de que por aquella Sala, a la vista de la prueba practicada y del expediente administrativo –que no tuvo oportunidad de conocer el Tribunal Supremo–, valore la motivación de la declaración de fallido de la deudora principal, determinando la suficiencia o insuficiencia de su patrimonio para hacer frente al pago de la deuda tributaria y de ese modo, poder determinar si tenía fundamento la impugnación del responsable solidario sobre la base de los defectos de posible apreciación en aquella declaración de fallido del deudor principal.

A golpe de jurisprudencia se va rellenando el vacío en la Ley General Tributaria de la modalidad «del responsable del responsable» que permite encadenar obligados al pago de deudas tributarias desde el originario deudor, pasando por un responsable subsidiario, y concluyendo en la derivación de aquella deuda tributaria hacia un responsable solidario. Y vamos conociendo así, que el presupuesto de hecho que habilita la derivación de una deuda a un responsable subsidiario se convierte, a su vez, en el presupuesto que habilita su derivación a un responsable solidario del art. 42.2 LGT; que este último, oponiéndose al acto de derivación, no puede alegar la existencia de bienes y derechos titularidad del deudor principal cuando, frente a éste, el procedimiento ejecutivo se ha

seguido correctamente; y que excepcionalmente, cuando la declaración de fallido del obligado principal que fundamentó la acción declarativa de la responsabilidad subsidiaria, está vacía de contenido -inexistente-, pese al mandato del art. 174.5 LGT, es causa que puede ser alegada por el responsable solidario oponiéndose al pago de la deuda que se deriva. Bienvenida sea toda doctrina del Tribunal Supremo que arroje seguridad jurídica en el tratamiento de esta singular forma de entrelazar figuras de responsabilidad tributaria.

Queda aún por perfilar la cuestión nuclear que engarza al último eslabón de esta cadena de deudores (al responsable solidario) en el supuesto de la letra a) del art. 42.2 LGT cuyo presupuesto legal viene dado por una actuación culposa o negligente del declarado responsable solidario, porque al instruir este tipo de expedientes se ha de exigir al órgano de recaudación que acredite cuál fue el grado de culpa observado en su comportamiento que en la mayoría de ellos se da por supuesto, pues cualquier actuación traslativa de los bienes del deudor subsidiario realizada en connivencia con el responsable solidario se entiende que se ha llevado a cabo con la intención de ocultarlos, dándose casos en que el negocio jurídico que da carta de naturaleza al desplazamiento patrimonial ha quedado perfectamente formalizado y, pese a ello, el órgano de recaudación sin motivar suficientemente la voluntad de las partes intervinientes en el negocio celebrado, considera en ánimo de causar daño de quien así ha actuado.

Ya lo dejó apuntado el Tribunal Supremo (sentencia de 18 de julio de 2023, casación 6669/2018): *«Hay, además, una cuestión que, al margen del debate de instancia, nos genera dudas conceptuales: si una compraventa, como negocio típicamente oneroso, es apta para provocar la ocultación patrimonial del deudor principal. (...). Aunque la ley no contiene una previsión específica al efecto ni limita la evasión patrimonial a los negocios gratuitos, los onerosos, en tanto suponen un intercambio, en este caso de cosa por precio, no serían aptos, a menos que se consideraran fraudulentos, simulados o aquejados de alguna anomalía, lo que tendría que haber sido explicado como presupuesto de la declaración de responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT».*