

De nuevo sobre la declaración de fallido como presupuesto de la «responsabilidad tributaria en cadena»

El Tribunal Supremo matiza y completa su jurisprudencia previa precisando cuándo se está ante una declaración de fallido meramente formal susceptible de ser impugnada por el responsable solidario ex artículo 42.2 de la Ley General Tributaria en supuestos de responsabilidad tributaria en cadena.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de Gómez-Acebo & Pombo

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

Con la expresión *responsabilidad tributaria en cadena* suele aludirse a aquellos supuestos en los que una persona o entidad es declarada responsable tributaria de quien, a su vez, ha sido declarado responsable de la deuda tributaria de un tercero, deudor principal. Una de las situaciones en las que puede apreciarse es aquella en la que, declarada la insolvencia de una sociedad mercantil, la deuda tributaria no satisfecha por ella, como deudora principal, se deriva hacia el administrador en calidad de responsable subsidiario (art. 43.1, letras a y b, de la Ley General Tributaria o LGT) y, sucesivamente, se deriva responsabilidad solidaria sobre el tercero adquirente de los bienes

enajenados por el responsable subsidiario (aunque este último no sea deudor principal), por colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación recaudatoria de la Administración tributaria (art. 42.2a LGT).

A pesar de que la denominada *responsabilidad tributaria en cadena* carece de regulación legal explícita, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha admitido la posibilidad de declararla a partir de una interpretación no apegada a la literalidad de los artículos 41.1 y 35, apartados 2 y 5, de la Ley General Tributaria —que abogarían por la exigencia de una relación que ligue al responsable con

un deudor principal— y al «peculiar» fundamento de los supuestos de responsabilidad solidaria contenidos en el artículo 42.2 de dicha ley, que no están vinculados directa e inmediatamente al deudor principal y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal —pero también cualquier otro obligado al pago— responda de la deuda con su patrimonio. Ello explica que el alcance de la responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el deudor principal, sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo (SSTS de 10 de julio del 2019, rec. 4540/2017, y de 25 de enero del 2022, recs. 2297/2018 y 8215/2019).

La ausencia de regulación expresa de la responsabilidad en cadena plantea interrogantes relacionados con el estatuto jurídico del responsable solidario en este tipo de situaciones, entre ellos, si el declarado responsable solidario por alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General

Tributaria puede impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria de un tercero. El Tribunal Supremo ha contestado afirmativamente esta cuestión cuando la improcedencia de la derivación de responsabilidad subsidiaria se debe a la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal (STS de 25 de enero del 2022, rec. 2297/2018). 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 del 2022, rec. 8315/2019).

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio del 2024, rec. 991/2023, matiza y completa la jurisprudencia previa precisando cuándo se está ante una declaración de fallido meramente formal que posibilita la impugnación de la derivación de responsabilidad por parte del responsable solidario.

En este caso, la entidad recurrente en casación, considerada responsable solidaria (ex art. 42.2 LGT) de la deuda tributaria derivada al administrador único de una sociedad mercantil, aduce que la declaración de fallido de la deudora principal es una mera formalidad por cuanto, de un lado, el informe de averiguación patrimonial que servía

de justificación se emitió casi dos años después de tal declaración de fallido y dos meses después de la comunicación de inicio del acuerdo de derivación

de responsabilidad solidaria; y, de otro lado, tres años después de la declaración de fallido, sin que existiera variación de hecho alguna con relación a la deudora principal, la Administración tributaria retomó las actuaciones ejecutivas frente a ella, procediendo al embargo del 50 % de las participaciones sociales que poseía en una mercantil y al embargo preventivo de todo su patrimonio inmobiliario. Para el tribunal de instancia, ninguna de esas irregularidades invalida la derivación de responsabilidad solidaria.

El Tribunal Supremo rehúsa en esta sentencia establecer una doctrina general formulada en abstracto sobre en qué casos cabe calificar la declaración de fallido de meramente formal, dada la necesidad de atender a las circunstancias particulares concurrentes. Sin embargo, completando su jurisprudencia previa, admite que el responsable

Un déficit muy grave de motivación en la declaración de fallido equivale a su inexistencia

solidario ex artículo 42.2 de la Ley General Tributaria «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 existencia de dicha declaración de fallido».

Seguidamente, para dilucidar si en el caso objeto de recurso de casación la declaración de fallido puede haber sido meramente formal, el tribunal entiende que deben tomarse necesariamente en consideración los siguientes aspectos:

- Conforme al actual marco normativo (arts. 41.5, 76, 173 y 176 LGT y 61 y 124 del Reglamento General de Recaudación o RGR), la regularidad del procedimiento de la declaración de fallido no se ve comprometida por la inexistencia de un informe, previo a tal declaración, de averiguación patrimonial de la solvencia del deudor principal.
- La actividad recaudatoria frente al deudor principal está justificada con anterioridad a la declaración de fallido (art. 124, apdos. 5 y 6 RGR), pero no con posterioridad a dicha declaración cuando, además, conforme al artículo 173.1b de la Ley General Tributaria, el procedimiento de apremio termina con el acuerdo que declara el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.
- Para constatar de forma suficiente la situación de insolvencia del deudor principal no es ne-

cesario que se agoten todos los trámites del periodo ejecutivo con respecto a todas y cada una de sus deudas, pudiendo obtenerse como resultado de las actuaciones (ejecutivas o de comprobación e investigación) realizadas con respecto a alguna de ellas. La circunstancia de que se encuentre pendiente de contestación por parte del deudor un requerimiento efectuado por la Administración al amparo del artículo 162 de la Ley General Tributaria para que informe sobre bienes y derechos de su patrimonio no impide que, acreditada suficientemente la insolvencia, se formalice la declaración de fallido.

- El hecho de que, años después de la declaración de fallido, la Administración tributaria embargue activos que pertenecen al deudor principal puede deberse, bien a que los bienes y patrimonio del deudor principal nunca fueron insuficientes (lo que puede constituir un síntoma de que la declaración de fallido fue puramente formal), bien a que se proceda a la revisión de fallido o a la rehabilitación de los créditos incobrables ante una solvencia sobrevenida del obligado principal. En este segundo caso, de no mediar prescripción, se procederá a la rehabilitación de los créditos declarados incobrables, reanudándose el procedimiento de recaudación partiendo de la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia (art. 63, apdos. 1 y 2, RGR).

En la medida en que la sentencia de instancia se limita a dar una respuesta global a todas las irregularidades denunciadas por el recurrente en relación con la declaración de fallido, sin individualización alguna, y realiza apreciaciones contrarias a la doctrina jurisprudencial, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación y ordena la retroacción de actuaciones para que, a la vista de la prueba practicada y el expediente administrativo, se

valore la justificación de la declaración de fallido y el refrendo de su contenido en las actuaciones y documentos que la fundamentan, específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria.

En definitiva, el interés de esta sentencia reside en que mitiga el rigor y completa la jurisprudencia previa del Tribunal Supremo, admitiendo que el responsable solidario ex artículo 42.2 de la Ley General Tributaria pueda excepcionalmente fundar la impugnación de su propia derivación de res-

ponsabilidad en el contenido meramente formal de la declaración de fallido del obligado principal en los casos en que esta declaración presente tal déficit de motivación que se vea privada de todo contenido material.

Sin perjuicio del aval del Tribunal Supremo a la denominada responsabilidad tributaria en cadena, entendemos que una responsabilidad cuyo presupuesto descansa en participar en la ocultación de bienes frente a la acción recaudatoria de la Administración tributaria no debería aplicarse cuando el adquirente no es conocedor de tal ocultación.