



Roj: **STS 5016/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5016**

Id Cendoj: **28079130022025100273**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/11/2025**

Nº de Recurso: **5704/2023**

Nº de Resolución: **1416/2025**

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

Ponente: **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Comunidad Valenciana, 21-11-2021 ,**  
**STSJ CV 1077/2023,**  
**ATS 6222/2024,**  
**STS 5016/2025**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.416/2025**

Fecha de sentencia: 05/11/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5704/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/10/2025

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5704/2023

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1416/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo

D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 5 de noviembre de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación número 5704/2023, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el día 16 de mayo de 2023 por la Sección 3<sup>a</sup> de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en el recurso contencioso-administrativo número 324/2022.

Ha comparecido como parte recurrida la Procuradora D<sup>a</sup> Cristina Borrás Bodova, en nombre y representación de D. Ruperto .

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.-Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el día 16 de mayo de 2023 por la Sección 3<sup>a</sup> de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, cuya parte dispositiva del siguiente tenor literal:

*" [...]CON ESTIMACIÓN del presente recurso contencioso-administrativo, DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS los actos administrativos identificados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia; ello con imposición a la parte demandada de las costas procesales por los conceptos y en la concreta cuantía especificados en el fundamento jurídico tercero [...]"*

El acto administrativo originario impugnado ha sido el acuerdo dictado por la Administración de Valencia-Guillem de Castro de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria, mediante el que se declaró al demandante -al amparo de las letras a) y b) del apartado 1 del art. 43 LGT- responsable subsidiario de determinadas deudas y sanciones pendientes de cobro de "FRESHH AZAFATAS, S.L."

Este acuerdo fue anulado parcialmente por el TEAR de Valencia, anulando la derivación en lo que hace al supuesto de responsabilidad previsto en la letra b) del apartado 1 del art. 43 LGT, manteniendo -en cambio- el de la letra a) del mismo apartado y artículo.

### **SEGUNDO.-Preparación del recurso de casación.**

1.Frente a la indicada sentencia, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación de recurso de casación.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas, las siguientes: los artículos 41.5, 42.1.a), 43.1.a), y 176 y concordantes de la LGT, en relación con el artículo 61.2 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (RGR) y la jurisprudencia que los interpreta.

2.La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 19 de julio de 2023, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, el abogado del Estado como parte recurrente; y como parte recurrida D. Ruperto , representado por la procuradora D<sup>a</sup> Cristina Borrás Bodova, y asistido por el letrado D. Juan Carlos Ribes Koninckx.

### **TERCERO.-Admisión del recurso de casación.**

Mediante auto dictado el 22 de mayo de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación, y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

El Auto de admisión consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

*"Determinar si, en aquellos supuestos en los que existan indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, la Administración tributaria debe o no agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria de forma previa a la declaración de responsables subsidiarios y, en su caso, si debe exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria".*

E identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

*"[...] los artículos 41.5 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con el artículo 61.2 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio . Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA ".*

#### **CUARTO.-Interposición del recurso de casación.**

1.La abogada del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación en el cual, tras exponer los antecedentes relevantes al caso, la delimitación objeto del recurso y las normas que considera infringidas, alega, en síntesis, que la LGT no dice en ningún precepto que no se pueda declarar la responsabilidad subsidiaria sin antes agotar todos los supuestos de responsabilidad solidaria y declarar la responsabilidad de todos los que puedan serlo en esta condición. Añade, que la cuestión que se suscita en este recurso no es totalmente nueva, pues este tribunal la abordó en la STS de 7 de marzo de 2016. Trae igualmente a colación las sentencias de 10 de febrero de 2010 y 17 de enero de 2013; alega, asimismo, que solo porque se identifique a ciertas personas que, en principio, pudieran ser responsables solidarias de la deuda, no se puede asumir que lo son y que procede declararlas tales, antes de poder declarar ninguna responsabilidad subsidiaria. Concluye que, si llega a exigirse que antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, la Administración tenga que declarar responsables solidarios a quienes el posible responsable subsidiario considera, interesada y subjetivamente, que son tales, se vaciaría de contenido la responsabilidad subsidiaria y se introduciría un elemento de incertidumbre e inseguridad jurídica difícilmente controlable.

2.Finaliza citando la sentencia número 680/2024, de 22 de abril de 2024, que acoge la tesis defendida por la Abogacía del Estado.

En línea con esta sentencia, la abogada del Estado solicita que fije la siguiente doctrina:

*"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 exteriorizarel fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie".*

3.Termina deduciendo las siguientes pretensiones:

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

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

#### **QUINTO.-Oposición al recurso de casación.**

1.La representación procesal de Ruperto , emplazado como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso, en el que, tras exponer los antecedentes relevantes al caso, y la delimitación de su objeto, alega, en síntesis, que todo el debate jurídico parte de un presupuesto fáctico y jurídico no discutido por el Abogado del Estado, y es que existe un responsable solidario cuya concurrencia fue opuesta por el responsable subsidiario desde el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, y a él debió acudir la Administración. Añade, que el recurso de casación debe ser desestimado con base en una correcta interpretación del artículo 41.5, segundo párrafo, y de los artículos 176 y 178, de la LGT, y de los artículos 25 de la CE y 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión europea, así como de la jurisprudencia aplicable sobre la imposibilidad de dictar una derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria sin dirigirse a los responsables solidarios; y con mayor razón en este caso en la medida en que el supuesto del artículo 43.1 a) LGT tiene naturaleza sancionadora.

2.En base a lo expuesto y desarrollado en el escrito de oposición, la parte recurrida solicita que se dicte una sentencia que desestime el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, confirmando la sentencia impugnada, o, en su caso, fije la siguiente doctrina -para matizar y reafirmar, en su caso, la doctrina fijada por la sentencia de 22 de abril de 2024-:

- *"Resulta una exigencia inexcusable que se declare la responsabilidad tributaria solidaria de aquellos sujetos que incurran en alguno de los supuestos regulados en el art. 42 LGT o en otra disposición legal, con carácter previo a la derivación de una responsabilidad tributaria subsidiaria ex art.43.1.a LGT, dada su naturaleza sancionadora, debiendo constar en el expediente administrativo la motivación y prueba de la decisión administrativa".*

- *"Si, durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria, el responsable tributario subsidiario alega y acredita, al menos indiciariamente, los hechos que permiten apreciar la existencia de algún responsable solidario, porqué la comportan e identifica a quién le resultaría imputable, la Administración tributaria debe valorar, responder y justificar su decisión, cuya adecuación a Derecho siempre podrá ser revisada judicialmente".*

3.Subsidiariamente, solicita que, de ser estimado el recurso de casación, al existir argumentos impugnatorios esgrimidos ante la instancia que no han sido resueltos por la sentencia recurrida, se ordene la devolución de los autos al TSJCV para que la Sala de instancia resuelva el litigio planteado, dictando sentencia en la que se analicen todos los motivos jurídicos que se alegaron en la demanda, o, en su caso, se dicte sentencia por este Tribunal con base en todos los motivos jurídicos hechos valer en la demanda del recurso contencioso-administrativo de instancia.

#### **SEXTO.-Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 26 de septiembre de 2024 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 23 de septiembre de 2025 se designó magistrada ponente a la Excm.a. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade, y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 21 de octubre de 2025, fecha en la que se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

1.El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si, en aquellos supuestos en los que existan indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, la Administración tributaria debe o no agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria de forma previa a la declaración de responsables subsidiarios y, en su caso, si debe exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria.

2.Los hechos relevantes del litigio son los siguientes:

##### **2.1.Acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.**

Mediante acuerdo de 20 de febrero de 2018 de la Administración de Guillem de Castro de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia, se declaró a Ruperto responsable subsidiario de las deudas de la entidad "Freshh Azafatas, S.L.", al amparo del artículo 43.1.a) LGT, ascendiendo el importe de la responsabilidad a la cantidad de 90.115,03 €, y al amparo del artículo 43.1 b) LGT, ascendiendo el importe de la responsabilidad a la cantidad de 17.114,17 €

En particular, la responsabilidad declarada alcanzaba a las deudas de la citada sociedad correspondientes al IS, declaración anual ejercicio 2012; IS pago a cuenta, ejercicio 2013, 2T; IVA ejercicio 2013, 2T; retención ingresos a cuenta ejercicio 2013, 3T; IS pago cuenta ejercicio 2013, 3T; IVA, ejercicio 2013, 1T, 2T, 3T, 4T; sanción 1T 2013; pérdida de reducción de sanción, 1T 2013; sanción 2T 2013; pérdidas de reducción sanción 2013 2T; sanción 3T 2013; pérdidas de reducción sanción 2013, 3T; sanción 4T 2013; pérdidas de reducción sanción 2013 4T; retención trabajo personal; otras sanciones y pérdidas de reducción 2013; IVA 2014 1T; sanción 1T 2014; pérdidas de reducción sanción 1T 2014; IS 2014 1T; sanción 1T 2014; y pérdidas de reducción 2014 1T.

##### **2.2.Reclamación económico-administrativa.**

Contra el referido acuerdo, el declarado responsable formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Valencia que, en su resolución de fecha 23

de noviembre de 2021 -recaída en el procedimiento 46-04628-2018-, estimó parcialmente la reclamación en el sentido de anular el acuerdo de derivación por la vía del artículo 43.1 b) LGT, pero desestimándolo en relación con la derivación realizada por la vía del artículo 43.1 a) LGT.

### 2.3. Recurso contencioso-administrativo.

Don Ruperto presentó recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del TEAR de Valencia, que se tramitó bajo el número 5704/2023 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

La *ratio decidende* de la sentencia de instancia se contiene en el FD 2º, y es del tenor literal:

*"[...]El párrafo segundo del apartado 5 del art. 41 LGT dispone que "(l) a derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios ", y de manera concordante, el art. 176 del mismo cuerpo legal establece que (u)na 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".*

*Quiere ello decir que un requisito de procedibilidad para poder declarar la responsabilidad subsidiaria es que exista declaración de fallido del deudor principal y también de los responsables solidarios que pudieran existir. Lógicamente, solo para el caso de que existan responsables solidarios, y de ahí la locución "en su caso" que utiliza el art. 176 LGT .*

*En el supuesto de autos la declaración de responsable subsidiario del actor, fundada en el art. 43.1.a), lo ha sido en su condición de administrador nominal de "FRESH AZAFATAS, S.L."; esto es, lo que el supuesto legal denomina administrador "de derecho".*

*Pues bien, resulta que en el seno del presente procedimiento el actor ha acreditado que, aunque formalmente tenía la condición de administrador, quien realmente administraba y gestionaba de manera efectiva la sociedad era su tía, Doña Flora . En este sentido, y con independencia ya de la alegación de que el actor tenía 19 años cuando fue nombrado administrador, tenemos los siguientes elementos probatorios:*

*\* Escritura de venta de participaciones sociales de fecha 14.7.2011 en la que comparece Dona Flora interviniendo en nombre y representación de sus padres y de su sobrino, en virtud de apoderamiento especial conferido a su favor mediante escritura de 23.7.2010; es decir, 11 días después de la constitución de "FRESH AZAFATAS, S.L.".*

*\* Escritura de nombramiento de administrador único de la sociedad "FRESH AZAFATAS, S.L." en favor del actor, en la que consta que la titularidad de dicha sociedad corresponde a Doña Flora .*

*\* Escritura de poder de 17.11.2011 a favor de Doña Flora , en la que se le confieren, además de otras y sin limitación alguna, las facultades de uso de la firma social, la dirección del giro y tráfico mercantil de la empresa y su administración -en su más amplio concepto-.*

*\* Declaración testifical de D. Segismundo (que es el administrador de la asesoría fiscal, laboral, jurídica y contable que prestaba sus servicios a "FRESH AZAFATAS, S.L."), en la que afirma que Doña Flora era la única que tomaba las decisiones de índole mercantil o fiscal de "FRESH AZAFATAS, S.L." (minuto 4:20 del vídeo de grabación de su testifical), así como que nunca tuvo ninguna relación y ni siquiera conversación con el actor, no dándole cuenta de nada (minuto 7:38).*

*\* Declaración testifical de Doña Crescencia (trabajadora de "FRESH AZAFATAS, S.L."), que manifiesta que para empezar a trabajar se entrevistó con Doña Flora (minuto 1:50 del vídeo de grabación de su testifical), así como que era Doña Flora la que daba las órdenes al personal de "FRESH AZAFATAS, S.L." y a ella misma (minuto 2:03)*

*De todo lo anterior se puede colegir que el actor no realizó ninguna función de dirección, gestión y administración de la mercantil "FRESH AZAFATAS, S.L.", así como que tales funciones fueron asumidas y ejercidas material y formalmente por Doña Flora . También, y esto no es baladí, que era Doña Flora era la única persona que se relacionaba con la asesoría laboral, fiscal y contable.*

*Siendo ello así, y teniendo en cuenta que uno de los presupuestos o requisitos del supuesto legal de derivación al que acude la Administración tributaria es el de que la persona jurídica haya cometido infracciones tributarias, resulta razonable concluir que, en principio, y sin prejuzgar la cuestión, aparece con nitidez la existencia de otro sujeto -Doña Flora - implicado en las infracciones tributarias imputadas por la Administración a "FRESH AZAFATAS, S.L.", la que -en su caso- sería una eventual responsable solidaria ex artículo 42.1.a) LGT , sin que la Administración haya dado algún tipo de razón mínimamente consistente para no dirigirse contra esa persona.*



*Y es que, no solo el aquí actor ha aportado todos los elementos probatorios que antes hemos reseñado, sino que el grueso de los mismos ya los presentó en la previa vía económico-administrativa y -lo que es más importante- ya advirtió en el curso del procedimiento de derivación seguido contra él que quien ejercía realmente la administración y gestión de la empresa era su tía (escrito de alegaciones de 5.1.2018) y ya antes había comunicado a la Agencia Tributaria que él nunca había ejercido de manera efectiva funciones de gestión y/o administración, ignorando cualquier circunstancia de la empresa (contestación el día 10.8.2017 efectuada por el actor ante el requerimiento de designación de bienes y derechos de la sociedad deudora -esto es, cuando ni siquiera se había iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria-).*

*Finalmente, y en relación con la alegación de la Abogacía del Estado relativa a que la posible responsabilidad solidaria de Doña Flora no empece o no exime al actor de la suya, simplemente señalar que la responsabilidad derivada al actor es subsidiaria y, como hemos visto, no puede procederse a la declaración de tal responsabilidad hasta tanto no se haya declarado fallidos al deudor principal y a los eventuales responsables solidarios.*

*Con esto, y como anticipamos, estimamos el recurso sin necesidad de entrar en el examen de los restantes motivos del mismo [...].*

**SEGUNDO.-Marco normativo. Precedente jurisprudencial. Sentencia de esta Sala de 22 de abril de 2024 (Rec. 9119/2022 ECLI:ESTS:2024:2438)**

1.El auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, las siguientes:

El artículo 41.5 LGT:

*"Artículo 41. Responsabilidad tributaria.*

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

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

El artículo 176 LGT:

*"Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria.*

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

Y el artículo 61.2 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio ["RGR"], según el cual:

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

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

2.Como ya hemos adelantado, la cuestión con interés casacional que plantea este recurso consiste en determinar si, en aquellos supuestos en los que existan indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, la Administración tributaria debe o no agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria de forma previa a la declaración de responsables subsidiarios y, en su caso, si debe exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria.

2.1Esta cuestión es idéntica a la planteada en su día en el Auto de 5 de julio de 2023 ( ECLI:ES:TS:2023:9294A), en el Recurso de casación 9119/2022, que culminó con la sentencia de esta Sala de 22 de abril de 2024 (rec. 9119/2022). En ella se acogió el criterio jurídico defendido por la Administración recurrente.

En el Auto de 5 de julio de 2023 se justificaba la conveniencia de un pronunciamiento que esclareciese la cuestión suscitada, pues aun cuando esta Sala se ha pronunciado sobre cuestiones semejantes o próximas ( STS de 7 de marzo de 2016 -recurso 1300/2014, ECLI:ES:TS:2016:889- FJ 5º.2.A *in fine*),la parte recurrente (abogacía del Estado) en el escrito de preparación ponía de manifiesto la existencia de criterios jurídicos

divergentes entre diversos Tribunales Superiores de Justicia y la Audiencia Nacional. Así, la Sala de Valencia, en el caso resuelto en la STS de 7 de marzo de 2016, estimó -como en el que ahora nos ocupa-, que siendo patente la concurrencia de responsables solidarios no procedía la derivación de responsabilidad con carácter subsidiario, sin la previa persecución y declaración de responsabilidad de aquellos que hayan incurrido en responsabilidad solidaria, y sin la correspondiente declaración de fallido de tales responsables. Mientras que otros tribunales, como la Audiencia Nacional y el TSJ de Madrid, sostenían un criterio diferente. Esta discrepancia de criterios dio lugar a que la Sección de Admisión apreciase la concurrencia del exigible interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y, consiguientemente, la conveniencia de un nuevo pronunciamiento de esta Sala que esclareciese la cuestión suscitada en el presente recurso.

**2.2** El recurso admitido en el Auto de 5 de julio de 2023 fue resuelto en la sentencia de 22 de abril de 2024 (rec. 9119/2022 ECLI:ES:TS:2024:2438). En ella se fijó la siguiente doctrina (FJ 4º):

*"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".*

**2.3** Aunque la cuestión que se plantea en el presente recurso es idéntica a la planteada en el que culminó con la citada sentencia, la solución a la que se llegue en esta, no puede ser idéntica. La abogada del Estado solicita la reiteración de la doctrina fijada en la sentencia de 22 de abril de 2024, pero omite las peculiaridades que presenta el caso analizado en la sentencia de instancia. Y estas peculiaridades impiden la aplicación de dicha doctrina, como luego veremos.

### **TERCERO.-Criterio de la Sala en el presente recurso de casación.**

A efectos de resolver el recurso de casación presentado por la abogacía del Estado, debemos de partir de los siguientes presupuestos: (i) de los hechos probados declarados en la sentencia de instancia; (ii) del alcance probatorio de la prueba practicada en la vía judicial; (iii) del carácter subsidiario de la responsabilidad del artículo 43.1 a) LGT; y (iv) de la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT.

#### **1. Sobre los hechos declarados probados en la sentencia de instancia.**

La sentencia de la Sala de Valencia declara probado que el Sr. Ruperto (declarado responsable subsidiario por la vía del artículo 43.1 a) LGT) no realizó ninguna función de dirección, gestión y administración de la mercantil "FRESHH AZAFATAS, S.L.", y que tales funciones fueron asumidas y ejercidas material y formalmente por su tía Doña Flora, única persona que se relacionaba con la asesoría laboral, fiscal y contable.

Declara igualmente probado que aunque formalmente el Sr. Ruperto tenía la condición de administrador, quien realmente administraba y gestionaba de manera efectiva la sociedad era su tía, Doña Flora.

Estas afirmaciones se sustentan en unos elementos probatorios de los que se inferían indicios claros de la posible existencia de un responsable solidario por la vía del artículo 42.1 a) LGT, tal como se recoge en la sentencia de instancia. Entre esos elementos probatorios destacaba el poder de 17 de noviembre de 2011 otorgado a favor de la tía del Sr. Ruperto, en el que se le conferían, además de otras y sin limitación alguna, las facultades de uso de la firma social, la dirección del giro y tráfico mercantil de la empresa y su administración -en su más amplio concepto-. A este elemento probatorio se unía la titularidad de la empresa, que correspondía a doña Flora, y se unía el resultado del testimonio del administrador de la asesoría fiscal, laboral, jurídica y contable que prestaba servicios a "FRESHH AZAFATAS, S.L.", y de la trabajadora de esta empresa; unido también al dato relativo a la edad que tenía el Sr. Ruperto (19 años) cuando fue nombrado administrador de la sociedad.

La sentencia de instancia concluye que el declarado responsable no solo ha aportado todos los elementos probatorios reseñados, sino que el grueso de los mismos ya los había presentado en la vía económico-administrativa y:

*"[...]lo que es más importante- ya advirtió en el curso del procedimiento de derivación seguido contra él que quien ejercía realmente la administración y gestión de la empresa era su tía (escrito de alegaciones de 5.1.2018) y ya antes había comunicado a la Agencia Tributaria que él nunca había ejercido de manera efectiva funciones de gestión y/o administración, ignorando cualquier circunstancia de la empresa (contestación el día 10.8.2017*

*efectuada por el actor ante el requerimiento de designación de bienes y derechos de la sociedad deudora -esto es, cuando ni siquiera se había iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria-[...]".*

Estos hechos, en cuanto declarados probados en la sentencia de la Sala de Valencia, resultan inalterables. El artículo 87 bis.1 de la LJCA establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93.3, el recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho.

Tal como recuerda, y reitera, la sentencia de 27 de febrero de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:904) esta Sala no puede considerar otros hechos probados distintos de los declarados en la sentencia recurrida, pues el recurso de casación debe limitarse a las cuestiones de Derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho, según establece expresamente el artículo 87 bis de la LJCA, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 93.3 de la misma Ley, que permite que la Sala Tercera pueda integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia, aquellos que habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada.

En el presente caso, tal como se deduce de lo razonado en la sentencia de instancia, los elementos de prueba aportados por el Sr. Ruperto en la vía judicial, y antes en la vía económico-administrativa, además de los datos ya extraídos de la vía administrativa, han sido concluyentes para entender demostrado que quien realmente administraba y gestionaba de manera efectiva la sociedad era doña Flora, a quien en la escritura de poder de 16 de noviembre de 2011 se le conferían las facultades de uso de la firma social, la dirección del giro y tráfico mercantil de la empresa y su administración -en su más amplio concepto-. Y este apoderamiento la situaba en la posición de administradora de hecho de la sociedad.

Por su parte, con el testimonio del administrador de la asesoría fiscal, laboral, jurídica y contable que prestaba servicios a la sociedad, y de una trabajadora, quedó demostrado que el asesor fiscal nunca mantuvo relación alguna con Ruperto, y que quien tomaba las decisiones de índole mercantil o fiscal en la empresa era doña Flora que era, además, la persona que daba las órdenes al personal.

Todos estos hechos representaban indicios claros de la posible existencia de un responsable solidario por la vía del artículo 42.1 a) LGT, tal como se recoge en la sentencia de instancia.

Sin embargo, la Administración tributaria, en el ejercicio de la función recaudatoria de las deudas en las que había incurrido de la deudora principal, únicamente se dirigió frente al Sr. Ruperto como responsable subsidiario del artículo 43.1 a) LGT. Y lo hizo atendiendo únicamente a su condición de administrador legal de la empresa, aunque en el acuerdo de declaración de responsabilidad aludiera a una culpa *in vigilando*, y a la conducta que le era exigible en el desempeño de sus funciones según la legislación mercantil, para justificar la culpabilidad.

La valoración del elemento subjetivo de la conducta del Sr. Ruperto no ha sido objeto de análisis en la sentencia de instancia, ni forma parte de la cuestión que presenta interés casacional en este recurso. Y por tanto, al margen de que pudiera considerarse válida o no a efectos de entender justificada la concurrencia del elemento subjetivo o culpabilidad -sin la cual el acuerdo de derivación de la responsabilidad del artículo 43.1 a) LGT no se podría declarar conforme a derecho-, lo que sí es relevante para resolver esta casación es que la Administración no solo se dirigió frente al Sr. Ruperto por su condición de representante legal, sino que lo hizo directamente frente a él, pese a existir indicios claros de una eventual responsable solidaria; o como dice la sentencia de instancia *"aparece con nitidez la existencia de otro sujeto -Doña Flora - implicado en las infracciones tributarias imputadas por la Administración a "Freshh Azafatas, S.L." la que -en su caso- sería una eventual responsable solidaria ex artículo 42.1 a) LGT, sin que la Administración haya dado ningún tipo de razón mínimamente consistente para no dirigirse contra esa persona"*.

Con esta forma de proceder la Administración ha actuado en contra de lo dispuesto en los artículos 41.5 y 176 de la LGT y 61.2 RGR, pues la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requiere la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios. Este requisito, que exige la normativa de aplicación, determina la necesidad de que la declaración de la responsabilidad subsidiaria vaya precedida de una declaración de fallido del deudor principal, siempre, y de los responsables solidarios, si los hubiere. Y aquí, a la luz de los hechos declarados probados en la sentencia de instancia -que, como hemos adelantado, son inatacables- existían indicios claros de la posible existencia de un responsable solidario por la vía del artículo 42.1 a) LGT.

## 2. Sobre el alcance probatorio de la prueba practicada en la vía judicial.

La afirmación que se contiene en la sentencia de la Sala de Valencia de que el Sr. Ruperto no realizó ninguna función de dirección, gestión y administración de la mercantil "FRESHH AZAFATAS, S.L.", y que tales funciones fueron asumidas y ejercidas material y formalmente por su tía Doña Flora, tiene su fundamento en la valoración



de la prueba practicada y en los datos extraídos no solo de la vía administrativa, sino también en sede de revisión económico-administrativa y en la vía judicial. El resultado de esta prueba, tal como se refleja en la sentencia de instancia, no se puede despreciar a la hora de resolver el presente recurso.

El declarado responsable defiende -con lo que está de acuerdo esta Sala-, que en el proceso judicial se puede alegar y probar -art. 33 LJCA- que la decisión administrativa que fundamenta el acto recurrido (v.gr., no dirigirse al responsable solidario, sea motivadamente, o no) se ajusta a Derecho, o no (arts. 103.1 y 106.1 CE), para no vulnerar los derechos fundamentales del art. 24 CE -derecho a la defensa y a la prueba-, el artículo 120.1 CE -motivación de la sentencia-, y el art. 14 CE -derecho a la igualdad de armas en el ámbito procesal y a la aplicación de la Ley-.

En efecto, recordando la doctrina que se recoge en las sentencias de esta Sala de 20 de junio de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:5502), 24 de junio de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:3130) o en la posterior de 20 de abril de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:1509), a las que le siguieron las de 10 de septiembre de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:3091), 19 de mayo de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:976) o la de 27 de julio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:3251), todas ellas coinciden en señalar que el recurso contencioso-administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida.

Una limitación en tal sentido implicaría cercenar el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa de quienes sean parte en un procedimiento, reconocido en el artículo 24 de la Constitución como una de las manifestaciones del derecho de defensa, y que como tal aparece consagrado en la ley orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho de defensa. En esta ley, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinente se configura como un derecho que se puede hacer valer en cualquier tipo de controversia ante los tribunales y ante las administraciones públicas (artículo 2).

No se trata de hacer aquí, y ahora, una valoración retrospectiva del comportamiento de la Administración antes del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, a la vista del resultado obtenido en el procedimiento judicial, sino de respetar la regla de inmodificabilidad de los hechos declarados probados en la sentencia de instancia, sobre los cuales la Sala de Valencia ha tomado una decisión que esta Sala considera conforme a derecho.

**3.** Sobre el carácter subsidiario de la responsabilidad del artículo 43.1 a) LGT. No aplicación en el presente caso de la doctrina que se recoge en la sentencia de 22 de abril de 2024.

**3.1** Aun atendiendo a lo acontecido antes y durante el procedimiento de declaración subsidiaria, los hechos valorados por la sentencia de instancia se distancian de los analizados en la sentencia de 22 de abril de 2024, lo que impide aplicar la doctrina que se recoge en ella.

Recordemos la doctrina fijada en la sentencia de 22 de abril de 2024:

*"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".*

Pese a la solicitud de la abogada del Estado encaminada a la aplicación de esta doctrina, esta pretensión no puede prosperar. La sentencia de 22 de abril de 2024 da respuesta a una cuestión de interés casacional, que aun idéntica a la del presente recurso, lo ha sido en el marco de una situación fáctica que se distancia considerablemente de la que nos trae a esta casación.

Allí, como aquí, la cuestión debatida giraba en torno a la interpretación de los artículos 41.5 y 176 de la LGT y 61.2 RGR. Ahora bien, así como la sentencia de 22 de abril de 2024 consideró precipitada la sentencia recurrida en casación al calificar de "evidente" y "patente" la responsabilidad solidaria de unas sociedades respecto de las cuales la segunda entendía que podía concurrir una responsabilidad solidaria, no podemos decir lo mismo de la sentencia objeto del presente recurso.

Ya antes del inicio del expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria, y durante la tramitación de este procedimiento el Sr. Ruperto no solo manifestó, sino que ofreció, datos suficientes que representaban

indicios claros de la posible existencia de un responsable solidario, lo cual demandaba de la Administración tributaria una actitud activa en orden a comprobar su realidad.

**3.2** La sentencia de 22 de abril de 2024 señala que:

"[...]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 [...]"

Este es el significado que merece la responsabilidad subsidiaria. Una responsabilidad que entra en juego, únicamente, cuando se produce la insolvencia del deudor principal y de quienes aparezcan como deudores solidarios.

La declaración de fallido se configura como un presupuesto de la declaración subsidiaria, en donde lo relevante es que por la Administración se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal o, en su caso, del solidario ( STS 22 de diciembre de 2022 - ECLI:ES:TS:2022:4927-, entre otras.

Si la declaración de fallido es un presupuesto para la declaración de responsabilidad subsidiaria, y se ha dicho que su falta de inclusión en el expediente determina la nulidad de acuerdo de declaración de responsabilidad, la nulidad se extiende a los casos en los que no existe la declaración de fallido de los responsables solidarios; pues, como hemos adelantado, la declaración de la responsabilidad subsidiaria debe de ir precedida de la declaración de fallido del deudor principal, siempre, y de los responsables solidarios, si los hubiere.

**3.3** La existencia de responsables solidarios puede ser conocida por la Administración a través de los datos de los que dispone, pero también puede ser conocida a través de los datos que le pueda ofrecer quien se vea, o se pueda ver, sometido a un procedimiento de responsabilidad subsidiaria. Sea cual fuere la fuente de conocimiento de la existencia de posibles responsables solidarios la Administración no puede mantenerse pasiva cuando se ofrecen datos que representan indicios claros de la existencia de un posible responsable solidario, en cuyo caso, la Administración debe indagar e iniciar una actividad tendente a comprobar su realidad. No será suficiente con decir que no sabe si en quien se apunta como responsable solidario concurre o no en el supuesto del 42.2 a) LGT, o cualquier otro que pueda ajustarse en mayor medida al supuesto analizado en cada caso; en el presente, si la tía del Sr. Ruperto fue la causante o ha colaborado activamente en la realización de las infracciones tributaria de la sociedad.

En la sentencia de instancia se dice que el Sr. Ruperto , en el curso del procedimiento de derivación de responsabilidad seguido contra él, advirtió que quien ejercía realmente la administración y gestión de la empresa era su tía (escrito de alegaciones de 5.1.2018) y ya antes había comunicado a la Agencia Tributaria que él nunca había ejercido de manera efectiva funciones de gestión y/o administración, ignorando cualquier circunstancia de la empresa (contestación el día 10.8.2017 efectuada (...)) ante el requerimiento de designación de bienes y derechos de la sociedad deudora -esto es, cuando ni siquiera se había iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria-).

En efecto, y según alega el Sr. Ruperto en su escrito de oposición al recurso, al menos en el trámite de alegaciones durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad indicó con precisión los hechos que determinaban una situación de responsabilidad solidaria, por qué comportaban tal responsabilidad y a quién resultaba imputable; y ello en coherencia con lo que ya había señalado en el primer escrito de alegaciones en respuesta al requerimiento de designación de bienes y derechos de la sociedad deudora. Esos datos eran suficientes para entender cumplido el mandato de la STS de 7 de marzo de 2016, cuando dice *"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"*.

**3.4** En definitiva, antes de que finalizase el expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria, la Administración conocía que el Sr. Ruperto había sido nombrado con 19 años representante legal de una sociedad en la que su tía era la socia mayoritaria, de la que aquel afirmaba que era la administradora de hecho, que él era ajeno a toda gestión, y aportaba con su escrito de alegaciones una hoja de vida laboral en la que se reflejaban ocupaciones laborales ajenas a la sociedad.

Estos datos iban más allá de meras manifestaciones. Y, de considerarlos insuficientes la Administración -que no lo eran-, podía completarlos con información que podía recabar a través de sus propias bases de datos

o mediante requerimiento dirigido al administrador legal. De haber actuado de esta manera, hubiese podido confirmar lo que se confirmó posteriormente en la vía económico-administrativa y en la vía judicial, esto es, la existencia de una administradora de hecho, única persona encargada de la toma de decisiones, y de la gestión de la sociedad.

**3.5** Las consideraciones expuestas determinan a su vez otro comportamiento exigible de la Administración tributaria, consustancial a la necesidad de indagar e iniciar una actividad tendente a comprobar la realidad de los indicios claros que se presenten sobre la existencia de un posible responsable solidario, y es exteriorizar el fundamento de su decisión en el caso de que considere que no concurren esos indicios y decida dirigirse directamente frente al responsable subsidiario.

Las diferencias sustanciales entre los hechos valorados por la sentencia de instancia, y los analizados en la sentencia de 22 de abril de 2024, explican la imposibilidad de aplicar la doctrina que se recoge en ella.

**4.** Sobre la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT.

En último lugar, y no por ello menos importante, hemos de recordar la naturaleza sancionadora de este supuesto de responsabilidad subsidiaria, que ha de inspirar la decisión desestimatoria del recurso de casación.

**4.1** La naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el artículo 43.1 a) LGT fue reconocida de forma explícita en la sentencia de esta Sala de 2 de octubre de 2023 (Recurso: 8791/2021 ECLI:ES:TS:2023:4094). En la anterior de 5 de junio de 2023 (Recurso: 4293/2021, ECLI:ES:TS:2023:2655) ya se afirmaba que el indicado precepto contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad; afirmación que se reprodujo en la sentencia de 22 de abril de 2024 (FD 3º.2 *in fine*).

Esta doctrina se reiteró en sentencias posteriores, como la de 20 de mayo de 2025 (Recurso: 3452/2023 ECLI:ES:TS:2025:2161), y recibió el aval del TEDH en la sentencia de 12 de septiembre de 2024 (Josefa Solanellas c. España, recursos 37977/23 y 8275/24), sobre la adecuación al Convenio Europeo de Derechos Humanos de un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, basado en el artículo 40.1 de la LGT de 1963 (actual artículo 43.1.a) de la LGT).

La STEDH de 12 de septiembre de 2024 analiza la situación a la luz de los artículos 6 y 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, considerando que se cumplen los requisitos fijados por la doctrina Engel para identificar el carácter penal de una sanción administrativa. La citada sentencia no pasó desapercibida para esta Sala, que en la suya de 20 de mayo de 2025 considera el pronunciamiento del Tribunal de Estrasburgo como aquel que viene a confirmar la doctrina constitucional y la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que declara que el régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles tiene naturaleza sancionadora.

**4.2** De la naturaleza sancionadora que se atribuye a la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT, la sentencia de esta Sala de 5 de junio de 2023 (rec. cas. 4293/2021), ya había extraído una consecuencia de especial relevancia: desaparecida la responsabilidad del mundo jurídico, decae toda responsabilidad no sólo de la sanción, sino también de la liquidación, en su caso, ligada a dicha infracción.

Otra consecuencia, de no menor relevancia, se traduce en el reconocimiento que hace la sentencia de 20 de mayo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2161) de la interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, como una de las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario. Sin esta garantía se vulneraría el principio de presunción de inocencia.

Semejante planteamiento representa un cambio de paradigma en la manera de entender el reparto de la carga probatoria cuando la Administración trata de justificar la declaración de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT. Y, por tanto, exige de la Administración tributaria un cambio de comportamiento a la hora de valorar los datos que resultan de lo actuado en el expediente administrativo; y a los órganos judiciales a la hora de valorar lo actuado tanto en las vías administrativa y económico-administrativa, como en la vía judicial. Una última sentencia, de 17 de julio de 2025 (Recurso: 5815/2023 ECLI:ES:TS:2025:3465), supone un avance más hacia la eliminación de la objetivación de la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1 a) LGT.

Pues bien, este cambio de paradigma, y la garantía que implica la interdicción de la responsabilidad objetiva del administrador legal, debe de adelantarse a la fase previa al inicio del expediente de responsabilidad subsidiaria, demandando de la Administración tributaria una actividad encaminada a comprobar la realidad de indicios claros, como sucede en este caso, de los que se pueda desprender la existencia de un responsable solidario. En este contexto, no cabe atribuir a la Administración margen de discrecionalidad alguna, debiendo verificar la existencia de los deudores solidarios identificados, y en su caso, declararlos fallidos.

Lo contrario significaría dejar a su entero arbitrio elegir a quién derivar la responsabilidad, y dejar a su entero arbitrio el desarrollo de una actividad que se revela necesaria como paso previo al inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria. Significaría sacrificar los derechos de quienes puedan incurrir en los supuestos de responsabilidad subsidiaria, que no pueden ser declarados como tal sin que previamente se proceda a la declaración de la responsabilidad solidaria, y a la declaración de fallido del responsable solidario, como dictan los artículos 41.5 y 176 de la LGT y 61.2 RGR.

En definitiva, en el presente recurso de casación no se puede aplicar la doctrina fijada en la sentencia de 22 de abril de 2024, de la que no cabe hacer una interpretación extensiva y universal hasta el punto de sacrificar unos derechos y unas garantías que deben de ser reforzados en este caso teniendo en cuenta el carácter sancionador del supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el artículo 43.1 a) LGT.

Ello nos obliga a matizar la doctrina jurisprudencial existente, en el sentido de que, cuando la persona física o jurídica a quien la Administración tributaria pretende iniciar, o le haya iniciado, un expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria, presenta datos que identifiquen a una persona, física o jurídica, como posible responsable solidaria, indicando la relación o vínculo de esa persona con el deudor principal, y estos datos se pueden considerar indicios claros que permitan fundar razonablemente la existencia de esos posibles responsables solidarios, la Administración tributaria está obligada a indagar y comprobar la realidad de tales indicios de forma previa a la declaración de responsabilidad subsidiaria; y cuando considere que no concurren, debe exteriorizar el fundamento de su decisión.

#### **CUARTO.-Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión y doctrina que se establece.**

Como consecuencia de todo lo razonado en los anteriores fundamentos de derecho, la doctrina que se establece es la siguiente:

Se matiza la doctrina jurisprudencial de esta Sala, en el sentido de que, cuando la persona física o jurídica a quien la Administración tributaria pretende iniciar, o le haya iniciado, un expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria, presenta datos que identifiquen a una persona, física o jurídica, como posible responsable solidaria, indicando la relación o vínculo de esa persona con el deudor principal, y estos datos se pueden considerar indicios claros que permitan fundar razonablemente la existencia de esos posibles responsables solidarios, la Administración tributaria está obligada a indagar y comprobar la realidad de tales indicios de forma previa a la declaración de responsabilidad subsidiaria; y cuando considere que no concurren, debe exteriorizar el fundamento de su decisión.

#### **QUINTO.-Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Los criterios interpretativos fijados en esta sentencia determinan la desestimación del recurso de casación presentado por la abogada del Estado contra la sentencia dictada el día 16 de mayo de 2023 por la Sección 3ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en el recurso contencioso-administrativo número 324/2022, que se confirma.

#### **SEXTO.-Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

### **FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**Segundo.** Declarar no haber lugar al recurso de casación n.º 5704/2023 interpuesto por la abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el día 16 de mayo de 2023 por la Sección 3ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en el recurso contencioso-administrativo número 324/2022, que se confirma.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación

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

Así se acuerda y firma.