

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 764/2026 de 18 de junio de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 8953/2023

SUMARIO:

Obligados tributarios. Sucesores de las personas jurídicas. Responsabilidad subsidiaria. Administradores de personas jurídicas. Alcance de la responsabilidad. Deuda tributaria. Sociedad liquidada y disuelta. Derivación de responsabilidad subsidiaria del administrador de sociedad mercantil. Las deudas, una vez extinguida la personalidad jurídica de esta, se transmiten a sus socios o partícipes, del modo previsto en el art. 40.1 LGT, con la regla de procedimiento que establece el art. 177.2 LGT, en relación con el art. 61.2 del Reglamento General de Recaudación. No cabe derivar la deudas de una sociedad liquidada y disuelta sin proceder antes, si existen socios o partícipes, a operar la sucesión de estos en tales deudas, en cumplimiento de la obligación solidaria que la ley dispone.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 764/2026**

Fecha de sentencia: 18/06/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8953/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/06/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8953/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 764/2026**

Síguenos en...



Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 18 de junio de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **8953/2023**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la [sentencia de 6 de junio de 2023](#), dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 129/2020. Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Ana Rayón Castilla, en nombre y representación de **DON Cesareo**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada [sentencia de 6 de junio de 2023](#), en cuya parte dispositiva se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 129/2020, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, se ha promovido por la Procuradora Sra. RAYÓN CASTILLA en representación de D. Cesareo, contra la resolución identificada en el encabezamiento de esta Sentencia, la cual se anula por no ser conforme a derecho. Con imposición de costas a la Administración demandada con el límite establecido en el precedente fundamento de derecho quinto [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el Abogado del Estado, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 19 de septiembre de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas objeto de interpretación los [artículos 40, 41.5, 43.1.a\), 175, 176 y 177 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria \(LGT\)](#); y [124.5 y 6 y 127 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio](#), por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 29 de noviembre de 2023, que ordenó emplazar a las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, en la citada representación, compareció, como recurrente, el 27 de diciembre de 2023; y la procuradora Sra. Rayón Castilla, en la citada representación, como recurrido, lo ha hecho el 9 de enero de 2024, dentro ambos del plazo de 30 días del [artículo 89.5 LJCA](#).

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de [esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 6 de noviembre de 2024](#), en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria exige, previamente, la declaración de fallido de los socios de la deudora principal, cuando ésta haya sido liquidada [...]"

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 19 de diciembre de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] A partir de todo lo razonado en los apartados anteriores, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que fije la siguiente doctrina:

"La declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria no exige, previamente, la declaración de fallido de los socios de la deudora principal, cuando ésta haya sido liquidada".

Síguenos en...



A la vista de las consideraciones anteriores, la pretensión que se ejercita queda concretada en que por 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 TEAC impugnada. Por lo expuesto, SUPLICA A LA SALA que teniendo por presentado este escrito y por interpuesto el recurso de casación, previos los trámites oportunos, fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del TEAC impugnada [...]."

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

La procuradora Sra. Rayón Castilla, en la representación indicada, presentó escrito de oposición el 27 de febrero de 2025, en que manifiesta:

"[...] En virtud de lo manifestado, SUPlico que admita este escrito y tenga por formulada oposición al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la [sentencia dictada el 6 de junio de 2023 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo 129/2020](#) y acuerde su desestimación, con imposición de las costas causadas a la parte recurrente, al amparo del [artículo 93.4 LJCA](#) [...]."

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - [artículo 92.6 LJCA](#)-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 9 de junio de 2026, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria exige, previamente, la declaración de fallido de los socios de la deudora principal, cuando ésta haya sido liquidada.

La [sentencia impugnada fue dictada el 6 de junio de 2023 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional](#). En ella se estimó el recurso nº 129/2020, sobre responsabilidad subsidiaria, por lo que la recurre ante este Tribunal Supremo el Abogado del Estado, en representación de la AEAT.

En el proceso de instancia se impugnó por el Sr. Cesareo la resolución del TEAC de 22 de octubre de 2019, que había estimado en parte la reclamación formulada contra el acuerdo de la AEAT, de 3 de mayo de 2017, de declaración de responsabilidad en relación con pago de deudas y contra acuerdo de exigencia de reducciones practicadas en las sanciones incluidas en dicho acuerdo. La estimación parcial consistió en excluir de la derivación la liquidación y sanción por el IS 2007 y las liquidaciones y sanciones de IVA de los períodos 2007 y 2008.

La sentencia declara que, tratándose de un supuesto de responsabilidad subsidiaria, previsto en el [art. 43.1.a\) LGT](#), es preciso que la Administración tributaria se dirija previamente contra los responsables solidarios, en este caso los socios de la mercantil Vainco XXI, S.L., que suceden a la obligada principal en virtud de lo establecido en el [art. 40.1 LGT](#); de modo que, únicamente tras efectuar la declaración de fallido respecto de los socios, que son deudores prevalentes, podrá dirigirse la Administración frente al administrador como responsable tributario subsidiario.

La fundamentación de la sentencia recurrida es como sigue:

"[...] La cuestión que con carácter prioritario se suscita en el presente procedimiento es si el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria adoptado por la Administración Tributaria frente al recurrente, Administrador de la Sociedad VAINCO XXI, es ajustado a derecho en cuanto que la Administración debió, según alega el recurrente, dirigirse previamente frente a los socios de dicha entidad, que una vez extinguida la personalidad de la misma, tras la declaración de concurso, eran sus sucesores. Reputa el actor que los sucesores de la expresada entidad son sus responsables solidarios, y solo una vez que la Administración se hubiera dirigido frente a los mismos, declarando tras la extinción el carácter fallido de la exigencia de las deudas en las que suceden a la entidad dichos socios, cabría exigir la responsabilidad, solo de carácter subsidiario, del actor.

SEGUNDO. Para el análisis de las cuestiones planteadas se ha de partir de las siguientes premisas fácticas:

1º. La Sociedad-deudor principal- instó concurso de acreedores en fecha 18 de junio de 2010 ante el Juzgado de lo Mercantil núm. Uno de Valladolid, procedimiento que concluyó por resolución de 6 de febrero de 2012, ante la inexistencia de bienes o derechos para satisfacer a los acreedores. Ante esta circunstancia el Jefe de la Dependencia Regional Adjunto declara a VAINCO XXI como deudor fallido en fecha 9 de abril de 2012.

Síguenos en...



2º Ante esta circunstancia se procedió a la liquidación de la sociedad, lo que conlleva la extinción de su personalidad jurídica, así como el cierre de su hoja registral en el Registro Mercantil. Así se desprende del documento número 1, acompañado con la demanda, Boletín Oficial del Registro Mercantil de 20 de marzo de 2012.

3º Al momento en el que se declara por la Administración el carácter de fallido de VAINCO XXI, el 9 de abril de 2012, dicha sociedad ya se encontraba liquidada, habiéndose extinguido su personalidad jurídica.

4º. Consta la existencia de socios, como se acredita con el doc. nº dos de la demanda, frente a los mismos no se dirigió en ningún momento la responsabilidad que como sucesores deriva del artículo 41 LGT.

TERCERO. Como precepto de aplicación hemos de estar a lo dispuesto en el artículo 40 LGT, al establecer:

"Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley".

También es de aplicación al supuesto contemplado lo establecido en el artículo 177 LGT, en cuyo apartado 2 se establece:

"2. Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica.

Disuelta y liquidada una fundación, el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos.

La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes".

Y el Reglamento General de Recaudación, Real Decreto 929/2005, de 29 de julio, el procedimiento de cobro frente a los sucesores de una persona jurídica establece en su artículo 127.4 lo siguiente:

"4. Disuelta una sociedad, entidad o fundación, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, que se subrogarán a estos efectos en la misma posición en que se encontraba la sociedad, entidad o fundación en el momento de la extinción de la personalidad jurídica. En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

a) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce dentro del periodo voluntario, se notificará al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

c) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 por ciento en el plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento.

d) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo".

En relación con la responsabilidad subsidiaria de los administradores prevé el artículo 43.1 LGT lo siguiente:

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o

hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones".

CUARTO.- De los antecedentes fácticos y jurídicos previamente analizados se desprende que la responsabilidad que nos ocupa es de carácter subsidiario, por ello para hacer efectiva dicha responsabilidad será preciso que la Administración se dirija previamente al responsable solidario; esto es, en este caso los socios que suceden a la deudora fallida. Solo tras efectuar la declaración de fallido respecto a los socios, que son deudores prevalentes, frente al administrador, responsable subsidiario, se insiste, podrá dirigirse la Administración a dicho administrador.

Ello es independiente de cuál sea la responsabilidad de cada socio, que se limita al capital social, pues con independencia de la cuantificación de su responsabilidad -que se contrae a la cuota de participación que les corresponda- es lo cierto que deben determinarse las deudas que le corresponden, y satisfecho así el crédito, o declarado fallido se podrá dirigir frente al Administrador fallido, lo que en este caso no se ha efectuado. Ello es independiente de que posiblemente -de lo que no hay constancia en este procedimiento- la responsabilidad de los socios sucesores, responsables solidarios, y el administrador, responsable subsidiario, sea de una cuantificación diferente, ya que en todo caso dicha deuda principal debe concretarse y exigirse a los sucesores, y posteriormente en la forma ya razonada dirigirse a los administradores.

En el presente caso se ha hecho omisión de la exigencia previa de responsabilidad a los expresados socios -cuya existencia consta documentada con los datos aportados por la parte actora con la contestación a la demanda-, por lo tanto tal carencia impide dirigirse al administrador responsable subsidiario.

A tenor de los razonamientos precedentes procede, acogiendo el primer motivo de impugnación efectuado por la parte demandante, estimar la demanda.

La estimación de la pretensión deducida, exime a la Sala de entrar a examinar el resto de los motivos de impugnación".

SEGUNDO.- La tesis de la Administración en el escrito de interposición.

Frente a la expresada sentencia recurre el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración tributaria, razonando al efecto que los socios de la sociedad liquidada y disuelta, como es el caso, no son responsables solidarios, en el sentido de los arts. 41 y siguientes de la LGT y, por ello, no cabe que primero, antes de dirigirse el procedimiento recaudatorio, por vía de derivación, contra el responsable subsidiario, haya que actuar frente a los socios.

Tras denunciar que la sentencia de la Audiencia Nacional infringe lo dispuesto en los artículos 40; 41.5; 43.1.a) y 4; 175; 176; 177 y concordantes de la LGT, en relación con los arts. 124.5 y . 6 y 127.4 del Real Decreto 939/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), así como la jurisprudencia de este Tribunal Supremo relativa al deslinde entre las figuras de los sucesores de los obligados tributarios y los responsables de las deudas tributarias (SSTS de 15 de diciembre de 2011, RCA 5748/2008; 10 de febrero de 2014, RCA 377/2009, y 3 de mayo de 2012, RCA 5268/2008), razona así:

"[...] El art. 42 LGT enumera, como se ha dicho, los distintos supuestos de responsabilidad solidaria que contempla la Ley. Entre ellos, no se encuentra el de los socios o partícipes de sociedades mercantiles con personalidad jurídica.

El art. 40 LGT sí se refiere a los socios o partícipes de las sociedades mercantiles, pero no al regular la figura de los "responsables", sino dentro de la sección rubricada "Sucesores". En lo que ahora es más relevante, este precepto dispone:

"1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley".

Por tanto, los sucesores y los responsables son obligados tributarios distintos. Así resulta también del art. 35 LGT que enumera las personas que tienen la condición de obligados tributarios y se refiere a ellos en dos apartados diferentes: el apartado 1.j) menciona a los sucesores, mientras que el apartado 5 dice:

"Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley".

La LGT regula igualmente en dos subsecciones diferentes, el procedimiento para exigir la deuda tributaria a los responsables y a los sucesores. Dentro de la sección relativa a los responsables, se encuentra el art. 176 sobre "Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria" según el cual:

"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".

Así, cuando el art. 176 LGT se refiere a la declaración de fallido de los responsables solidarios como exigencia previa para declarar la responsabilidad subsidiaria, se está refiriendo a los responsables solidarios del art. 42 LGT, no a los sucesores del art. 40 LGT.

Por su parte, el art. 177 LGT se incluye ya dentro de la subsección sobre "Procedimiento frente a los sucesores" con un apartado 2 del tenor siguiente:

"2. Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica.

(...).

La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes".

El RGR, en su art. 61.2, al regular la extinción de las deudas tributarias por insolvencia de los deudores, dispone, en consonancia con el art. 176 LGT, que:

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

Más adelante, en un Título distinto, en el que regula el "Procedimiento frente a responsables y sucesores", el RGR dedica dos capítulos separados a unos y otros.

Dentro del capítulo dedicado a los responsables, el art. 124 RGR establece:

"5. En aquellos casos en los que como consecuencia del desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido frente al deudor principal o, en su caso, frente al responsable solidario, se haya determinado su insolvencia parcial en los términos del artículo 76.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se podrá proceder a la declaración de fallido de aquellos, a los efectos previstos en su artículo 41.

6. Si el deudor principal o los responsables solidarios fueran declarados insolventes por la parte no derivada a los responsables subsidiarios, podrá procederse, en su caso y tras la correspondiente declaración de fallido por insolvencia total, a la derivación a dichos responsables subsidiarios del resto de deuda pendiente de cobro".

En el capítulo relativo a los sucesores, el art. 127 RGR dispone:

"4. Disuelta una sociedad, entidad o fundación, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, que se subrogarán a estos efectos en la misma posición en que se encontraba la sociedad, entidad o fundación en el momento de la extinción de la personalidad jurídica. En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

a) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce dentro del periodo voluntario, se notificará al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

c) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 por ciento en el plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento.

Si la extinción de la personalidad jurídica se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo".

2.- Cuestión litigiosa y justificación de las infracciones alegadas.

2.2.1.- Delimitación de la cuestión planteada.

Síguenos en...



Como ha quedado expuesto, el ATS, declara el interés casacional de la cuestión consistente en determinar si la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria exige, previamente, la declaración de fallido de los socios de la deudora principal, cuando ésta haya sido liquidada.

2.2.2.- Justificación de las infracciones alegadas y crítica de la Sentencia de instancia.

Partiendo de la cuestión con interés casacional expuesta y de la normativa invocada, entiende esta representación que la sentencia recurrida infringe los preceptos invocados, en cuanto **confunde las figuras de los responsables de las deudas tributarias y los sucesores en las mismas**.

La SAN desconoce que **los sucesores no son obligados originarios, sino derivados**, dado que su condición como tales, únicamente se adquiere cuando los sujetos inicialmente obligados, dejan de existir, bien por fallecimiento -en el caso de personas físicas-, bien por extinción -si se trata de personas jurídicas y de entidades sin personalidad-; de tal suerte que, sólo una vez producida la sucesión podrán determinarse los derechos y obligaciones correspondientes a los sucesores, los cuales, en principio, serán los mismos que ostentaba el sujeto a quien se sucede. En cambio, la Ley coloca a los responsables junto a los deudores principales, sin desplazar a éstos de su posición deudora.

Siendo responsables y sucesores obligados tributarios distintos, **para declarar la responsabilidad subsidiaria, solo se exige la previa declaración de fallido del deudor principal** (y, en su caso, de los responsables solidarios que puedan existir). No se requiere para declarar la responsabilidad subsidiaria, la previa reclamación de la deuda a los sucesores ni su declaración de fallido. Ello con independencia de que la deuda del deudor principal se transmita a los sucesores en los términos del [art. 40.1 LGT](#).

...Por ejemplo, la [STS de 15 de diciembre de 2011 \(RCA 5748/2008\)](#), reiterada en otras como la [STS de 10 de febrero de 2014 \(RCA 377/2009\)](#), ya dijo que:

"La primera nota que caracteriza al instituto del responsable es que se trata de un tercero que se coloca, como así lo dice la Ley, junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor, detentando una especie de obligación accesoria de garantía, de manera que habrá dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado. La segunda característica del responsable, debido a esa coexistencia de deudores, es que no es en ningún caso, sujeto pasivo del tributo, que continuará siéndolo el que la Ley haya designado como contribuyente o sustituto. (...) En cuarto lugar, como señala el [apartado 2, del artículo 37 de la LGT](#), el responsable podrá ser solidario o subsidiario, siendo subsidiario si la Ley no dispone expresamente lo contrario. Lo característico del responsable es que se coloca junta al sujeto pasivo para responder del pago del tributo, sea en su defecto (si es subsidiario) o en su mismo plano (si es solidario), liberándolo de la obligación tributaria que como sujeto pasivo le correspondía. El [art. 37.5 LGT](#) dispone que para exigir la responsabilidad subsidiaria resultará preciso la previa declaración de fallido del deudor principal (...)"

También la [STS de 3 de mayo de 2012 \(RCA 5268/2008\)](#), referida a una escisión societaria, declaró que un caso de disolución sin liquidación, escisión total, no es un caso de responsabilidad tributaria, sino de sucesión en la titularidad del patrimonio. Y es por ello que la [LGT distingue en la Sección Tercera, Capítulo Quinto, el procedimiento a seguir frente a los responsables \(Subsección Primera, arts. 174 a 176 de la seguida contra los sucesores \(Subsección Segunda, art. 177\)](#). De modo que, del examen de este último precepto, a diferencia de lo que ocurre con el procedimiento de responsabilidad, no se deriva ni la necesidad de dar audiencia ni la de dictar acto formal de declaración de responsabilidad al sucesor, sino solo la posibilidad de requerir el pago de la deuda al mismo (apartado 2).

A lo anterior se ha de añadir que **el alcance de la responsabilidad del sucesor no es el mismo que el de la responsabilidad del obligado principal** en cuanto, en el caso de los sucesores, como resulta del [art. 40 LGT](#) transcrito, la responsabilidad se limita al valor de su cuota de liquidación.

En este sentido, el TEAC tiene declarado que no es correcto exigir a la sucesora del obligado tributario la totalidad del importe de una sanción sin tener en cuenta las limitaciones que impone dicho [artículo 40 LGT](#) en cuanto al valor de la cuota de liquidación que corresponda a cada socio. Por otra parte, el TEAC ha señalado también que en los supuestos de sucesión de socios en las deudas de sociedades disueltas y liquidadas no es necesario un previo acto de declaración de responsabilidad, ya que se trata de un supuesto de transmisión de las deudas al sucesor. Así el socio se subroga en la misma posición de la sociedad, sin que sea necesario un previo acuerdo de declaración de responsabilidad, pues se trata de un supuesto de sucesión en la obligación de pago (sección 2ª del Capítulo II de la LGT) y no de la configuración de una responsabilidad solidaria o subsidiaria (sección 3ª del Capítulo II de la LGT).

El [art. 40 LGT](#) contempla lo que la misma AN, en sentencias como la de la misma [Sección Séptima, de 25 de octubre de 2021 \(rec. 2987/2019\)](#), ha calificado de "sucesión impropia", en la medida en que los socios o partícipes de la entidad jurídica, se colocan en la misma situación que esta mantenía en la relación jurídica tributaria, con carácter solidario, pero con el límite de la cuota de liquidación que les correspondía.

Por tanto, el art. 40 LGT no es un supuesto de sucesión en sentido estricto, pues el sucesor se subroga en la posición del sucedido y, en el escenario de este precepto, el socio no se subroga en las relaciones jurídicas de la sociedad, sino que debe asumir una reducción proporcional de su cuota de liquidación. El artículo regula así una concreción de la cuota de liquidación que no puede llevar a exigir su previa declaración de fallido antes de poder declarar la responsabilidad subsidiaria.

La SAN contradice de hecho, el criterio mantenido por la misma Sala y Sección 7ª de la Audiencia Nacional en otras sentencias muy recientes. Cabe citar la SAN de 14 de marzo de 2022 (rec. 242/2020) que, en un supuesto prácticamente igual al que nos ocupa, declaró:

"con independencia de que no pueda exigirse la deuda a la sociedad por estar esta disuelta y liquidada, nada impide a la Administración, una vez determinada ésta, exigirla a los responsables, siempre y cuando concurren los presupuestos de hecho que determinan su exigencia, viéndose limitada esta potestad únicamente por los preceptos legales que instituyen cada tipo de responsabilidad: en el presente caso, además de la concurrencia de los presupuestos de hecho de carácter subjetivo, que la deuda se haya liquidado, que se haya declarado fallido al deudor principal, y que se exija por su importe en periodo voluntario, todo ello, con independencia de que la deuda se transmita a los sucesores de la entidad disuelta en los términos del artículo 40 de la LGT de 2003".

TERCERO.-La posición del Sr. Cesareo, parte recurrida.

Afirma el escrito de oposición del recurso, en defensa de lo decidido en la sentencia impugnada por la parte contraria, que por el mero hecho de que los sucesores de la sociedad liquidada y disuelta no sean, en rigor, responsables solidarios de las deudas tributarias objeto de derivación, en el sentido del artículo 42 de la Ley General Tributaria, no autoriza a prescindir de lo dispuesto en los arts. 40.1 y 177.2 de la propia Ley, en relación con el 61.2 del RGR. Señala lo siguiente:

"[...] 24. En el supuesto que aquí nos ocupa, desde la extinción de la personalidad jurídica de VAINCO XXI sus socios debían ser considerados obligados solidarios al pago y por tanto "deudores principales" por aplicación de los artículos 40, 41.1 y 35.2 LGT. Pese a ello, la AEAT no solo no los declaró fallidos, sino que ni tan siquiera hizo la más mínima mención a su existencia, aunque solo fuera para justificar y acreditar debidamente en el expediente la imposibilidad de llevar a cabo cualquier tipo de acción de cobro frente a los mismos por la razón que fuere.

La tesis que patrocina el recurso de casación es que la extinción de la personalidad jurídica del deudor principal y la constatación de la existencia de sucesores(este es un hecho considerado probado en la Sentencia) son eventos absolutamente inanes e irrelevantes a los efectos de declarar la responsabilidad subsidiaria de un administrador societario.

Discrepamos absolutamente de esa tesis pues si el artículo 41.5 LGT exige la declaración de fallido de los eventuales responsables solidarios, con mayor motivo debe resultar exigible la declaración de fallido de unos obligados solidarios al pago que, tras la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad deudora principal, quedan subrogados en su posición jurídica y convertidos por mor de dicha subrogación en deudores principales.

Como esa Sala del Tribunal Supremo ha declarado en su sentencia de 22 de diciembre de 2022 (recurso 1268/2021, FJ 7º) la declaración de fallido requiere de una labor de averiguación que permita constatar la existencia de bienes o derechos susceptibles de embargo y debe fundarse sobre presupuestos válidos:

"Lo relevante, desde el punto de vista de la declaración de responsabilidad subsidiaria, es que el acto de declaración de tal responsabilidad vaya precedido de aquella declaración de fallido del deudor principal, sobre presupuestos válidos, es decir, sobre la existencia de una insolvencia constatada por medios suficientes, y que se determine adecuadamente el alcance o importe de dicha declaración, en conformidad con el importe de la deuda que está afectada por la insolvencia. En definitiva, que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de bienes o derechos susceptibles de embargo, esto es, bienes o derechos insuficientes para cubrir la deuda reclamada (...).

En definitiva, en esa fase de declaración de fallido, lo relevante sea que por la Administración se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal, lo que impone que exista una actividad real de investigación".

De este modo, si la declaración de fallido abre la puerta a dirigir la acción de cobro frente a un responsable subsidiario únicamente tras la constatación de la inexistencia de bienes inembargables en sede del deudor principal, a nuestro juicio tal declaración de fallido no estaría fundada sobre presupuestos válidos y difícilmente evidenciaría la existencia de una actividad real de investigación si se refiere únicamente a la situación patrimonial de la sociedad extinguida en aquellos casos en los que se encuentre acreditado -como aquí ha ocurrido- que la AEAT tenía perfecto conocimiento de la existencia de sucesores (obligados solidarios al pago).

En definitiva, no se puede considerar válida una declaración de fallido que haga caso omiso a la existencia de sucesores y que no vaya precedida de algún tipo de actuación de investigación patrimonial respecto de estos ni de la oportuna justificación de las razones que harían inoperante la actuación recaudatoria sobre ellos (por ejemplo, por la aplicación de los límites establecidos en el artículo 40.1 LGT que puedan afectar a su obligación solidaria al pago). Nos encontraríamos, en palabras de ese Tribunal Supremo (sentencia de 24 de julio de 2024, recurso 991/2023, ES:TS:2024:4291) ante una declaración de fallido meramente formal que presenta «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».

Por todo ello, la conclusión que alcanza la Sentencia recurrida es completamente razonable, ya que el beneficio de excusión del responsable subsidiario se vería totalmente defraudado de prosperar la tesis que defiende la Abogacía del Estado pues la Administración tributaria podría ignorar la obligación solidaria que recae sobre los sucesores de los contribuyentes extinguidos y dirigir directamente su acción de cobro frente a un responsable subsidiario, quedando completamente desnaturalizada dicha figura.

Asimismo, resultaría inviable el ejercicio del derecho de reembolso que el artículo 41.6 LGT reconoce al responsable frente al deudor principal si no se consideran como tales a los sucesores de la sociedad extinguida. En último término, podría incluso producirse un supuesto de enriquecimiento injusto de la Administración, que, de no tener que declarar fallidos a los sucesores, podría exigir el cobro de unas mismas deudas tributarias en sede de los obligados solidarios (sucesores) y en sede de los responsables subsidiarios...

...A la luz de todo lo expuesto la conclusión es clara para mi representado: no existen las infracciones denunciadas por el abogado del Estado en su escrito de interposición de recurso de casación [...]"

CUARTO.-Criterio de esta Sala.

1) En el debate procesal, el abogado del Estado pone de manifiesto que los socios de la sociedad mercantil que ha sido disuelta y extinguida (lo que no se discute, pues consta la extinción de la personalidad jurídica de VAINCO XXI, deudora principal, así como el cierre de su hoja registral en el Registro Mercantil, con publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil de 20 de marzo de 2012) no son responsables solidarios en el sentido del artículo 42 LGT. Sin embargo, aun no ostentando dicha condición, son obligados solidarios, según los define el art. 40.1 LGT:

"1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley".

2) De la dicción del citado precepto cabe inferir que las deudas tributarias pendientes de las sociedades liquidadas y disueltas (como es el caso, no objeto de discusión) se transmiten a los socios *ope legis*. Estos quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

3) Quiere ello decir que, a partir de la disolución de la sociedad deudora principal, no cabe operar de otro modo que como ordena el art. 40.1 LGT. Es cierto que, conforme a la dicción legal, la obligación solidaria de los socios tiene un límite cuantitativo, aplicable solo a los socios o partícipes de aquellas sociedades en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de estos -como sucede con las sociedades limitadas-. Pero ello no impide considerar que, una vez desaparecida por completo la personalidad jurídica de VAINCO XXI, por razón de su disolución legal, las deudas se transmitan *ex lege*, de forma automática, a sus socios -sean, a su vez, personas físicas o jurídicas-.

Por otra parte, es de considerar que la mención a que la obligación de los socios es solidaria -lo que podría llamar a confusión- no significa que esa solidaridad opere en relación con el deudor principal -como se advierte en el régimen de la responsabilidad tributaria de los arts. 41 a 43 LGT- sino que únicamente significa que la obligación es solidaria interna entre socios.

4) Por otra parte, no cabe considerar, como parece desprenderse de la tesis expuesta por la Administración en su recurso de casación, que esa personalidad jurídica desaparecida se recobra o vuelve a la vida a efectos del art. 41.3 LGT: esto es, que se finge su existencia, a los meros efectos de derivar la responsabilidad subsidiaria al administrador; pero, así examinado, estaríamos propiamente ante una derivación, esto es, una transmisión de deudas tributarias por quien, *ex lege*, carece de existencia misma. Una vez disuelta la sociedad -es de reiterar que se trata de un dato, este de la disolución y extinción, no controvertido-, sus deudas transmisibles pasan a los socios.

Al respecto, no es ocioso recordar que, en el caso debatido, la AEAT declaró fallido a VAINCO XXI el 9 de abril de 2012, en un momento posterior a la extinción de su personalidad jurídica, que ya se había producido

de pleno derecho. Al efecto, ya se ha dicho que las propias circunstancias determinantes de la insolvencia llevaron a su liquidación, lo que conllevó la extinción de su personalidad jurídica y el cierre de su hoja registral en el Registro Mercantil, con publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil de 20 de marzo de 2012 (arts. 361.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital -TRLSC-).

5) En suma, la declaración de fallido emitida por la Administración tributaria se produjo frente a una sociedad disuelta, con personalidad extinguida y, por ello mismo, se trata de una declaración ineficaz. Al efecto, se ha prescindido, además, de la obligación que articula el art. 40.1 LGT para llevar a cabo la sucesión de las deudas transmisibles de la sociedad a sus socios, único medio viable de que los acreedores de la sociedad disuelta puedan perseguir sus bienes y derechos de contenido económico. Todo ello partiendo de que es completamente improcedente derivar tales obligaciones, procedentes de una sociedad ya disuelta, soslayando la existencia de sus sucesores.

Cosa distinta a la que analizamos es la derivada de un problema jurídico al que el Abogado del Estado no desarrolla en su escrito casacional, limitada como hemos visto su posición a la declaración de fallido y su improcedencia respecto de quienes no son responsables solidarios ex art. 42 LGT: que siendo limitada la obligación de los socios, por ministerio de la Ley -a la cuota de liquidación, así como a otras posibles percepciones patrimoniales- cabe concebir, perfectamente, la posible existencia de un exceso, esto es, la posibilidad de que existieran deudas transmisibles de la sociedad disuelta cuyo importe pudiera superar el que por ley asumen los socios. Sin embargo, no podemos pronunciarnos sobre este particular, porque no lo ha planteado el recurso de casación, además de que no conocemos los datos del alcance de cada obligación.

6) Hay otro aspecto del problema que tampoco ha sido abordado: que el art. 41.5 LGT establece una previsión acerca de las sanciones, de la que nadie ha hablado aquí, pero que requiere que tengamos a la vista el precepto que prevé esa traslación que, consideramos, en modo alguno podría ser automática:

"5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo".

Esto es, las sanciones son, en principio, transmisibles a los sucesores de las sociedades y entidades, pero el precepto solo superaría el test de constitucionalidad que este Tribunal Supremo tiene establecido si se considera que el principio de personalidad de la pena, así como el de culpabilidad exigen que las sanciones solo se puedan transferir en caso de culpabilidad del socio. Dicho de otro modo, a diferencia de lo que sucede con la figura, de perfiles sancionadores, regulada en el art. 43.1.a) LGT, la traslación a los socios de las deudas de la sociedad mercantil se produce *ipso iure*, por el solo hecho de la disolución, si bien la transmisibilidad de las sanciones debe sujetarse a las exigencias subjetivas, a fin de evitar una mera traslación objetiva de las sanciones.

Además, esta Sala ha dicho con reiteración que anuladas las sanciones -o extinguidas por su intransmisibilidad- es improcedente la derivación misma de responsabilidad. Así se declara en la [sentencia de junio de 2023, dictada en el recurso de casación nº 4293/2021](#): en ella se establece que, cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria al amparo del art. 43.1.a) LGT se declare la disconformidad a derecho de la resolución que imponía una sanción a la deudora principal, debe anularse íntegramente la derivación de responsabilidad, sobre deuda y sanción, por haber decaído el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad tributaria.

7) Además de lo anterior, tiene razón el recurrido, en su escrito de oposición, cuando considera que la traslación directa o automática de la deuda del deudor principal, ya desaparecido, al responsable subsidiario del art. 43.1.a) LGT, omitiendo el deber de dirigirse primero a los socios en relación con las deudas tributarias por razón de lo previsto en el art. 40.1 LGT, haría inviable el ejercicio del derecho de reembolso - artículo 41.6 LGT- que se reconoce al responsable frente al deudor principal, si no se consideran como tales a los sucesores de la sociedad extinguida, lo cual revela que el art. 40.1 LGT -y 177.2 LGT- contiene una regulación que no es meramente opcional o alternativa del régimen de la responsabilidad subsidiaria. Este, se reitera, declara:

"Artículo 177. Procedimiento de recaudación frente a los sucesores.

2. Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica".

Precepto que se reitera en el art. 61.2 RGR, al regular la extinción de las deudas tributarias por insolvencia de los deudores, que se expresa en iguales términos. Del juego de uno y otros preceptos cabe inferir, de una parte, que las deudas tributarias de la sociedad disuelta se transmiten a sus socios o partícipes, en los términos y con los límites que establece el art. 40.1 LGT; y que el procedimiento recaudatorio ha de continuar con tales socios o partícipes, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica, lo cual no está aquí en discusión.

Como afirma, además, el recurrido, podría darse un supuesto, o un riesgo al menos, de enriquecimiento injusto de la Administración, de seguirse hasta sus últimas consecuencias la posibilidad de declaración de fallido de una sociedad ya disuelta, con derivación de responsabilidad subsidiaria a su administrador puesto que, si no declara fallidos a los sucesores, podría exigirse el cobro de unas mismas deudas a estos (sucesores) y, además, a los responsables subsidiarios.

En definitiva, de los preceptos mencionados aparece claro que existe un derecho subjetivo del administrador, derivado de la propia enunciación de la Ley que, en caso de que se trata de deudas propias de la sociedad disuelta, a que la derivación de su responsabilidad subsidiaria -en defecto de deudor principal- solo se lleve a cabo previa determinación de las deudas que pueden asumir los socios, por vía de sucesión, por imponerlo así el [art. 40 LGT](#) y sus concordantes y de la declaración de fallido de estos. Esta necesaria declaración dimana del propio [artículo 41.5 de la LGT](#), segundo párrafo, conforme al cual la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, teniendo en cuenta que no otra consideración que la de deudores principales cabe atribuir a quienes lo son por título de sucesión de las personas jurídicas, que establece el [artículo 40.1 LGT](#). En modo alguno cabe considerar deudor principal, a ningún efecto, de quien ya carece de existencia legal.

QUINTO.-Jurisprudencia que se establece.

Consecuencia de todo lo razonado precedentemente es la conclusión a la que llegamos para formar doctrina, en los términos por los que el auto de admisión nos interroga:

- 1.- La declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria (en este caso, del [art. 43.1.a\) LGT](#) exige, previamente, la declaración de fallido de los socios de la deudora principal, cuando ésta haya sido liquidada, en los términos y con el alcance que establecen los [artículos 40.1 y 177.2 LGT](#).
- 2.- No cabe derivar, por vía de responsabilidad tributaria del [artículo 43 LGT](#), las deudas de una sociedad liquidada y disuelta, cuyas obligaciones se transmiten *ope legis*, caso de haberlos, a sus socios o partícipes ([art. 40.1](#)), en relación con el [177.2 de la LGT](#).

SEXTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

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

- 1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2º)No ha lugar al recurso de casación deducido por la Abogada del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la [sentencia de 6 de junio de 2023, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 129/2020](#).
- 3º)No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).