



Antes de declarar al responsable subsidiario, busca al solidario

Análisis de la STS de 5 de noviembre de 2025, rec. núm. 5704/2023

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM.

Profesora contratada doctora de la UDIMA.

Abogada del ICAM (España)

nuriapuebla@icam.es

Extracto

Esta sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de la que es ponente la Excm. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade, y que fue dictada el 5 de noviembre de 2025, en respuesta al recurso de casación 5704/2023, parte del cambio de paradigma que supuso la sentencia de 20 de mayo de 2025, en la manera de entender el reparto de la carga tributaria cuando la Administración trata de justificar la declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT. Y garantizando la interdicción de la responsabilidad objetiva del administrador legal, exige a la Administración tributaria, antes de iniciar un expediente de responsabilidad subsidiaria, una actividad encaminada a comprobar la realidad de indicios claros de los que se pueda desprender la existencia de un responsable solidario.

Publicado: 05-12-2025

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2025). Antes de declarar al responsable subsidiario, busca al solidario (Análisis de la STS de 5 de noviembre de 2025, rec. núm. 5704/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 513, 165-176. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24891>

Supuesto de hecho

La sentencia que se comenta en estas líneas es de fecha 5 de noviembre de 2025, y fue dictada en el recurso de casación número 5704/2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. Tiene como ponente a la Excm. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade.

En la instancia se había analizado un caso de responsabilidad subsidiaria de los artículos 43.1 a) y 43.1 b) de la Ley 58/2003, general tributaria (LGT), esos dos preceptos en los que, en ocasiones, pueden subsumirse las conductas de un administrador que recibe, por tanto, una doble derivación.

En la vía económico-administrativa, mediante resolución de 23 de noviembre de 2021, procedimiento 46/04628/2018, el TEAR de la Comunidad Valenciana había anulado el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 b) de la LGT, dejando incólume la responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT. El responsable tributario siguió impugnando, en vía contencioso-administrativa, para que se anulase también el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria del artículo 43.1 a) de la LGT.

El recurso recayó en la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana, que estimó por su parte el recurso del recurrente, recurso número 5704/2023, y anuló dicho acuerdo de derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT. La decisión de estimar el recurso la basó el TSJ valenciano en 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

[....]

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

[...]

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 eco-

nómico-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-).

[...]

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 hayan 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.

La Abogacía del Estado preparó recurso de casación, que fue admitido por Auto de 22 de mayo de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

El auto de admisión, del que fue ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, consideró que, al darse las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la LJCA, la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía 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.

Una vez admitido el recurso que se había preparado, las defensas presentan sus escritos de interposición y oposición de recurso de casación, y el recurso queda pendiente de señalamiento para votación y fallo por providencia de 26 de septiembre de 2024.



Decisión del tribunal

Un año después de la admisión del recurso, la Sección de Enjuiciamiento adopta su decisión, que dice así:

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 3.ª 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.

La doctrina que se establece, en realidad en el fundamento jurídico cuarto, 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.

Comentario crítico

Quizás lo primero que haya de destacarse es la trascendencia del auto de admisión de este recurso, del magistrado Navarro Sanchís. Y ello porque la cuestión planteada era absolutamente idéntica a otra cuestión que se había formulado en Auto de 5 de julio de 2023, dictado por el magistrado Merino Jara, en el recurso de casación 9119/2022, que culminó con sentencia de 22 de abril de 2024, resultando que, en aquel caso, se acogió el criterio jurídico defendido por la Administración recurrente. Pero ahora se va a dictar una sentencia muy distinta.

En el caso resuelto por la sentencia de 5 de noviembre de 2025, que hoy comentamos, se dice que:

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.

Es sabido que dos asuntos que plantean idéntica cuestión con interés casacional pueden ser ambos admitidos a trámite. Pero lo destacable es lo que la Sección de Enjuiciamiento advierte en ese párrafo que comienza con la conjunción «aunque»: que la solución va a ser bien distinta. Y así, la sentencia va deslizándose, desde un principio, con delicadeza y cuidado, cuál es el motivo del auténtico cambio de criterio que la Sala va a realizar respecto de lo decidido en el primer caso admitido sobre la misma cuestión jurídica:

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.

Sin conocer los entresijos de los asuntos sobre los que se preparó recurso de casación, sí que puedo deducir que las sentencias dictadas en la instancia debían de ser muy semejantes, pues ambas proceden de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, y en ambos casos se trata de analizar una responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT en que era «patente la concurrencia de responsables solidarios».

La Sala, que entiende que no puede dar la misma respuesta al recurso número 5704/2023 que ahora se le plantea que la que dio al recurso número 9119/2022, manifiesta, como vemos, que aunque la cuestión jurídica planteada sea idéntica, la respuesta puede ser distinta, y ello lo justifica en que los hechos pueden ser muy distintos. Para justificar su decisión manifiesta que pueden concurrir «peculiaridades» en un caso que impidan que la doctrina sentada no pueda aplicarse a otro.

Como es sabido, las cuestiones de hecho quedan al margen de la casación. Por eso es muy importante que las sentencias dictadas en la instancia reflejen con precisión los hechos que se declaran probados, porque van a resultar inalterables. Pero, además, porque las cuestiones que se sometan a consideración del Tribunal Supremo en un recurso de casación se limitarán a ser cuestiones jurídicas.

La Sala, recordando esto, viene, en la sentencia que comentamos, a reconocer que los elementos de prueba aportados por el recurrente han sido concluyentes para entender demostrado quién era la persona que verdaderamente administraba y gestionaba la sociedad de forma efectiva. A su juicio, «todos estos hechos representaban indicios claros de la posible existencia de un responsable solidario por la vía del artículo 42.1 a) de la LGT, tal como se recoge en la sentencia de instancia».

La sentencia recuerda que el Tribunal Supremo, en un recurso de casación, sí que puede integrar, en los hechos admitidos como probados por la Sala de Instancia, aquellos que, habiendo sido omitidos por esta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada.

En el recurso de casación número 5704/2023, los elementos de prueba se consideran, por el Tribunal Supremo, «concluyentes para entender demostrado que quien realmente administraba y gestionaba de manera efectiva la sociedad» era la tía del recurrente. Se destaca que la Administración tributaria únicamente se dirigió al administrador legal, «pese a existir indicios claros de una eventual responsable solidaria». En palabras de la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana:

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.

La sentencia afirma sin titubeos que, si hay indicios claros de la posible existencia de un responsable solidario, ha de declararse fallido este antes de proceder contra el subsidiario, pues así lo exigen los artículos 41.5 y 176 de la LGT y 61.2 del Reglamento general de recaudación (RGR).

La Sala tiene en cuenta también una importante alegación del recurrente: que hay derechos fundamentales, como el derecho a la defensa y el derecho a la prueba, que han de poder invocarse en el procedimiento contencioso-administrativo¹. Y afirma:

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 120.1CE -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-.

Añade la sentencia, recordando doctrina de la propia Sala, 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.

Porque, lógicamente,

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 pertinentes 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).

Y la Sala, inmediatamente explica muy bien por qué ha realizado esta afirmación:

No se trata de hacer aquí, y ahora, una valoración retrospectiva del comportamiento de la Administración antes del inicio del procedimiento de declaración de respon-

¹ A este respecto, es de justicia señalar que Alfonso del Castillo Bonet (2024), abogado, había defendido la posible vulneración de estos derechos.

sabilidad 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.

La sentencia de 5 de noviembre de 2025 continúa su exquisito razonamiento explicando las diferencias entre los hechos del presente caso y los del asunto resuelto por sentencia de 22 de abril de 2024, para evidenciar que, entre ellos, existen «diferencias sustanciales» que implican la imposibilidad de aplicar aquella doctrina:

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.

Justifica la Sala que la diferencia estriba en que, en el caso en que sí va a confirmar la sentencia del TSJ valenciano, durante la tramitación del expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria, el que iba a ser declarado responsable «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». Se excusa la Sala diciendo que esto no había ocurrido en aquel asunto en el que recayó la sentencia de 22 de abril de 2024.

No obstante, si aquella sentencia ha sido muy criticada en la doctrina ha sido, entre otras cosas, porque el propio TSJ de Valencia había dicho que la concurrencia de una responsabilidad solidaria era «patente», puesto que la Administración tributaria había identificado allí incluso al emisor de la factura falsa (lo que le haría responsable por virtud del art. 42.1 a) de la LGT)².

A mi juicio, se sortea con elegancia por la ponente, señora Rivera Frade, la difícil tarea de justificar un cambio de criterio a la que se enfrentaba la Sala ahora. Porque, tras señalar esa diferencia (que quizás, y por lo que hemos leído en la doctrina, materialmente no fuera de tal enjundia) detalla los momentos en los que, a lo largo del procedimiento, el recurrente había afirmado que él no podía ser responsable, sino que la responsable era, en realidad, su tía; entre ellos, puede destacarse que, ya en su escrito de alegaciones (entiendo que sería en el escrito de alegaciones a la comunicación de inicio del procedimiento de derivación

² Castillo Bonet (2024, p. 165), con cita a Banacloche Palao, 2024, y a Romero Plaza, 2024: «La sentencia confirma la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT y cuestiona la existencia de posibles responsables solidarios a pesar de estar vetada en casación una valoración de los hechos fijados en la sentencia de instancia».

de responsabilidad), había dicho que él nunca había ejercido de manera efectiva funciones de gestión o administración, y había aportado prueba de sus ocupaciones laborales, todas ellas ajenas a la sociedad.

Pero no toda actividad probatoria debe recaer en la parte. La sentencia nos dice, y esto también es fundamental, que

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.

De ahí deriva otro párrafo brillante de la sentencia, que constituye una novedad jurisprudencial muy destacable y jurídicamente trascendente en la práctica:

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 presentan 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.

Tras lo anterior, recordando la naturaleza sancionadora que se atribuye a la responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT³, así como de las implicaciones que de esta naturaleza se derivan, la Sentencia de 5 de noviembre de 2025, afirma que estamos ante un

³ La naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el artículo 43.1 a) de la LGT fue reconocida de forma explícita en la STS de 2 de octubre de 2023 (rec. núm. 8791/2021). En la anterior de 5 de junio de 2023 (rec. núm. 4293/2021) 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 3.º 2 in fine). Esta doctrina se reiteró en sentencias posteriores, como la de 20 de mayo de 2025 (rec. núm. 3452/2023), y dice esta sentencia que recibió el aval del TEDH en la sentencia de 12 de septiembre de 2024 (Josefa Solanellas c. España, rec. núms. 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 sentencia afirma: «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

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.

Y culmina la Sala esta afirmación con otra de no menos trascendencia práctica:

este cambio de paradigma, y la garantía que implica la interdicción de la responsabilidad objetiva del administrador legal, debe 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.

Con esta sentencia, el Tribunal Supremo quiere impedir que quede al arbitrio de la Administración tributaria la elección de a quién derivar la responsabilidad. Hay derechos y garantías que no se pueden soslayar y menos aún en supuestos de responsabilidad subsidiaria de naturaleza sancionadora, como es el artículo 43.1 a) de la LGT. Literalmente afirma tras el párrafo anteriormente transcrito:

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 del RGR.

Así que, dice el Tribunal Supremo, no puede aplicarse al presente caso la doctrina fijada en la sentencia de 22 de abril de 2024, porque

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».

de aquella 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.

La consecuencia es inevitable. No puede reafirmarse aquella jurisprudencia:

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.

La sentencia sostiene que asistimos a un «cambio de paradigma», pero prefiere utilizar la expresión «matizar» para referirse al giro que ha dado su doctrina jurisprudencial⁴.

No me atrevo a corregir al Tribunal Supremo, pero sí que es indudable que se fijan nuevos criterios interpretativos, y que estos determinan la desestimación del recurso de casación número 5704/2023 interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado. Se confirma la sentencia dictada el día 16 de mayo de 2023 por la Sección 3.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, en el recurso contencioso-administrativo número 324/2022.

Esta sentencia, cuya lectura completa y sosegada considero imprescindible, por la riqueza de sus fundamentos jurídicos, constituye un triunfo más en la defensa de los derechos y garantías de los ciudadanos que se ven sometidos a un expediente de responsabilidad tributaria.

⁴ ¿Estamos verdaderamente ante un mero «matiz», es decir, ante una «diferencia tenue entre dos cosas muy parecidas»? Es así como se define matiz en la segunda acepción de la palabra en el *Diccionario de uso del español* de María Moliner, que por lo general me gusta mucho más que el de la Real Academia. La segunda acepción de «matizar» es «utilizar distintos matices o tonos: introducir variedad dentro de la unidad de la cosa de que se trata». En el de la Real Academia, la primera acepción de matizar es «graduar con delicadeza sonidos o expresiones conceptuales».



Y es un importante hito para quienes nos dedicamos a la defensa de procedimientos y recursos tributarios. Éxito que ha de agradecerse también, como operadores jurídicos que han contribuido a la formación de esta jurisprudencia, a los abogados que han defendido el recurso⁵.

Referencias bibliográficas

Castillo Bonet A. del (2024). Relación entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria desde la perspectiva de los artículos 24 y 25 de la Constitución. (Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 163-170.

⁵ La dirección letrada del recurso ha corrido a cargo de los integrantes del Grupo de Litigación de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), a quienes felicito expresamente. Véase la nota de prensa: «Nuevo éxito de AEDAF en la defensa de los derechos del contribuyente» en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/74876/el-supremo-rectifica-su-doctrina-la-administracion-no-es-libre-de-derivar-la-responsabilidad-tributaria-subsidiaria>