

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Las estimaciones parciales en los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT

Sentencia del Tribunal Supremo nº 283/2023, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, de 7 de marzo de 2023 (recurso 3742/2021)

Laura Campanón Galiana

Abogada

Asesora Fiscal

Arttax & Legal Abogados

Resumen: El Tribunal Supremo se pronuncia en su sentencia nº 283/2023 de 7 de marzo de 2023, sobre cómo deben ejecutarse las estimaciones parciales de las derivaciones de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT cuando su alcance se modifica por sentencia judicial.

En este sentido, señala que la Administración deberá dictar un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad, rectificando el alcance del acuerdo con el criterio que haya fijado el Tribunal juzgador.

Palabras clave: responsabilidad solidaria; estimación parcial; alcance; Tribunal Supremo; providencia de apremio; recaudación.

I. OBJETO DE ESTUDIO

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en su sentencia de 7 de marzo de 2023 (rec. 3742/2021) sobre cómo debe proceder la Administración tras la estimación parcial por sentencia judicial de una derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), cuando se modifica el alcance de esta.

En concreto, la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

- Determinar si en los supuestos de anulación parcial en vía judicial de una declaración de responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2.a) LGT, minorándose su alcance, la Administración tributaria está obligada a dictar un nuevo acto declarativo de responsabilidad conforme al nuevo importe, y en caso de que entendiese que la Administración sí debe dictar un nuevo acto declarativo de responsabilidad, si debiera

exigir nuevamente la deuda en periodo voluntario.

- O sí, por el contrario, subsiste el acto inicial y, consecuentemente, no hay supuesto alguno de retroacción para que se pueda ejecutar por el órgano correspondiente, manteniéndose incólumes los actos de recaudación efectuados, toda vez que el nuevo alcance ya está cuantificado por la sentencia.

«El Tribunal Supremo debe determinar si en los supuestos de anulación parcial en vía judicial de una declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT, la Administración tributaria está obligada a dictar un nuevo acto declarativo de responsabilidad conforme al nuevo importe»

Además, señala como normas jurídicas que deben ser objeto de análisis, por un lado, los artículos 167.3.a) LGT, 42.2.a) LGT y el artículo 66 del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

II. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia recurrida en casación fue dictada por la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 26 de marzo de 2021, que desestimó el recurso núm. 1279/2019 interpuesto por el contribuyente contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de febrero de 2019.

El presente supuesto trae causa en la impugnación de una providencia de apremio por un declarado como responsable solidario ex art. 42.2.a) LGT. Este defiende que, en la medida en que el alcance de la declaración de responsabilidad solidaria había sido minorado por la Audiencia Nacional mediante una estimación parcial, procedía la anulación de las providencias de apremio dictadas con anterioridad al pronunciamiento judicial. Y, en consecuencia, la Administración debía proceder a dictar un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad donde se exigiese la deuda —una vez modificada en el sentido de la sentencia— en periodo voluntario.

La tesis de la parte recurrente se fundamenta en que, ante una estimación parcial por parte de la Audiencia Nacional en la que se fija el alcance de la responsabilidad en la propia sentencia, la Administración, al ejecutar la misma, viene obligada a plasmar dicho alcance en un nuevo acto administrativo. Para la actora, este nuevo acto debería revocar al anterior, declarando la responsabilidad tributaria con ese nuevo importe fijado por sentencia y abriendo un nuevo periodo voluntario de ingreso.

Sostiene la actora que: *«se trate o no de un supuesto de retroacción, y si bien es cierto que el alcance queda fijado en la sentencia parcialmente estimatoria de la Audiencia Nacional, la Administración que ejecute la sentencia (mediante retroacción o mera ejecución) vendrá compelida a la plasmación de ese alcance en un nuevo acto administrativo que, revocando el anterior, declare la responsabilidad tributaria con ese nuevo alcance fijado en la sentencia, a partir del cual se abriría el período voluntario de ingreso.»*

En este sentido, considera que la ejecución de la resolución judicial no puede hacerse manteniendo los actos iniciales (de declaración de responsabilidad y de recaudación). Al contrario, resulta necesario que la Administración acomode la exigencia de la derivación de responsabilidad al nuevo alcance, lo que implica:

1. Que se dicte un nuevo acto de derivación de responsabilidad, permitiendo el ingreso del mismo en periodo voluntario de pago, y
2. Que no resulten ajustadas a derecho las providencias de apremio dictadas con anterioridad a la fijación de ese nuevo alcance.

«La parte recurrente defiende que, ante una estimación parcial en la que se modifica la cuantía de la responsabilidad, la Administración debe dictar un nuevo acuerdo de responsabilidad, concediendo al responsable un nuevo plazo voluntario de ingreso»

Para fundamentar esta tesis, sostiene la recurrente que, aunque la sentencia que anuló parcialmente la declaración de responsabilidad no ordenó la retroacción de actuaciones por venir la cuantía fijada en la sentencia, en todo caso resultarían nulas las providencias de apremio porque se dictaron en relación con una cantidad que ha resultado incorrecta. Por ello, debe otorgarse la posibilidad de ingreso en periodo voluntario de pago en relación con la reducción de su alcance.

Adicionalmente señala que, de acuerdo con el art. 42.2.a) LGT, la responsabilidad es única y por un alcance global y no respecto de cada una de las liquidaciones tributarias incluidas en la misma.

En consecuencia, una vez anulado el acto —aunque sea parcialmente—, los actos recaudatorios aparejados a esa declaración deben ser también nulos. A este respecto, acertadamente, dispone que, resultaría incluso cuestionable que la Administración dicte una providencia de apremio por cada una de las liquidaciones incluidas en el acuerdo de declaración de responsabilidad. Todo ello, porque tratándose de una responsabilidad global, lo lógico debe ser exigir esa deuda global de una sola vez y no con múltiples providencias de apremio.

III. OPOSICIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN

De otro lado, la Abogacía del Estado, se opone al planteamiento de la parte recurrente. Para ello, señala que no sería necesario acto alguno de ejecución, *«limitándose la cuestión a tener por fijada una nueva cifra de responsabilidad, sin que, propiamente, se anule el acuerdo de derivación de responsabilidad, por lo que se conservan los actos de recaudación, aunque hayan de adaptarse a la nueva cuantía. En la medida en que la ejecución de la sentencia no requiere la anulación del acto impugnado, no resultaría vulnerado el artículo 167.3 LGT, invocado de contrario, puesto que la causa de anulación de la providencia de apremio en que se concretan sus alegaciones, como es la "anulación de la liquidación, no tendría lugar, no concurriendo el presupuesto de hecho contenido en la norma. Podría decirse que se conserva el acuerdo de derivación, de ahí la referencia que hace la Sala a la ausencia de retroacción, y solamente se adaptaría el alcance global de la responsabilidad del art. 42.2 LGT."»*

«Defiende la Abogacía del Estado que la estimación parcial dictada por sentencia no altera la declaración de responsabilidad, sino que solamente se rectifica la cuantía, manteniendo su validez»

En este sentido, la parte recurrida alude al artículo 66 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA) y mantiene que el acto de derivación de responsabilidad solamente resulta modificado en su cuantía. Defiende así la actuación administrativa señalando que, el acuerdo de derivación de responsabilidad reúne todos los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico, en concreto del art. 42.2.a) LGT, por lo que no resulta necesaria su anulación a los solos efectos de rectificar su alcance, conservando así su vigencia.

IV. CRITERIO FIJADO POR EL TRIBUNAL SUPREMO

Una vez expuestas las posturas de ambas partes, el Tribunal Supremo comienza su razonamiento entrando

nuevamente sobre el carácter singular de la responsabilidad contenida en el artículo 42.2 LGT. Este supuesto de responsabilidad, como señala en su sentencia de 19 de enero, n° 45/2023, tiene como finalidad proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizarla mediante la disposición de bienes o derechos susceptibles de embargo.

Asimismo, esta responsabilidad recordemos que no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino que viene determinada por la finalidad de asegurar su cobro, pudiendo leerse en el Fundamento Jurídico Tercero «*La responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT*», lo siguiente:

«Asimismo, hemos enfatizado que se trata de una responsabilidad específica en tanto que no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino determinada por la finalidad de asegurar su cobro.»

En otras palabras (por ejemplo, las de nuestra sentencia 1700/2020, de 10 de diciembre, rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020) el fundamento de esta responsabilidad solidaria no está vinculado directa e inmediatamente al deudor principal, no se prevé un responsable junto al deudor principal para hacer frente al impago de la deuda conforme a lo previsto en el art. 41.1 LGT ni existe vinculación a la deuda pendiente de pago por este.

Por tanto, al responsable solidario que delimita el art. 42.2 LGT no se le posiciona junto al deudor principal, sino con relación a los bienes susceptibles de ser embargados de cualquier obligado al pago, que se constituyen en el referente sobre el que se asienta la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación de la Hacienda pública.»

En consecuencia, en las responsabilidades del artículo 42.2 LGT no se posiciona al responsable junto con el deudor principal, sino que este se sitúa con relación a los bienes susceptibles de ser embargados, con independencia de quién sea el deudor principal y de la cuantía impagada. Efectivamente, esta responsabilidad se limita al valor de los bienes o derechos susceptibles de embargo.

De acuerdo con lo anterior, señala el Tribunal la importancia del alcance de la responsabilidad en estos supuestos: «*en los supuestos de derivación solidaria del artículo 42.2 LGT el importe por el que se fija la responsabilidad del declarado responsable es un elemento estructural del acuerdo de derivación.»*

Añadiendo que:

«En efecto, en los supuestos del art. 42.2 LGT, el declarado responsable extiende su responsabilidad con referencia a los bienes y derechos que por la conducta del responsable hayan sido perjudicados para responder de la deuda principal, y no por el importe de esta, sino en exclusividad "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria."»

Dicha circunstancia evidencia el carácter esencial de la cuantía fijada, en los supuestos de derivación por las conductas previstas en el artículo 42.2 LGT, toda vez que define "el alcance global de la responsabilidad" y, por ende, las posibilidades de reacción del que sea declarado responsable por dicha vía, cuantía que delimita el alcance de la impugnación lo que, evidentemente entronca con el artículo 24 CE.»

Atendiendo a este razonamiento, adelantamos que el Tribunal da la razón a la parte recurrente, en la medida en que considera necesario dictar un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad que se ajuste al nuevo alcance de la misma atendiendo a lo señalado por sentencia judicial.

En el Fundamento Jurídico Cuarto de la sentencia, se expone que, la Abogacía del Estado invoca de manera

incorrecta el artículo 66 del RGRVA. Para el Tribunal, este artículo no resultaría de aplicación porque estamos ante la ejecución de una sentencia y no ante un recurso o reclamación administrativa. Por el contrario, el precepto que sí resultaría aplicable es el art. 103 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Concluye el Tribunal señalando que, la ejecución de la sentencia en la que se limita el alcance de la responsabilidad comporta la necesidad dictar un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad con el nuevo alcance cuantitativo, en la medida en que el importe de la responsabilidad se erige como un elemento estructural de cualquier acuerdo de responsabilidad tributaria del art. 42.2 de la LGT.

«Señala el Tribunal Supremo que ante una estimación parcial del acuerdo de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT en el que se modifica el alcance, resulta necesario que la Administración dicte un nuevo acuerdo en la medida en que el importe de la responsabilidad es un elemento de carácter estructural»

Además, da la razón a la parte recurrente en relación al alcance global de la deuda. En este sentido, encontrándonos ante un único acuerdo de declaración de responsabilidad, carecería de sentido que la Administración dictase una providencia de apremio por cada liquidación que se exige. Como puede leerse en la sentencia:

«Por último, llama la atención la circunstancia de que, encontrándonos en un supuesto de responsabilidad del artículo 42.2 LGT, desligado —en los términos que hemos expuesto en el anterior fundamento de derecho— de la deuda tributaria principal, se dictaran en el presente caso cinco providencias de apremio que, como explícitamente reconoce la resolución del TEAC "tenían su origen en el procedimiento de derivación de responsabilidad seguido contra el interesado" y pese a ello, vengan referenciadas, en las diligencias de embargo subsiguientes, a las conceptos que constituían la deuda del obligado principal, IRPF, RETENCIÓN TRABAJO PERSON 02-2009; 03-2009; 04-2009; 05-2009; y 06-2009.

Así, cobra sentido el alegato del recurrente, relativo a que "no puede mantenerse que las providencias de apremio sean accesorias de cada una de las liquidaciones incluidas en el alcance de la derivación de responsabilidad, pues la obligación de pago del responsable no lo es en relación con dichas liquidaciones, sino con el alcance determinado en el acuerdo de declaración de responsabilidad".»

En consecuencia, concluye el Tribunal que las actuaciones recaudatorias impugnadas sí resultan improcedentes, debiendo dictarse estas nuevamente al haberse minorado el alcance global de la responsabilidad tributaria que es objeto de derivación.

V. CONCLUSIONES

De acuerdo con el razonamiento expuesto, el Tribunal fija la siguiente doctrina:

«En las circunstancias del presente caso, la minoración del alcance cuantitativo global de la responsabilidad tributaria, derivada a tenor del art. 42.2.a) LGT, comporta la obligación de dictar un nuevo acuerdo derivativo de responsabilidad, conforme al nuevo importe, sin que puedan mantenerse las actuaciones recaudatorias contra el declarado responsable, seguidas sobre la base del incorrecto alcance originario de la responsabilidad tributaria.»

Como conclusiones a extraer de la sentencia, debe señalarse que el propio Tribunal limita su criterio al caso objeto

de análisis. Esto es, fija doctrina *con la boca pequeña*. De hecho, en el Fundamento Jurídico Tercero de la sentencia, ya anticipa que *«la respuesta a la cuestión casacional no admite soluciones unívocas pues, necesariamente quedará condicionada por las circunstancias que concurran en cada caso, en particular al tipo de responsabilidad que se derive»*.

«El criterio sentado por el Tribunal Supremo solamente aplica a aquellos supuestos que presenten circunstancias coincidentes al caso enjuiciado»

El Tribunal se resiste a mantener un criterio unánime que pueda abarcar cualquier supuesto de responsabilidad. Sin embargo, lo que sí parece claro es que ante supuestos de derivación de responsabilidad del art. 42.2 de la LGT, si el alcance de la responsabilidad se ve modificado por decisión judicial deberá dictarse un nuevo acuerdo derivativo.

Ahora bien, ¿qué ocurriría si el alcance se ve modificado por una resolución administrativa? Sobre ese punto, en puridad no resultaría aplicable la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, pudiendo entender a *sensu contrario* que sí resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 66 RGRVA. Al respecto, cabe señalar que la tesis de la recurrente partía también de la interpretación del artículo 66 RGRVA, donde señalaba que:

«Se prevé que cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, subsistirá el acto inicial y la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente ese acto y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. A sensu contrario, cuando la resolución parcialmente estimatoria altera la cuota tributaria o, en nuestro caso, el alcance de la responsabilidad como cantidad a ingresar, el acto inicial no subsiste y debe ser reformado en su integridad. De ese modo, tampoco pueden subsistir los actos posteriores que derivan del anulado, como son las providencias de apremio. Concluye que la ejecución de una resolución que anula parcialmente el alcance de una derivación de responsabilidad exige que la AEAT anule el acuerdo de derivación originario y los actos de recaudación que hayan podido dictarse y se dicte un nuevo acuerdo en el que se fije el alcance correcto conforme a la resolución parcialmente estimatoria y se exija la deuda en período voluntario de ingreso.»

Por tanto, ante estimaciones parciales dictadas por los Tribunales Administrativos, parece razonable que pudiera plantearse la tesis de la recurrente, señalando que cuando la resolución parcialmente estimatoria altera el alcance de la derivación de responsabilidad, el acto inicial no subsiste, por aplicación del artículo 66 RGRVA a *sensu contrario*.

Por último, resulta conveniente resaltar la importancia práctica del criterio fijado por el Tribunal en materia recaudatoria. En el Fundamento Jurídico Cuarto se hace hincapié en el hecho de que *«no puede mantenerse que las providencias de apremio sean accesorias de cada una de las liquidaciones incluidas en el alcance de la derivación de responsabilidad, pues la obligación de pago del responsable no lo es en relación con dichas liquidaciones sino con el alcance determinado en el acuerdo de declaración de responsabilidad. Consecuentemente, las actuaciones recaudatorias resultaban improcedentes al haberse minorado el alcance global de la responsabilidad tributaria derivada.»*

Todo ello supone que, ante estimaciones parciales en las que se den las mismas circunstancias que las aquí expuestas, todas aquellas actuaciones recaudatorias realizadas por la Administración deben proceder a anularse, dictando unas nuevas que se adapten al acuerdo de derivación de responsabilidad rectificado. Es sencillo, no eran actuaciones recaudatorias del acuerdo de responsabilidad que le corresponde al derivado.