

La garantía prestada por uno de los obligados solidarios suspende la ejecución de la liquidación tributaria frente a los demás

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. Tema objeto de controversia

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 24 de junio del 2015 (rec. n.º 1491/2013), ha resuelto un controvertido tema cuyo origen, en este caso, se halla en una deuda tributaria liquidada a las sociedades beneficiarias y sucesoras de una entidad escindida por el resultado de la escisión —diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos patrimoniales transmitidos y su valor contable, una vez tenida en cuenta la depreciación monetaria—, como consecuencia de la pérdida del derecho al régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995.

Una de las entidades beneficiarias de la escisión instó la suspensión de la liquidación impugnada en vía económico-administrativa. El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña acordó tal suspensión mediante un auto en el cual estimó suficiente la garantía prestada a esos efectos.

Por otra parte, la demandante, otra de las sociedades resultantes de la escisión, recibió providencia de apremio por la deuda tributaria ya aludida, título ejecutivo que procedió a impugnar sin éxito en vía administrativa y económico-administrativa invocando la anulabilidad del acto de gestión recaudatoria debido a que la providencia recaía sobre una obligación solidaria de las sociedades beneficiarias de la escisión cuya ejecutoriedad había sido suspendida previa presentación de garantía suficiente.

Pues bien, después la demandante recurrió en casación la sentencia de la Audiencia Nacional que desestimó su recurso contencioso-administrativo, por lo que finalmente ha sido el Tribunal Supremo el que ha resuelto la cuestión tras analizar su núcleo, centrado en dilucidar «si la garantía ofrecida por “uno” de los sucesores de la entidad originadora de la liquidación reclamada aprovecha a todos los sucesores o, alternatively, sólo a quien prestó la garantía».

2. Argumentos y fallo del Tribunal Supremo

Para llevar a cabo el análisis del tema objeto de controversia, el Tribunal Supremo efectúa una primera puntualización que resultará decisiva en su fallo. Esto es, señala la condición de sucesores en la deuda tributaria que tienen las entidades resultantes de una escisión respecto de las responsabilidades tributarias pendientes de la sociedad escindida. Así pues, descarta su condición de responsables tributarios, obligados éstos, cuyas características no pueden asimilarse a las de los sucesores, extremo que hace inaplicables al supuesto enjuiciado en los dictados del artículo 124.2 del Reglamento General de Recaudación del 2005.

Ese precepto, en el que se dispone que «[l]as solicitudes de [...] suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

deudas a las que se refieran dichas solicitudes», fue utilizado por la Administración para concluir que la garantía prestada por una de las entidades resultantes de la escisión sólo a ella aprovecha, pudiendo la Administración exigir la garantía a las restantes entidades beneficiarias de forma que, no prestada aquélla y a falta de pago en periodo voluntario, no existe impedimento para dictar providencia de apremio frente a estas últimas entidades.

Pues bien, partiendo de la imposibilidad de aplicar un precepto previsto para los responsables tributarios a los sucesores, el Tribunal Supremo analiza los efectos que en el ámbito tributario se derivan de la solidaridad, regulada en el Código Civil. Y es que, ciertamente, todas las entidades beneficiarias de la escindida se sitúan como sucesoras por un mismo presupuesto de hecho, lo que las lleva a quedar solidariamente obligadas frente a las deudas tributarias pendientes de la entidad disuelta.

Desde esa perspectiva, el tribunal asevera que «no se puede decidir de modo diferente el núcleo de la solidaridad según se contempla a acreedor u obligados solidarios, pues, si la solidaridad es una garantía del acreedor, es evidente que cuando uno de los obligados paga la deuda ésta se extingue para todos los obligados, creándose un nuevo vínculo entre ellos distinto e independiente al que les unía con el acreedor. Del mismo modo, si se presta la garantía, ésta ha de aprovechar a todos los obligados, pues la garantía lo es de la “deuda” objetivamente

considerada». Lo anterior justifica, a juicio del tribunal, «que la “deuda” que es “una” por esencia, no puede ser exigida a todos los obligados pues una cosa es que todos los obligados respondan del cumplimiento de la “única” deuda, y otra, bien diferente, y esto es lo que se pretende, es que la “única” deuda, o la garantía de su cumplimiento, pueda ser exigida íntegramente a “todos” los obligados».

Tales razonamientos han conducido al Tribunal Supremo a estimar el recurso de casación interpuesto por la entidad demandante, limitando así las posibilidades de actuación de la Administración en el seno de las obligaciones solidarias que afectan a dos o más sucesores cuando uno de ellos, con el fin de suspender la ejecutoriedad de la liquidación impugnada, ya ha aportado garantía suficiente para, a juicio de la propia Administración, cubrir el importe total de la deuda que vincula a todos los obligados solidarios de ésta.

El Tribunal Supremo respalda así una tesis ya mantenida en ocasiones por parte de algún Tribunal Superior de Justicia (*v. gr.*, Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 26 de junio del 2013 (n.º 531/2013), aunque lo cierto es que su criterio se opone al mayoritariamente defendido hasta el momento tanto en vía administrativa como judicial (*v. g.*, Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de octubre del 2008, n.º 5026/2008, y de 6 de octubre del 2010, n.º 1857/2009, o la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de mayo de 2010, rec. n.º 513/2008).