

Próximos pronunciamientos del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad tributaria

El Tribunal Supremo se pronunciará sobre la nulidad o anulabilidad de una declaración de responsabilidad tributaria solidaria declarada inexistente en virtud de resolución judicial y sus efectos sobre la prescripción de la acción frente a los posibles responsables subsidiarios.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

Desde hace ya varios años venimos observando un incremento de expedientes de declaración y derivación de responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, al amparo de los artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria, tendencia que encuentra reflejo en las memorias anuales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). El aumento de las derivaciones tiene como efecto una mayor litigiosidad en relación con dichos expedientes por parte de aquellos de quienes se pretende exigir la responsabilidad por deudas de terceros. En este difícil terreno, el Tribunal Supremo viene desarrollando en los últimos

años una abundante jurisprudencia, tanto sobre el alcance objetivo de cada uno de los supuestos de responsabilidad regulados en las citadas disposiciones legales como acerca de los aspectos formales y procedimentales relativos a la tramitación de los procedimientos de declaración y derivación de las responsabilidades solidaria y subsidiaria.

Sin ánimo exhaustivo, dada la enorme casuística de la materia, la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con los distintos supuestos de responsabilidad tributaria previstos en los artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria (así como aquellos otros previstos en la normativa regulado-

ra de cada tributo) ha abordado y aclarado cuestiones conflictivas, como los elementos o requisitos que han de concurrir en los diferentes supuestos de responsabilidad, la naturaleza sancionadora de algunos de ellos, la derivación de responsabilidad a menores, la determinación del inicio del plazo de prescripción de la responsabilidad tributaria o la posibilidad de declarar la responsabilidad en cadena, por poner algunos ejemplos. Sin embargo, pese a la importante jurisprudencia ya existente, siguen existiendo aspectos controvertidos sobre estos procedimientos que requieren de interpretación.

En este sentido, en este primer semestre del año se han publicado diversos autos del Tribunal Supremo por los que se admiten a trámite recursos de casación que deberán resolver cuestiones de interés sobre esta materia. Entre ellos, destacamos el Auto del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2024 (núm. 2/2024), que admite a trámite un re-

curso de casación por el que se deberá determinar si la declaración judicial de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1c de la Ley General Tributaria constituye un caso de anulabilidad, con eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria a la que se refiere el artículo 66b, en relación con el artículo 68.2a de dicha ley, o si, por el contrario, debe considerarse un supuesto de nulidad radical o de pleno derecho que no interrumpe la prescripción.

La cuestión presenta gran interés por el presupuesto de hecho que ha dado lugar al recurso, dado que, como aprecia el propio tribunal, son numerosos los casos en los que puede darse una situación similar. En el caso objeto de recurso, ante la declaración de fallido de un contribuyente, la Administración, siguiendo el procedimiento oportuno, declaró la

responsabilidad de otra entidad, al amparo del artículo 42.1c de la Ley General Tributaria, referido a la responsabilidad solidaria por sucesión de empresa. Dicha declaración fue objeto de impugnación en las distintas instancias hasta que, finalmente, el Tribunal Superior de Justicia competente estimó el recurso de la entidad declarada responsable, por considerar que no concurrían los elementos fácticos suficientes para declarar la responsabilidad solidaria de la entidad recurrente. Es decir, el fallo afectó al fondo del asunto, referido a la propia esencia de la responsabilidad, e impidió de esta forma que pudiera volver a declararse la responsabilidad de la misma empresa. Una vez firme dicha resolución judicial, la Administración tributaria derivó la responsabilidad subsidiaria —nuevamente mediante el procedimiento oportuno— sobre el administrador de la entidad deudora fallida, al amparo del artículo 43.1b de la Ley General Tributaria. Este

nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria fue iniciado más de cuatro años después de la declaración

de fallido de la deudora principal, por lo que fue objeto de impugnación por considerarse prescrito el derecho de la Administración Tributaria a exigir el pago de la deuda frente al responsable subsidiario. Dicha pretensión fue estimada igualmente por el Tribunal Superior de Justicia competente al entender que la declaración de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria constituye un motivo de nulidad y que, por tanto, no habría tenido efectos interruptivos de la prescripción.

En el auto de admisión, el Tribunal Supremo recuerda que existe ya una doctrina asentada sobre la distinción entre actos nulos y anulables y su distinta virtualidad interruptiva de la prescripción: los actos nulos no tienen efectos interruptivos, mientras que los actos anulables, en tanto que subsanables, sí interrumpen la prescripción. Si bien dicha distinción es pacífica, de lo que se trata en este

caso es de determinar si la declaración judicial que confirma la inexistencia de responsabilidad solidaria, por considerar el tribunal de instancia que no concurren los presupuestos de hecho para ella, constituye un supuesto de nulidad o de anulabilidad.

No obstante, el propio Tribunal Supremo llama la atención sobre el hecho de que la resolución judicial que califica la inexistencia de la responsabilidad solidaria previamente declarada como un supuesto de nulidad no precisó cuál de sus causas determinantes, legalmente tasadas en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, concurriría. De una lectura de dichas causas, y aunque la cuestión resulta dudosa, se podría plantear si en este caso estaríamos ante un acto de contenido imposible de aquellos a los que se refiere el apartado 1c del citado artículo 217. Sobre el alcance de este supuesto de nulidad ya se pronunció el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de mayo del 2000 (recurso de casación número 647/1995) en los siguientes términos:

La imposibilidad a que se refiere la norma [...] debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (arts. 48.1 LPA [Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas] y 83.2 de la LJCA[Ley reguladora de

la Jurisdicción Contencioso-Administrativa]); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto. Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable.

En el mismo sentido y con la misma doctrina que la anterior, la Sentencia de 3 de diciembre del 2008 (recurso de casación 218/2004).

En nuestra opinión, la respuesta que pueda darse a esta cuestión puede tener un alcance significativo, en la medida en que son frecuentes los casos en los que, tras las distintas vías de impugnación, la declaración de responsabilidad del responsable solidario es anulada por entender el tribunal de instancia, una vez analizadas las circunstancias del caso, que no concurren los presupuestos de hecho para ella misma. Dados los plazos de tramitación de los distintos recursos, un pronunciamiento favorable a la nulidad podrá tener un efecto limitativo sobre posibles acciones frente a los responsables subsidiarios por aplicación de la institución de la prescripción.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.