

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ059119

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 24 de junio de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1491/2013***SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Motivos de impugnación. Suspensión de la liquidación.** *Efectos de la suspensión de la deuda en sede de otro deudor solidario.* Si se presta la garantía ésta ha de aprovechar a todos los obligados, pues la garantía lo es de la «deuda» objetivamente considerada, pasando frente al acreedor a segundo plano las relaciones personales entre los obligados. Esto justifica 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. El argumento de la Administración en el sentido de que la eventual anulación de la obligación de quien prestó la garantía deja inerte a la Administración frente a los demás obligados, no es de recibo. [Vid., en sentido contrario, SAN, de 11 de marzo de 2013, recurso nº 555/2011 (NFJ051672), anulada en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 40 y 41.

RD 939/2005 (RGR), art. 124.

**PONENTE:***Don Manuel Vicente Garzón Herrero.***SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de Junio de dos mil quince.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación Ordinario interpuesto por la entidad EDIFICIOS Y PROMOCIONES SEMI, S.L., representada por el Procurador D. Felipe Juanas Blanco, bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la sentencia de 11 de marzo de 2013 dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el Recurso Contencioso-Administrativo número 555/2011 ; en cuya casación aparece, como parte recurrida, LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia con fecha 11 de marzo de 2013 con la siguiente parte dispositiva: " FALLAMOS: Desestimamos el Recurso Contencioso Administrativo interpuesto por la representación procesal de «EDIFICIOS Y PROMOCIONES SEMI, S. L.» contra la resolución adoptada con fecha de 22 de julio de 2011 por el Tribunal Económico-Administrativo Central [Sala Tercera Vocalía Undécima; R. G. 2228/2010]. Y, en consecuencia, confirmamos dicha resolución y las resoluciones administrativas a que la misma se contrae, ya mencionadas, por ser conformes a Derecho. 2. Con imposición, a la parte recurrente, de las costas procesales causadas en esta instancia. 3. Notifíquese esta sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse Recurso de Casación ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que

ingresará en la cuenta de esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial . Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma..".

### **Segundo.**

Contra la anterior sentencia, el Procurador D. Felipe Juanas Blanco, en nombre y representación de la entidad Edificios y Promociones SEMI, S.L., interpone Recurso de Casación al amparo de los siguiente motivos: Primero.- Infracción de los artículos 165.2 y 167.3 b) de la Ley 58/2003 , General Tributaria, así como del artículo 99.1 b) del RD 1684/1990 , por el que se aprobaba el Reglamento General de Recaudación de 1990. Segundo.- Infracción de los artículos 89.4 de la LGT de 1963 , modificada por la Ley 25/1995, artículos 10.3 y 15.2 del RD 1684/1990 y artículo 124.2 del vigente RD 939/2005 , por indebida aplicación analógica. Tercero.- Infracción de los artículos 1143 a 1146 del Código Civil , sobre el régimen de las obligaciones solidarias, de aplicación supletoria en el ámbito tributario, según el artículo 7.2 de la LGT . Cuarto.- Infracción del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , en la redacción dada por la Ley 37/2011, al haber impuesto las costas a la parte actora sin apreciar la existencia de dudas de hecho o de derecho. Termina suplicando de la Sala se case y anule la sentencia recurrida, revocando los actos de liquidación y las resoluciones impugnadas.

### **Tercero.**

Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 17 de junio de 2015, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Presidente de la Sección

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero. Antecedentes.**

Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por el Procurador D. Felipe Juanas Blanco, actuando en nombre y representación de la entidad EDIFICIOS Y PROMOCIONES SEMI, S.L., la sentencia de 11 de marzo de 2013, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se desestimó el Recurso Contencioso- Administrativo número 555/2011 .

El citado recurso había sido interpuesto contra la resolución adoptada con fecha de 22 de julio de 2011 [R. G. 2228/2010] por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por la que se desestima el Recurso de Alzada interpuesto por «EDIFICIOS Y PROMOCIONES SEMI, S. L.» frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en la reclamación económico-administrativa núm. 8/5365/2006, promovida por la mencionada sociedad frente a la resolución desestimatoria del Recurso de Reposición formulado por la entidad EDIFICIOS Y PROMOCIONES SEMI, S.L., contra providencia de apremio dictada a cargo de la misma, con fecha de 14 de diciembre de 2005, por la Dependencia Regional de Recaudación [Delegación Especial de Cataluña, Agencia Estatal de Administración Tributaria], para el pago de las deudas tributarias contraídas por la mencionada entidad en concepto de «Sociedades 98 - Actas de Inspección», por importe de 7.211.769,17 euros [6.009.807,64 euros de principal y 1.201.961,53 euros por recargo de apremio].

La sentencia de instancia desestimó el recurso, y no conforme con ella la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

### **Segundo. Motivos de casación.**

#### **Primero.**

Infracción de los artículos 165.2 y 167.3 b) de la Ley 58/2003 , General Tributaria, así como del artículo 99.1 b) del RD 1684/1990 , por el que se aprobaba el Reglamento General de Recaudación de 1990.

#### **Segundo.**

Infracción de los artículos 89.4 de la LGT de 1963 , modificada por la Ley 25/1995, artículos 10.3 y 15.2 del RD 1684/1990 y artículo 124.2 del vigente RD 939/2005 , por indebida aplicación analógica.

**Tercero.**

Infracción de los artículos 1143 a 1146 del Código Civil , sobre el régimen de las obligaciones solidarias, de aplicación supletoria en el ámbito tributario, según el artículo 7.2 de la LGT .

**Cuarto.**

Infracción del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , en la redacción dada por la Ley 37/2011, al haber impuesto las costas a la parte actora sin apreciar la existencia de dudas de hecho o de derecho.

**Tercero. Hechos probados no discutidos en casación.**

1. La providencia de apremio originariamente impugnada por la sociedad demandante fue dictada con fecha de 14 de diciembre de 2005, tras la finalización del plazo de pago en periodo voluntario [20 de mayo de 2004], para la recaudación forzosa de la deuda tributaria representada por la liquidación A0860004020002545, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades [Ejercicio 1998], exigida a las sociedades resultantes de la escisión total, con extinción de su personalidad jurídica, de la mercantil ETIC S. A, entre cuyas sociedades se encuentra la demandante.

La deuda tributaria apremiada fue liquidada concretamente con fecha de 27 de abril de 2004 a las sociedades beneficiarias y sucesoras de la escindida ETIC S. A, 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 ex Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, por aplicación del art. 110.2 de la indicada Ley.

La demandante procedió a impugnar en vía administrativa y económico-administrativa la providencia de apremio de que se trata, invocando la anulabilidad del acto de gestión recaudatoria ex art. 167.3 b) de la Ley 58/2003 , ante la circunstancia de recaer la providencia sobre una obligación solidaria [ art. 89.4, Ley 230/1963 ; art. 255.3 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 ] y de haber sido suspendida mediante auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña de 28 de octubre de 2004 la ejecutoriedad de la resolución impugnada en el Rec. Cont. Admvo. 1002/2004, promovido por SENTIU RENDA SA [otra de las entidades sucesoras y beneficiarias de la escisión], esto es, de la resolución del TEARC de 1 de junio de 2004, de no admisión a trámite de la solicitud de suspensión formulada frente a la resolución objeto de la reclamación 08/4969/04, relativa a la deuda tributaria a que se ha hecho referencia. Mediante providencia de 30 de junio de 2005, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña declaró suficiente la garantía presentada por la parte actora [SENTIU RENDA SA] y dispuso que se llevara a efecto la medida cautelar adoptada mediante auto de 28 de octubre de 2004 .

2. El órgano de recaudación rechazó el Recurso de Reposición planteado contra la providencia de apremio, porque la demandante no había instado en vía económico-administrativa la suspensión de la liquidación que había impugnado en dicho cauce, y porque, en cualquier caso, la suspensión del procedimiento de ejecución seguido a otros deudores solidarios no aprovecha a aquella, "pues se trata de procedimientos distintos" y, respecto del instruido a esos otros deudores solidarios, "con la aportación de garantía ante el TEARC se obtiene la suspensión de la ejecución del acto, no la suspensión del acto en sí", sucediendo que "si se aceptasen los argumentos del recurrente, el art. 1.144 del Código Civil carecería de contenido y solo se podría exigir el pago a uno de los deudores solidarios".

Del mismo modo, el TEARC rechazó la reclamación económico-administrativa formulada por la demandante respecto de la providencia de apremio [resolución de 22 de enero de 2010, Expte. 08/05365/2006], en base al parecer expuesto por el TEAC en resolución de 22 de octubre de 2008, dictada en Recurso de Alzada para unificación de criterio respecto del alcance de la suspensión causada en vía contencioso-administrativa, a cuyo tenor, "no solo no cabe admitir que la suspensión de la ejecución de un acto obtenida por uno o varios interesados pueda aprovechar a otro u otros sin suspensión, sino que la inacción de la Administración frente a estos interesados a los que no se ha concedido la suspensión puede conllevar la prescripción de la acción de cobro contra los mismos".

Y el TEAC desestimó el posterior Recurso de Alzada [resolución de 22 de julio de 2011, R. G. 2228/2010], apoyándose para ello también en la resolución dictada por el mismo con fecha de 22 de octubre de 2008 [R. G. 3423/08], pues "la medida cautelar de suspensión de los actos impugnados en vía contencioso-administrativa ha de ser solicitada por cada interesado de manera que solo es a él al que se le concede, sin que la suspensión concedida a su favor pueda operar en beneficio de otro, aunque se trate de la misma deuda..." En el mismo sentido, cita el TEAC la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional

con fecha de 17 de mayo de 2010 [Rec. 513/2008 ]. Y termina señalando que: "La conclusión jurídica anterior, en la normativa hoy vigente, se encuentra expresamente resuelta en el artículo 124.2 del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio ), que dispone (...) Si bien es cierto que el citado artículo no se encontraba en vigor al tiempo de producirse los hechos referidos en el presente caso, no es menos cierto que su contenido resuelve una situación de ausencia de disposición tributaria expresa al respecto, asumiendo un criterio que por vía interpretativa se venía ya aplicando de manera pacífica y que sustenta su fundamento en lo dispuesto respecto de la responsabilidad solidaria en el artículo 1140 del Código Civil ".

#### **Cuarto. Núcleo del problema a decidir.**

La cuestión controvertida se centra en decidir si la suspensión acordada, como consecuencia de la garantía prestada por uno de los sucesores de la entidad escindida, aprovecha al recurrente, tesis sostenida por éste, o, por el contrario, y como mantiene la Administración y la sentencia impugnada, la garantía prestada por uno de ellos sólo a él aprovecha, pudiendo la Administración exigir la garantía a todos y cada uno de los sucesores, por lo que la falta de pago en periodo voluntario de la recurrente, pese a la garantía ofrecida por otros, no impediría la posibilidad de dictar providencia de apremio.

Como es sabido uno de los motivos que excluye la providencia de apremio es el que la deuda apremiada se encuentre suspendida. Por eso, en este caso, la cuestión a decidir se centra en resolver si la garantía ofrecida por "uno" de los sucesores de la entidad originadora de la liquidación reclamada aprovecha a todos los sucesores, o, alternativamente, sólo a quién prestó la garantía.

#### **Quinto. Decisión de la sala.**

Llama la atención, sin entrar todavía en consideraciones estrictamente jurídicas, los efectos perniciosos que la tesis sostenida por las resoluciones impugnadas producen, pues si los sucesores de la entidad son "n", la garantía exigida no es el importe de una deuda sino de "n" deudas, lo que ya resulta llamativo, e incluso perjudicial para la Administración en el caso en que la liquidación sea anulada, pues tendrá que devolver, no el importe de la garantía de una deuda sino el importe de las "n" garantías prestadas y sin que esta multiplicación de garantías resulte provechosa para nadie (salvo que con el mecanismo propuesto se pretenda disuadir a los recurrentes acerca de la interposición de recursos).

Desde la perspectiva estrictamente jurídica las resoluciones impugnadas asimilan el concepto de "responsable" al de "sucesor", asimilación que la LGT no consiente como lo demuestra el hecho de que aunque unos y otros son obligados tributarios, lo son en concepto distinto, como lo acredita su tratamiento distinto y diferenciado a que son sometidos en el artículo 35.2 f) de la LGT y en el artículo 35.5 del mismo texto legal . A mayor abundamiento, e insistiendo en esta diferenciación, la LGT establece una regulación separada de ambos, "responsables", artículo 41 de la LGT , y "sucesores", artículo 40 de la LGT , lo que hace inviable la asimilación pretendida por la Administración.

Precisamente, la improcedencia de esta asimilación hace inaplicable el artículo 124.2 del Reglamento de Recaudación de 2005 (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio) a los sucesores, pues en él se contempla y alude exclusivamente a los responsables.

Desde el punto de vista de la solidaridad, regulada en el Código Civil, 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, pasando frente al acreedor a segundo plano las relaciones personales entre los obligados.

Esto justifica 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.

El argumento de la Administración en el sentido de que la eventual anulación de la obligación de quien prestó la garantía deja inerte a la Administración frente a los demás obligados, no es de recibo. Si esa eventualidad sucediera, la Administración deberá, y podrá, exigir a los otros obligados la prestación de garantía, lo que, de otro lado, no es distinto a lo que sucede en una garantía de obligado único, cuando ésta, la garantía inicialmente prestada, por cualquier circunstancia, deviene en insuficiente con respecto a la originariamente aceptada.

**Sexto. Costas.**

Lo dicho comporta la estimación del Recurso de Casación que decidimos y la no imposición de costas en ambas instancias en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por el poder que nos confiere la Constitución Española.

**FALLAMOS**

**1º.-** Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por el Procurador D. Felipe Juanas Blanco, en nombre y representación de entidad EDIFICIOS Y PROMOCIONES SEMI, S.L.

**2º.-** Que anulamos la sentencia de 11 de marzo de 2013 dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional.

**3º.-** Debemos estimar y estimamos el Recurso Contencioso-Administrativo número 555/2011.

**4º.-** Acordamos anular los actos impugnados.

**5º.-** No hacemos imposición de las costas causadas ni en la instancia, ni en casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.