

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ080030

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1700/2020, de 10 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2189/2018

**SUMARIO:**

**Procedimiento tributario. El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. En general. Alcance de la responsabilidad. Recargo de apremio.** El debate gira en torno a dos cuestiones: la improcedencia de exigir a los recurrentes, en calidad de deudores solidarios, el denominado recargo de apremio ordinario y la improcedencia de exigir su pago a todos y cada uno de los deudores. Con mucho tino acierta a decir la Sala de instancia que la deuda es única, sin que sea procedente su multiplicación, y en el momento en que cualquiera de los responsables satisfaga -la deuda y- el recargo del período ejecutivo, este pago liberará y aprovechará al resto de los obligados. Resulta artificial y forzado es que en base a características propias de los recargos y del procedimiento ideado para hacer efectiva la deuda, se pretenda, como parece aspirar el Abogado del Estado, multiplicar exponencialmente el crédito tributario a favor de la Hacienda Pública en función del número de responsables solidarios. En modo alguno de la autonomía de la deuda y del procedimiento a seguir para hacerla efectiva en ejecución con la potestad de la Administración de iniciar tantos procedimientos como responsables solidarios y el carácter compensatorio y resarcitorio de los recargos, permite o autoriza a la percepción de los recargos que en cada uno de los procedimientos abiertos se hayan ido produciendo respecto de lo que en definitiva es una única deuda vinculada a su impago. Este Tribunal reconoce el carácter autónomo de estos procedimientos para procurar el cobro de la deuda en vía ejecutiva en los supuestos de derivación de responsabilidad [Vid., STS, de 13 de marzo de 2018, recurso n.º 53/2017 (NFJ069867) y STS, de 3 de abril de 2018, recurso n.º 427/2017 (NFJ070172)] Los recargos del período ejecutivo, tienen como última razón la de indemnizar a la Hacienda de la indisponibilidad de las cantidades adeudadas y hacer frente a los mayores gastos que se producen con la apertura de la ejecución y, en su caso, del apremio, pero siempre, finalidad compensatoria y resarcitoria, en relación y en conexión con la deuda principal cuyo pago no se atendió en período voluntario y con la tesis del Abogado del Estado se está desvirtuando dicha finalidad, convirtiendo la procedencia del recargo en cada procedimiento que se siga contra cada uno de los responsables solidarios en una figura distinta con ribetes cuasi sancionadores por la cuantía que podría llegar a alcanzar [Vid., STC 276/2000 de 16 de noviembre de 2000 (NFJ009503)], y en donde se diluye cualquier atisbo de las finalidades señaladas; no se compensaría a la Administración por la falta de disponibilidad de las sumas impagadas en período voluntario, sino que se produciría un enriquecimiento sin causa, y desde luego se superaría desorbitadamente el hacer frente a los gastos necesarios para obtener el pago de la deuda principal. La obligación accesoria de los recargos del período ejecutivo, son obligaciones *ex lege*, configuradas por el legislador, de suerte que al producirse el presupuesto fáctico se desencadena la consecuencia jurídica que el legislador ha dispuesto. El legislador ha querido que cuando pasado el período voluntario se satisfaga la totalidad de la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio, se devengue un recargo del 5% cuantificado sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, ello con carácter automático por mor del art. 161.1.a) LGT, sin perjuicio de su liquidación y notificación, al que sigue cuando se cumplan las circunstancias legalmente previstas el recargo de apremio reducido y el ordinario; no un 5%, a voluntad de la Administración por cada procedimiento que se inicie, no con el inicio del período ejecutivo, sino al dirigirse contra cada uno de los responsables solidarios del pago de la deuda, cuantificado en función de la totalidad de la deuda principal impagada multiplicada por cada uno de los responsables solidarios contra los que se dirige el procedimiento ejecutivo, que con posterioridad de cumplirse los presupuestos fácticos se convertirá en un 10% y hasta en un 20% por cada uno de los responsables solidarios. Por tanto, la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del art. 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos [Vid., ATS, de 23 de mayo de 2018, recurso n.º 2189/2018 (NFJ070614) y STSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) de 11 de enero de 2018, recurso n.º 846/2016 (NFJ071502) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 25, 28, 35, 37, 41, 42, 62, 161 y 174.

**PONENTE:**

*Don José Antonio Montero Fernández.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.700/2020

Fecha de sentencia: 10/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2189/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 2189/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 2189/2018, interpuesto la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y por PROYECTOS GALSE, S.L., PROYECTOS ROMA E 2011, S.L, D<sup>o</sup>. Eulogio, D<sup>a</sup>. Olga y D<sup>a</sup>. Angelina, representados por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Lourdes Trella López, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. José Antonio Calero Castellano, contra sentencia de 11 de enero de 2018, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), recaída en el recurso n.º. 846/2016, contra acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 30 de septiembre de 2016, desestimatorios de las reclamaciones NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003, NUM004, NUM005, NUM006, NUM007, NUM008 , NUM009 , NUM019, NUM011 , NUM012, NUM013 , NUM014, en materia de derivación de responsabilidad solidaria.

Han comparecido los mismos, en concepto de partes recurridas, en los recursos interpuestos de contrario.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso n.º. 846/2016, seguido en la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), con fecha 11 de enero de 2018, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: " FALLO.- Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo 846/2016 interpuesto por PROYECTOS GALSE S.L, PROYECTOS ROMA E 2011 S.L , D.º Eulogio , D<sup>a</sup> Olga y D<sup>a</sup> Angelina, y en su representación el procurador/a SR/A. PEMÁN DOMEQ contra acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 30 de septiembre de 2016, desestimatorios de las reclamaciones NUM000 , NUM001 , NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006, NUM007, NUM008 , NUM009, NUM019, NUM011, NUM012, NUM013 , NUM014, que anulamos, reconociendo el derecho de los recurrentes a que el pago por cualquiera de ellos del recargo de apremio que les exigido en cobro forzoso, como responsables solidarios de la entidad PROMOCIONES Y VIVIENDAS DEL SUR PROVISUR, en virtud del artículo 42.2 A) DE LA LEY 58/2003, General Tributaria, liberará y aprovechará al resto de los obligados. Sin imposición de costas".

#### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y por PROYECTOS GALSE, S.L., PROYECTOS ROMA E 2011, S.L, D<sup>o</sup>. Eulogio, D<sup>a</sup>. Olga y D<sup>a</sup>. Angelina, representados por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Lourdes Trella López y , se presentaron escritos con fecha 21 de febrero de 2018, ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), preparando recurso de casación, y la Sala, por autos de 1 y 10 de marzo de 2018, respectivamente, tuvo por preparado los recursos de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como partes recurrentes la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y PROYECTOS GALSE, S.L., PROYECTOS ROMA E 2011, S.L, D<sup>o</sup>. Eulogio, D<sup>a</sup>. Olga y D<sup>a</sup>. Angelina, representados por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Lourdes Trella López, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. José Antonio Calero Castellano, habiendo comparecido los mismos, en concepto de partes recurridas en los recursos interpuestos de contrario.

#### **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 23 de mayo de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1.1. Discernir si, interpretando el artículo 41.3 LGT, en relación con los artículos 35.7 y 58.2 LGT y con el 1145 CC, resulta o no ajustado a derecho exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del artículo 42.2 LGT si no la abona en el período que le confiere el artículo 62.2 LGT, cuando dicha deuda ya contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal.

1.2. Determinar si la Administración tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 42.2, 41.3 y 174.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en consonancia con los artículos 35.7 y 58.2 de la misma norma y con los artículos 1137 y 1145 del Código Civil".

**Cuarto.** *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, por medio de escrito presentado el 27 de junio de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- los artículos 41.3 y 174.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el art. 35.7 de la misma ley, y
- 2.- los artículos 1137 y 1145 del Código Civil.

El Sr. Abogado del Estado, considera que la sentencia recurrida ha infringido dichos preceptos, cuando en su fundamento jurídico tercero, la Sala de instancia razona que, en virtud del artículo 1.145 del código civil, dado que nos encontrábamos en un régimen de solidaridad, el pago efectuado por cualquiera de los responsables liberaba al resto de los responsables del abono de la deuda, incluyendo por supuesto el recargo de apremio impuesto a cada deudor solidario. Es decir, que dicho recargo de apremio no podía tener una consideración autónoma e independiente de la deuda tributaria, pues ello vulneraría el principio de solidaridad. Sostiene el carácter autónomo del procedimiento y de la deuda del responsable, y la improcedencia de extender el alcance de la solidaridad entre responsables al recargo de apremio. Considera que la deuda que se le exige al responsable es autónoma y distinta de la exigida al deudor principal. Así, la autonomía del procedimiento de derivación de responsabilidad ha sido reconocida por la jurisprudencia. No sólo es autónomo el procedimiento frente a cada responsable, sino la deuda que se le exige a cada uno, sin perjuicio de la solidaridad. Las reglas de la solidaridad no pueden invocarse respecto del recargo de apremio, pues éste depende autónomamente del comportamiento de cada obligado. Y, siendo ello así, la naturaleza del recargo es resarcitoria y tiene como finalidad compensar a la Administración por su labor ejecutiva contra los diferentes responsables que no abonan la deuda en período voluntario. Manifiesta que la existencia de solidaridad no impide el nacimiento de obligaciones accesorias individualizadas por cada procedimiento, como pueden ser los recargos que subyacen a la controversia. En definitiva, que resulta procedente su exacción de forma individualizada y sin carácter solidario, pues su origen va indefectiblemente vinculado a la conducta de cada responsable de forma que el recargo del período ejecutivo sólo nace si el obligado al pago no realiza el abono de la deuda en período voluntario de pago. Existe, por un lado, una deuda única y solidaria que incluye liquidaciones y sanciones y por otro, otra deuda tributaria individual, accesorias, autónoma y no solidaria correspondiente a los recargos del período ejecutivo.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que " dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y los actos administrativos de los que trae causa".

Asimismo, por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Lourdes Trella López, en nombre y representación de PROYECTOS GALSE, S.L., PROYECTOS ROMAE 2011, S.L, D<sup>o</sup>. Eulogio, D<sup>a</sup>. Olga y D<sup>a</sup>. Angelina, por medio de escrito presentado el 9 de julio de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- El artículo 41.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT), en consonancia con los artículos 35.7 y 58.2 de la misma norma y con el artículo 1.145 del Código Civil.
- 2.- Infracción del principio de unicidad y solidaridad de la deuda tributaria que rige en el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT entre deudor principal y responsable solidario.

Los recurrentes manifiestan que la fundamentación de la sentencia es, en cierto modo, contradictoria, pues por el mismo argumento que estima el segundo de los pedimentos debía haber estimado el primero de ellos (el que motiva su recurso), pues ambos se basan en idéntico principio: la solidaridad que rige en el ámbito de los deudores

solidarios entre ellos mismos y entre ellos y el deudor principal. La Sala de instancia razona que, dado que la naturaleza del recargo de apremio es de carácter compensatorio y de resarcimiento de los costes del procedimiento ejecutivo, resulta procedente su exacción al responsable solidario que no abona la deuda que se le deriva en los plazos que marca la ley y ello con independencia de que dicha deuda ya contenga el recargo de apremio impuesto al deudor principal, concluyendo además que dicha tesis viene corroborada por los artículos 41.3 y 174.6 de la LGT. Para los recurrentes, rige el principio de unicidad y solidaridad de la deuda y afirman que sus razones aparecen reforzadas por la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2015 (rec. cas. 1491/2013), que consideró suficiente para suspender la deuda tributaria de todos los deudores solidarios la garantía prestada por uno de ellos. Sostienen que el recargo de apremio no tiene naturaleza autónoma como pudiera ser una tasa especial destinada a satisfacer unos costes concretos, sino que el artículo 58 lo conceptúa dentro de la definición de deuda tributaria. Dicha deuda tributaria que, engloba también el recargo de apremio, se antoja única y solidaria en un régimen de responsabilidad solidaria, y en consecuencia, al resultar de aplicación tanto el artículo 35.7 de la LGT, como el artículo 1.1.45 del CC, el responsable solidario no debería hacer frente a una deuda mayor que el deudor principal (pues no pueden existir dos deudas), escenario que sucede cuando se le aplica un nuevo recargo de apremio sobre la deuda ya apremiada al deudor principal. Finalmente, el responsable solidario que se le deriva una deuda que incluye el recargo de apremio impuesto al deudor principal (caso del artículo 42.2 de la LGT) no disfruta en puridad de un verdadero período voluntario de pago (entendiendo como tal aquel en el que la deuda no se haya apremiada) sino que, por el contrario, se le exige la deuda en vía ejecutiva ab initio en aras de mantener el régimen de solidaridad con el deudor principal, y ello a pesar de que pueda disfrutar de un plazo para abonar la deuda sin ser objeto de embargo.

Por todo ello concluyen que el artículo 41.3 de la LGT, en consonancia con los artículos 58.2 y 35.7 de la misma norma y con el 1.145 del C.C, debe interpretarse en el sentido de que la norma general que establece: "cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos que procedan" no resulta de aplicación al caso concreto del artículo 42.2 (de ahí la excepción salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley), cuando la deuda tributaria que se le deriva contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal, en aras, de mantener intacto los principios de unicidad y solidaridad de la deuda tributaria que rige en la responsabilidad solidaria entre deudor principal y el responsable solidario.

Tras las anteriores alegaciones, terminaron suplicando a la Sala "case y anule la sentencia únicamente respecto del pronunciamiento emitido en su fundamento jurídico segundo y sienta doctrina legal por la que, en virtud del artículo 41.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria en consonancia con los artículos 35.7 (principio de solidaridad) y 58.2 (el recargo de apremio forma parte de la deuda tributaria) de la misma norma y con el 1.145 del Código Civil (principio de solidaridad), no resulta ajustado a derecho exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del artículo 42.2 de la LGT si no la abona en el período que le confiere el artículo 62.2 de la misma norma, cuando dicha deuda ya contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, por escrito presentado con fecha 27 de septiembre de 2018, formuló oposición al recurso presentado por la procuradora Sra. Trela López, manifestando que resulta ajustado a derecho exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del artículo 42.2 LGT si no la abona en el período que le confiere el artículo 62.2 LGT, aun cuando la deuda objeto de derivación puede contener el recargo de apremio impuesto al deudor principal.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se postula en el apartado tercero anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

Asimismo, la procuradora Sra. Trela López, por medio de escrito presentado con fecha 18 de septiembre de 2019, formuló oposición al recurso presentado por el Sr. Abogado del Estado, manifestando que formando el recargo de apremio parte de la deuda tributaria ( artículo 58 LGT) y siendo ésta por definición única y solidaria, el abono efectuado por cualquiera de los deudores solidarios (aquí responsables solidarios) extingue el recargo de apremio para el resto de deudores, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 1.145 del Código Civil. Otra conclusión nos llevaría al quebranto del principio de solidaridad y unicidad de la deuda entre los responsables entre sí, ya que entonces no podrían ser considerados deudores solidarios, al atender cada uno una deuda distinta.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "desestime el referido recurso y confirme el pronunciamiento impugnado".

#### **Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.**

Por providencia de 10 de diciembre de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 27 de octubre de 2020, continuándose la deliberación en sesiones posteriores finalizando el día 1 de diciembre de 2020, con el resultado que se expresa a continuación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *Contenido de la sentencia de instancia y objeto del presente recurso de casación.*

La sentencia de instancia centra adecuadamente las cuestiones objeto de controversia. El presupuesto básico que determina en devenir y enjuiciamiento de la cuestión litigiosa, se concreta en que estamos ante un supuesto de responsabilidad subsumible en el art. 42.2.a) de la LGT; y el debate gira en torno a dos cuestiones, que a decir de la Sala sentenciadora son: "a) la improcedencia de exigir a los recurrentes, en calidad de deudores solidarios, el denominado recargo de apremio ordinario b) en todo caso, subsidiariamente, la improcedencia de exigir su pago a todos y cada uno de los deudores".

La primera cuestión es rechazada al considerar el Tribunal a quo que la exigencia a los deudores solidarios del recargo de apremio es la consecuencia legalmente establecida de su resistencia al cobro forzoso, conforme a lo dispuesto en los arts. 41.3 y 174. 6 de la LGT.

En cambio acoge la segunda pretensión articulada por la recurrente Provisur sobre la base del régimen de la solidaridad, art. 37. 5 de la LGT, y a falta de una regulación más precisa, aplicando las disposiciones del Código Civil sobre este instituto con carácter supletorio, entiende que "La distinción entre la deuda sujeta a extinción por pago de cualquiera de los obligados, como es propio de las obligaciones solidarias y la prestación accesoria en que consiste el apremio, sustraída de esta regla general, no hace justicia a la posición de los declarados responsables, es decir obligados a hacer frente a una responsabilidad; esta responsabilidad no deja de ser una obligación, que en este caso, ex lege, reviste carácter solidario. Es decir, quedan solidariamente obligados a responder de la deuda de la entidad Promociones y Viviendas del Sur Provisur (comprensiva, se ha dicho del apremio exigido a esta) y sin distinción, de aquellas que nacen por la relación especial en que se colocan frente a la Administración, cuando son apremiados. En esto consiste quedar solidariamente obligado, es decir en responder solidariamente, fenómeno que se caracteriza - art. 1137 CC- porque la concurrencia de dos o más deudores en una sola obligación implica que cada uno de éstos debe prestar íntegramente las cosas objeto de la misma, sin que sea posible presumir dividido el crédito o la deuda, reputando deudas distintas unas de otras.

El principio de solidaridad que rige las relaciones entre todos los deudores que litigan bajo una sola representación y la necesidad de evitar la multiplicación de una deuda que por definición es única, permiten la estimación parcial del presente recurso, y esto quiere decir que, a diferencia de lo defendido por el TEARA, en el momento en que por cualquiera de los responsables se satisfaga el recargo del período ejecutivo, este pago liberará y aprovechará al resto de los obligados, como un caso particular de aplicación del artículo 1145 del Código Civil".

**Segundo.** *Alcance de la responsabilidad prevista en el art. 42.2.a) de la LGT. Sobre la exigibilidad del recargo de apremio al responsable solidario cuando la deuda ya contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal.*

Como ha quedado reflejado en los antecedentes de esta sentencia la base legal que sustenta la aspiración de la parte Provisur se asienta en la aplicación del art. 41.3 de la LGT, en relación con el principio de solidaridad y su alcance, habiéndose vulnerado el principio de unicidad y solidaridad de la deuda tributaria en el procedimiento de responsabilidad solidaria contemplada en el citado art. 42.2 de la LGT.

Sin embargo, ha de convenirse que parte Provisur de un presupuesto jurídico erróneo.

La propia dicción del art. 41.3 excluye expresamente el supuesto contemplado en el art. 42.2; con este artículo se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria".

Como ya se ha dicho en varias ocasiones por este Tribunal, el fundamento de la responsabilidad solidaria prevista en el citado precepto 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., ni existe vinculación, en lo que ahora interesa fundamentalmente, a la deuda pendiente de pago por éste, sino que esta responsabilidad solidaria responde a la garantía de que el deudor principal, o cualquier obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio; por tanto, el alcance de esta responsabilidad no viene dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el deudor principal sino por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, y ello con independencia de quien sea el deudor principal y del total de la deuda que este haya dejado de pagar, limitándose la extensión de la responsabilidad al valor de los bienes o derechos embargados o susceptibles de serlo.

Por tanto, al responsable solidario que delimita el art. 42.2 no se le posiciona junto al deudor principal, sino en relación con 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 por la Hacienda pública que se recoge en cada uno de los supuestos contemplados en el art. 42.2.a LGT.

Por ello la responsabilidad abarca sólo hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria para hacerse pago de la deuda. Estamos, pues, ante una responsabilidad específica, no derivada de las deudas y sanciones, y también de los recargos e intereses, de los que debe responder el obligado principal, sino para asegurar el cobro de las mismas y hasta el límite del valor de los bienes y derechos embargados o susceptible de embargo, y no por el importe de la deuda.

El esquema, pues, nada tiene que ver con el propuesto por la entidad Provisur, no existe la unicidad que preconiza, ni cabe identificar dos recargos sobre una misma deuda; el recargo de apremio que constituye el núcleo del presente debate se produce en el seno del concreto procedimiento que contemplamos, el recargo dirigido en el procedimiento de apremio de la deuda tributaria contra el deudor principal, es un concepto más que junto, en su caso, deuda tributaria pendiente, sanciones e intereses de demora, conforman el alcance global de la responsabilidad a la que se extiende la responsabilidad solidaria que nos ocupa, pero siempre dentro de los límites legalmente previstos, "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria".

El esquema, pues, se construye sobre la existencia de una deuda a favor de la Hacienda Pública, conformada por los conceptos vistos, cuyo cobro, total o parcial es factible con los bienes y derechos del obligado tributario, perjudicándose este, en el caso que nos ocupa 42.2.a), porque los declarados responsables solidarios causan o colaboran en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria, por lo que de la suma resultante en función del importe de estos bienes deben hacer frente a su pago, que de no hacerse efectivo, reglas generales, en período voluntario dará lugar a su apremio y a los recargos derivados, entre los que puede encontrarse el recargo que nos ocupa.

En definitiva, el recargo de apremio impuesto al deudor principal conforma, junto a la deuda tributaria pendiente, sanciones e intereses, el alcance global de la responsabilidad a la que se extiende la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT. Por lo que, art. 28, de producirse el supuesto fáctico legalmente contemplado resulta ajustado a derecho exigirle al responsable solidario el recargo ejecutivo o de apremio que corresponda.

Por todo lo cual cabe concluir que la respuesta a la cuestión con interés casacional debe formularse en el sentido de que resulta ajustado al ordenamiento jurídico exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del art. 42.2 LGT, si no la abona en el periodo que le confiere el artículo 62.2.LGT, pues el recargo de apremio impuesto al deudor principal conforma, junto a la deuda tributaria pendiente, sanciones e intereses, el alcance global de la responsabilidad a la que se extiende la responsabilidad solidaria del art. 42.2.de la LGT.

Lo que ha de conllevar la confirmación de la sentencia de instancia, por ser acorde con el orden jurídico.

**Tercero.** *Sobre el derecho de la Administración de exigir a cada responsable solidario el recargo de apremio cuando este ha sido satisfecho por uno de ellos.*

Con mucho tino acierta a decir la Sala de instancia que la deuda es única, sin que sea procedente su multiplicación, y en el momento en que cualquiera de los responsables satisfaga -la deuda y- el recargo del período ejecutivo, este pago liberará y aprovechará al resto de los obligados. Lo que sin duda indica que no estamos estrictamente y en puridad ante un problema de solidaridad y, en concreto de solidaridad tributaria regulada en el art. 35.7 y su alcance, sino de delimitación de las categorías tributarias en juego.

Lo que desde luego resulta artificial y forzado es que en base a características propias de los recargos y del procedimiento ideado para hacer efectiva la deuda, se pretenda, como parece aspirar el Abogado del Estado, multiplicar exponencialmente el crédito tributario a favor de la Hacienda Pública en función del número de responsables solidarios. En modo alguno de la autonomía de la deuda y del procedimiento a seguir para hacerla efectiva en ejecución con la potestad de la Administración de iniciar tantos procedimientos como responsables solidarios y el carácter compensatorio y resarcitorio de los recargos, permite o autoriza a la percepción de los recargos que en cada uno de los procedimientos abiertos se hayan ido produciendo respecto de lo que en definitiva es una única deuda vinculada a su impago.

A los recargos del período ejecutivo se le otorga legalmente el carácter, art. 25.1 de la LGT, de obligaciones tributarias accesorias que tienen como referencia obligada la deuda no ingresada en período voluntario, en este caso en los términos que ya hemos visto en el Fundamento anterior; por consiguiente, sin perjuicio de su autonomía respecto de la deuda principal, acentuado y muy evidente en el caso que nos ocupa, en tanto que se configuran legalmente a través de un presupuesto fáctico propio y distinto del que deriva la deuda principal, su vinculación con esta resulta inescindible, pues de no existir la deuda principal no es posible que exista una obligación que respecto de la misma es accesoria. No parece cuestionable que la obligación accesoria se conecte y depende de la deuda u

obligación principal, al punto que de no existir esta no puede existir obligación accesoria alguna, ni claro está recargo alguno.

Ciertamente como señala el Abogado del Estado, sentencias de 13 de marzo de 2018, rec. cas. 53/2017, y 3 de abril de 2018, rec. cas. 427/2017, aunque estas referidas a supuestos distintos al que nos entretiene, se ha reconocido por este Tribunal el carácter autónomo de estos procedimientos para procurar el cobro de la deuda en vía ejecutiva en los supuestos de derivación de responsabilidad. Y cuando concurren varios responsables solidarios es potestad de la Administración seguir un procedimiento contra uno, varios contra algunos de los responsables o contra la totalidad de los responsables. Pero esta peculiaridad procedimental y adjetiva, no modifica ni torna la naturaleza y características de la obligación accesoria, no nace una deuda impagada por cada uno de los responsables solidarios a los que se sigue el procedimiento ejecutivo y de apremio para hacer posible el cobro del débito, de suerte que la obligación accesoria se desvincula y desconecta de la obligación principal de la que trae causa y determina su propio nacimiento y existencia, para convertirse en una nueva obligación con existencia propia sin conexión alguna con la obligación principal a la que va unida y que, ya se ha dicho, la justifica jurídicamente. Los recargos del período ejecutivo nacen porque se incumple el pago de la deuda en período voluntario -mientras no se pague dará lugar a los recargos de apremio reducido y ordinario-, de una determinada deuda con un determinado monto económico a cuyo pago van dirigido todos y cada uno de los procedimientos que se siguen contra cada uno de los posibles responsables solidarios, y por muy autónoma que sea la deuda nacida ex lege como obligación accesoria y aunque los procedimientos seguidos sean autónomos los uno de los otros, no por ello cambia la naturaleza de la obligación accesoria, de los recargos del período ejecutivo, trocando en deuda desconectada de la principal a la que sigue, en tanto que siempre va a ser necesario la existencia de una deuda impagada en período voluntario, aún cuando producido el incumplimiento el recargo su propia existencia y su extinción se produzcan de forma autónoma.

Es el propio Abogado del Estado el que reconoce la finalidad compensatoria y de resarcimiento de los gastos para el cobro de la deuda principal de los recargos del período ejecutivo, cuya razón de ser no puede ser otra que indemnizar a la Hacienda de la indisponibilidad de las cantidades adeudadas y hacer frente a los mayores gastos que se producen con la apertura de la ejecución y, en su caso, del apremio, pero siempre, finalidad compensatoria y resarcitoria, en relación y en conexión con la deuda principal cuyo pago no se atendió en período voluntario. Con la tesis del Abogado del Estado se está desvirtuando dicha finalidad, convirtiendo la procedencia del recargo en cada procedimiento que se siga contra cada uno de los responsables solidarios en una figura distinta con ribetes cuasi sancionadores por la cuantía que podría llegar a alcanzar -véase la STC 276/00-, y en donde se diluye cualquier atisbo de las finalidades señaladas; no se compensaría a la Administración por la falta de disponibilidad de las sumas impagadas en período voluntario, sino que se produciría un enriquecimiento sin causa, y desde luego se superaría desorbitadamente el hacer frente a los gastos necesarios para obtener el pago de la deuda principal.

En definitiva, la obligación accesoria de los recargos del período ejecutivo, son obligaciones ex lege, configuradas por el legislador, de suerte que al producirse el presupuesto fáctico se desencadena la consecuencia jurídica que el legislador ha dispuesto. Por tanto, en lo que ahora interesa y respecto de los recargos del período ejecutivo, el legislador ha querido que cuando pasado el período voluntario se satisfaga la totalidad de la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio, se devengue un recargo del 5% cuantificado sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, ello con carácter automático por mor del art. 161.1.a) de la LGT, sin perjuicio de su liquidación y notificación, al que sigue cuando se cumplan las circunstancias legalmente previstas el recargo de apremio reducido y el ordinario; no un 5%, a voluntad de la Administración por cada procedimiento que se inicie, no con el inicio del período ejecutivo, sino al dirigirse contra cada uno de los responsables solidarios del pago de la deuda, cuantificado en función de la totalidad de la deuda principal impagada multiplicada por cada uno de los responsables solidarios contra los que se dirige el procedimiento ejecutivo, que con posterioridad de cumplirse los presupuestos fácticos se convertirá en un 10% y hasta en un 20% por cada uno de los responsables solidarios.

De todo lo dicho debe concluirse que la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

#### **Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de las partes recurrentes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- No haber lugar al recurso de casación nº. 2189/2018 interpuesto la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y por PROYECTOS GALSE, S.L., PROYECTOS ROMA E 2011, S.L, Dº. Eulogio, Dª. Olga y Dª. Angelina, representados por la procuradora de los Tribunales Dª. Lourdes Trella López, bajo la dirección letrada de Dº. José Antonio Calero Castellano, contra sentencia de 11 de enero de 2018, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), recaída en el recurso nº. 846/2016, cuya confirmación procede. Fijando como doctrina lo recogido en los Fundamentos de Derecho segundo in fine y tercero in fine.

2.- Sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado  
Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández  
Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas  
Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. 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.