

La necesaria reforma del procedimiento para reclamar el pago al sucesor tributario

Análisis de la [STS de 23 de octubre de 2023, rec. núm. 556/2022](#)

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Autónoma de Madrid.

Of Counsel en Pérez-Llorca (España)

diego.marinbarnuevo@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-3563-6338>

Extracto

La Administración tributaria ha intensificado en los últimos tiempos la reclamación del pago de deudas a los «sucesores de personas jurídicas», lo que ha revelado la paupérrima regulación del procedimiento regulado en el artículo 177 de la Ley General Tributaria (LGT), que habilita a la Administración a continuar el procedimiento recaudatorio al «sucesor» sin tramitar un procedimiento específico destinado a motivar su decisión y explicitar los derechos y obligaciones del administrado (tal y como se prevé, por ejemplo, para el «responsable tributario»). Este modo de actuar limita gravemente el derecho de defensa del obligado tributario y resulta claramente contrario al principio de buena administración, tal y como ha reconocido la sentencia analizada que, en nuestra opinión, podría haber deducido muchas más consecuencias jurídicas de la desafortunada actuación de la Administración.

La doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia analizada, por un lado, y la constatación de que el procedimiento regulado en el artículo 177 de la LGT vulnera ostensiblemente los derechos y garantías del contribuyente, por otro, determinan la necesidad de promover rápidamente una nueva regulación del procedimiento para la reclamación del pago a los sucesores.

Publicado (en avance *online*): 18-01-2024

Cómo citar: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2024). La necesaria reforma del procedimiento para reclamar el pago al sucesor tributario. (Análisis de la STS de 23 de octubre de 2023, rec. núm. 556/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 491, 125-134. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20219>

1. Supuesto de hecho

La entidad Noralia estaba participada, entre otras, por Realia, que tenía un 51 % de su capital social.

Noralia otorgó escritura de disolución y liquidación el 30 de mayo de 2013 y, unos meses más tarde, solicitó la declaración de concurso voluntario, que fue acordado mediante Auto de 14 de noviembre de 2013, en el que también se declaró la extinción al amparo del artículo 176 bis de la Ley concursal. El 18 de febrero de 2014, Noralia presentó el modelo 036 para darse de baja en el censo de empresarios indicando como causa «disolución y liquidación».

El 28 de noviembre de 2016, se estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Noralia contra una liquidación dictada en 2011 como consecuencia de una inspección del impuesto sobre sociedades de 2007. El 25 de septiembre de 2017, se dictó una nueva liquidación en ejecución de la sentencia y, como consecuencia del impago, el 25 de noviembre de 2017 se dictó la providencia de apremio contra Noralia, que fue notificada a Realia.

En la notificación a Realia de la providencia de apremio de Noralia se incluía una «nota informativa» en la que se decía, única y exclusivamente, que «La presente comunicación se le remite en su calidad de sucesor de la entidad Noralia, SA con NIF A83426403, de conformidad con lo previsto en el artículo 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria».

Realia presentó reclamación económico-administrativa contra la providencia de apremio, que fue desestimada el 30 de mayo de 2019 por no apreciar la concurrencia de ninguna causa válida de oposición a la providencia de apremio. Contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional desestimatoria interpuso recurso contencioso-administrativo,

que fue desestimado el 15 de octubre de 2021 mediante una sentencia que remitía en su fundamentación a otra anterior, en la que el mismo recurrente denunciaba la misma ilegalidad. Contra dicha sentencia se interpuso el recurso de casación en el que se dictó la sentencia ahora comentada.

2. Doctrina del tribunal

El auto de admisión del recurso de casación de 22 de septiembre de 2022 (rec. núm. 556/2022 –NFJ087497–) había establecido en esta ocasión una doble cuestión de interés casacional para la fijación de doctrina. La primera de ellas, que consideramos especialmente relevante y constituye el objeto del presente comentario, consistía en determinar si la Administración debe especificar el presupuesto de hecho concreto que motiva la reclamación de pago de deuda al «sucesor de personas jurídicas», dado que el presupuesto de hecho del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria (LGT) conlleva la responsabilidad limitada del sucesor y, sin embargo, el del artículo 40.3 de la LGT conlleva la responsabilidad ilimitada.

En relación con esta primera cuestión, la sentencia destaca que el artículo 177.2 de la LGT no regula las condiciones en las que tiene que producirse el acto que implica la subrogación del sucesor en la obligación tributaria del deudor principal, como tampoco lo hace el artículo 127 del Reglamento General de Recaudación. Esa irregularidad es también reconocida por el abogado del Estado, que había afirmado expresamente en el escrito de oposición que «la Administración debería incorporar a su resolución formalizando la reclamación de pago a quien se subroga en el procedimiento como sucesor, ex art. 40 LGT, la motivación necesaria a la vista de los datos que consten en su poder».

Según la sentencia, esa irregularidad es claramente contraria al principio de buena administración que, más allá del estricto cumplimiento del procedimiento y trámites, ordena a la propia Administración tributaria actuar con la debida diligencia para lograr la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente. Por todo ello, establece la siguiente doctrina casacional:

En los supuestos en los que la Administración tributaria comunique a un socio, partícipe o cotitular su calidad de sucesor al amparo del art. 40 LGT, en las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad o entidad en la que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares, la Administración debe precisar en esa comunicación si le consta que la sociedad está disuelta y liquidada y la limitación de la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares conforme a lo previsto en el párrafo 1 del art. 40 LGT, con indicación, en su caso, de los límites a que alcanzaría la responsabilidad de los socios o, si por el contrario, se está en un supuesto de extinción o disolución sin liquidación de la sociedad o entidad prevista en el párrafo 3 del art. 40 LGT en la que no se limita la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares.

La otra cuestión planteada consistía en aclarar si, para que un tribunal de justicia proceda a la aplicación del principio de unidad de doctrina en la aplicación de la ley mediante la remisión en bloque a lo resuelto en una sentencia previa, se exige que el órgano judicial constate que los elementos probatorios presentados en los distintos procesos son los mismos. Y, en relación con ello, la sentencia remite a la jurisprudencia previa afirmando lo siguiente:

La respuesta a la segunda parte de la cuestión de interés casacional debe limitarse a la reiteración de la abundante doctrina jurisprudencial sobre el deber de motivación y congruencia y la posibilidad de colmar aquella motivación mediante la remisión a otras resoluciones judiciales, de la que se ha hecho extensa reseñada anteriormente en este fundamento jurídico, sin que haya lugar a estimar el recurso de casación, ya que la sentencia recurrida no incurre, por las razones ya expuestas, en vulneración de los referidos arts. 9.3, 24 y 106 de la CE.

3. Comentario crítico

La lectura de la sentencia permite extraer varias conclusiones relevantes en relación con las carencias del procedimiento previsto para reclamar el pago de deudas a los sucesores de personas jurídicas, y también produce una cierta perplejidad al advertir que la apreciación de una clara vulneración de dicho principio de buena administración no determina en el caso concreto la estimación del recurso de casación presentado.

Aunque pueda resultar paradójico, lo cierto es que la sentencia aprecia y destaca la existencia de graves irregularidades formales en el procedimiento de reclamación de deuda al responsable y, además, señala que esas irregularidades son también reconocidas por la Administración demandada, porque unos y otros consideran que:

La Administración debe precisar en la comunicación al sucesor de una persona jurídica los datos de que disponga para efectuar aquella declaración, y en caso de que disponga de información sobre si la sociedad ha sido, no solo disuelta, sino también liquidada, aplicar, en cuanto le conste, los límites del art. 40.1 LGT.

Sin embargo, según la sala, esa manifiesta vulneración del principio de buena administración no resuelve la cuestión ni permite estimar las pretensiones de anulación del recurrente.

Esta sorprendente conclusión parece estar motivada por el hecho de que la pretensión de la parte recurrente era «la anulación de la providencia de apremio por haber quedado extinguida la deuda apremiada» o, en todo caso, «que se declare que ha existido liquidación de Noralia, SA por su declaración de concurso con insuficiencia de la masa activa, y que su responsabilidad debe regirse por el art. 40.1 LGT». Y, según se afirma en la sentencia, no constaba a la Administración, ni se ha acreditado en sede judicial, que se trate de un

supuesto de disolución y extinción de sociedad en la que se haya producido la liquidación efectiva de la misma (sin tomar en consideración, como certeramente destaca Almudí Cid [2023], que en los supuestos de concurso por insuficiencia de masa activa no es necesaria la liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 435 del texto refundido de la Ley concursal. *Vid.* también Alonso Murillo [2010], donde se contienen otras críticas genéricas al régimen de sucesión de personas jurídicas).

Es razonable entender que dicha actuación del recurrente estuvo motivada por el hecho de que el primer acto notificado al deudor fue la providencia de apremio que, según el artículo 167 de la LGT, solo puede ser impugnada por alguna de las causas recogidas en dicho precepto. De hecho, la recurrente manifestó expresamente en su escrito de interposición del recurso de casación que su pretensión

se ciñó a la declaración de nulidad de la providencia de apremio al amparo del artículo 167.3 a) de la LGT al haberse producido la extinción de la deuda tributaria por imposibilidad legal de que Realía tuviera la condición de sucesor de acuerdo con el art. 40 LGT,

pero parece que no denunció expresamente la limitación de su derecho de defensa por entender que solo podría invocar alguna de las causas de impugnación previstas en el artículo 167 de la LGT, en los términos señalados en el pie del recurso del acto impugnado.

Por todo ello, la sala entendió que esa eventual irregularidad no causó indefensión en el recurrente, que interpuso el recurso que consideró pertinente y, además, siempre pretendió la anulación de la providencia de apremio con base en presunta extinción de la deuda apremiada como consecuencia de la declaración del concurso del contribuyente.

La sentencia estudiada es ciertamente sorprendente por todo lo expuesto. En todo caso, haciendo abstracción del caso concreto, lo cierto es que la fundamentación jurídica de la sentencia pone de manifiesto las graves carencias del procedimiento de exigencia de pago a los sucesores, lo que tiene enorme interés para la impugnación de supuestos similares.

3.1. Necesidad de especificar el fundamento jurídico preciso de la sucesión

La conclusión más evidente de la sentencia analizada es que resulta necesario que la Administración especifique en la primera comunicación que tenga con el sucesor si la exigencia del pago de la deuda de un tercero trae causa en lo dispuesto en el artículo 40.1 o 40.3 de la LGT. Así lo dice expresamente la sentencia en la doctrina establecida: la Administración debe precisar en esa comunicación si le consta que la sociedad está disuelta y liquidada y la limitación de la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares conforme a lo previsto en el párrafo 1 del artículo 40 de la LGT, con indicación, en su caso,

de los límites a que alcanzaría la responsabilidad de los socios, o si, por el contrario, se está en un supuesto de extinción o disolución sin liquidación de la sociedad o entidad prevista en el párrafo 3 del artículo 40 de la LGT en la que no se limita la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares.

Esta doctrina casacional es muy relevante porque la Administración suele utilizar la misma expresión genérica en todos los procedimientos de reclamación de deuda al sucesor, sin especificar si el fundamento de la exigencia de pago es el artículo 40.1 o el 40.3 de la LGT, y sin señalar si la responsabilidad es limitada o ilimitada, lo que constituye un claro déficit en la motivación del acto administrativo. Ahora bien, la siguiente cuestión que cabe plantear es si esta irregularidad debería conllevar la anulabilidad del acto o, por el contrario, se trata de una mera irregularidad no invalidante.

En nuestra opinión, se trata de una falta de motivación grave que cercena el derecho de defensa del obligado tributario y, además, altera el contenido material del acto administrativo por el que se reclama el pago al sucesor, porque el importe de la deuda reclamada es distinto en función de que el fundamento de la reclamación sea el artículo 40.1 o el 40.3 de la LGT. Por ello, consideramos que la constatación de esta omisión debería conllevar la anulación del acto impugnado.

Es verdad que en el supuesto enjuiciado no se produjo esa anulación, pero la lectura detenida del fundamento de derecho octavo permite entender que ello fue debido a la errática actuación de la recurrente: de un lado, porque

su argumentación sobre la ausencia de indicación en el acto administrativo recurrido a si la condición de sucesor se produce sobre la base del art. 40.1 o el art. 40.3 LGT no está dirigida a que se anule tal declaración por ese pretendido defecto formal, sino a anular la providencia de apremio por extinción de la deuda

y, de otro lado, porque

no existe en los antecedentes del expediente administrativo, o en las actuaciones probatorias, ningún dato o elemento que lleve a la conclusión de que la responsabilidad de la sucesora Realía Business, SA debe entenderse en este caso limitada por aplicación del art. 40.1 LGT, o, dicho de otra forma, no constaba a la Administración.

3.2. Necesidad de dar trámite de audiencia al sucesor antes de reclamarle el pago de la deuda de un tercero

El reconocimiento de un trámite de audiencia en la tramitación de los procedimientos administrativos es una exigencia derivada del artículo 105 c) de la Constitución, como han reconocido múltiples sentencias del Tribunal Supremo (TS) y afirmaba la exposición de

motivos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, incorporó al ordenamiento tributario el conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, tal y como afirmaba su exposición de motivos, y por ello reconoció expresamente en su artículo 3 l) el derecho general del contribuyente «a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución».

Ese derecho general de los contribuyentes fue recogido en la actual LGT de 2003, cuyo artículo 34.1 reconoce expresamente los siguientes derechos:

- l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
- m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

Sin embargo, siguiendo una práctica que parecía olvidada, la Administración está imponiendo a los sucesores de personas jurídicas el deber de pagar la deuda de un tercero sin darles trámite de audiencia, a través de una «nota informativa» en la que se les dice, única y exclusivamente, que «La presente comunicación se le remite en su calidad de sucesor de la entidad X, de conformidad con lo previsto en el artículo 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», lo que constituye una flagrante vulneración de los derechos y garantías de los contribuyentes (derecho a formular alegaciones antes de que se dicte una resolución que impone deberes a los administrados y derecho a ser oído en el trámite de audiencia) que resulta claramente incompatible con el principio de buena administración.

3.3. Necesidad de informar al sucesor de la existencia de un derecho de impugnación pleno e ilimitado del acto por el que se le reclama el pago de la deuda de un tercero

También parece obvio y difícilmente cuestionable que debe reconocerse al sucesor de personas jurídicas el derecho a impugnar el acto administrativo en el que se le designa sucesor y se le reclama el pago de la deuda de un tercero. Además, la Administración debe informar expresamente al sucesor de la existencia de ese derecho y del modo de ejercitarlo, porque solo de ese modo se garantiza su efectividad.

Ese derecho deriva directamente del artículo 24 de la Constitución y de la interpretación dada al mismo por el Tribunal Constitucional (TC) y los tribunales de justicia, como se ha

puesto de manifiesto en varias sentencias en las que se abordaba esta misma cuestión en relación con el responsable tributario.

Así se advierte, claramente, en la STC 39/2010, de 19 de julio (NCJ052561), en la que se recuerda que el responsable tributario queda subrogado en las obligaciones y también en los derechos del deudor principal,

razón por la cual debe notificársele no solo el acto de derivación de responsabilidad, sino también los elementos esenciales de la liquidación, indicándosele el recurso procedente, que puede ser ejercido tanto contra la liquidación que le ha sido practicada a él como contra la extensión y fundamento de la responsabilidad que se le deriva.

Por todo ello, considera el TC que, desde el momento en que se le exige el pago de la deuda de un tercero, «se le abre la oportunidad no solo de efectuar el pago en periodo voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige».

Esa interpretación se corresponde con la mantenida por el TC en su Sentencia 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191), y con la mantenida por el TS en las Sentencias de 13 de marzo de 2018 (rec. núm. 53/2017 –NFJ069867–), 3 de abril de 2018 (rec. núm. 427/2017 –NFJ070172–) y 22 de mayo de 2018 (rec. núm. 38/2017 –NFJ070601–), referidas todas ellas al significado y alcance del derecho de impugnación por parte del responsable tributario.

Es cierto que el artículo 177 de la LGT no impone a la Administración esa obligación de informar al sucesor de su derecho a la impugnación, pero creemos que dicha obligación deriva del principio de buena administración que, más allá de la estricta observancia de procedimiento y trámites, reclama a la Administración hacer efectivos los derechos y garantías del administrado (en este caso, el derecho de defensa o de tutela judicial efectiva). Además, en el supuesto considerado, tampoco se estaría pidiendo realizar una actuación contraria a lo previsto en la ley, sino realizar una interpretación constitucional de unas reglas procedimentales extraordinariamente parcas y claramente insuficientes para garantizar los derechos de los contribuyentes.

Así, por ejemplo, cabe apreciar el grave daño que se produciría en caso de notificar la condición de sucesor y providencia de apremio a quien había sido socio o partícipe de la sociedad extinguida que había transmitido sus participaciones unos meses antes de se produjera dicha extinción, pues, según el procedimiento actual, no podría invocar la no concurrencia del presupuesto de hecho de la sucesión.

También cabe apreciar el daño que se produciría en caso de que unos administradores desechados quisieran perjudicar a uno o varios socios y realizaran distintas actuaciones que determinaran la reclamación de pago de la deuda tributaria a los sucesores. Esta hipótesis, aparentemente poco verosímil, es mencionada en la citada STC 39/2010, de 19 de

julio (NCJ052561), para justificar el derecho de los responsables a impugnar las deudas de la sociedad porque, según el TC, no se debe olvidar que:

Una conducta pasiva del deudor principal frente a las pretensiones liquidatorias o recaudatorias administrativas, haciendo dejación de su derecho a reaccionar en tiempo y forma contra los actos de liquidación, dejaría inerte al responsable solidario o subsidiario, al condicionar el ejercicio de su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción en petición de nulidad de la deuda que se le deriva, de la actitud procesal diligente del deudor principal que la deja impagada.

Como se desprende de lo expuesto, la falta de reconocimiento expreso de ese derecho de impugnación plena por parte del sucesor es causa de indefensión (en este mismo sentido, Falcón y Tella, 2003). Y también es causa de indefensión omitir la información básica sobre las posibilidades de impugnación, como sucedió en la sentencia comentada, porque el requerido al pago de una providencia de apremio vio disminuidas sus posibilidades de defensa porque la Administración le advirtió de que solo podía impugnar el acto por el que se le reclamaba el pago por alguna de las causas previstas en el artículo 167 de la LGT.

3.4. Inexistencia de procedimiento válido para reclamar el pago al sucesor

Lo más llamativo de todo lo expuesto es que la actuación seguida por la Administración es la prevista en el artículo 177 de la LGT, donde se regula el procedimiento para reclamar la deuda al sucesor de personas jurídicas y se dice, únicamente, que:

Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica. [...] La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.

Aunque el artículo 177 citado lleva por título «Procedimiento de recaudación frente a los sucesores», lo cierto es que no contiene la regulación de un procedimiento, sino una mera autorización para requerir el pago al sucesor sin tramitar un procedimiento específico. Y esa subrogación directa, sin motivación, sin trámite de audiencia, sin especificación clara del contenido del acto por el que se imponen obligaciones y sin mención a los derechos y garantías que pueda ejercitar el obligado tributario, es claramente contraria al principio de buena administración, lo que justificaría la anulación de las actuaciones recaudatorias tramitadas conforme a dichas reglas y debería motivar un cambio radical en la actuación de la Administración tributaria.

Referencias bibliográficas

Almudí Cid, J. (2023). La sobreprotección del crédito público tras la finalización del concurso de acreedores: exoneración del pasivo insatisfecho y sucesión tributaria en los concursos con insuficiencia de masa activa. *Revista Técnica Tributaria*, 143.

Alonso Murillo, F. (2010). Procedimiento de recaudación frente a sucesores. En VV. AA.,

Tratado sobre la Ley general tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (vol. 2). Aranzadi.

Falcón y Tella, R. (2003). Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (II). *Quincena Fiscal*, 19.