

Los recargos de apremio en caso de pluralidad de responsables del artículo 42.2 a) de la LGT

Análisis de la [STS de 10 de diciembre de 2020, rec. núm. 2189/2018](#)

Nuria Puebla Agramunt

*Doctora en Derecho por la UCM
Abogada del ICAM*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, del Tribunal Supremo, de 10 de diciembre de 2020, dictada en el recurso de casación 2189/2018, en la que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en discernir si, interpretando el artículo 41.3 de la Ley General Tributaria (LGT), en relación con los artículos 35.7 y 58.2 de la LGT y con el 1.145 del Código Civil, 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 de la LGT, si no la abona en el periodo que le confiere el artículo 62.2 de la LGT, cuando dicha deuda ya contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal. Y, además, determinar si la Administración tiene derecho a exigir, a cada uno de los responsables del artículo 42.2 a) de la LGT, el recargo de apremio ordinario, cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

1. Supuesto de hecho

El 10 de diciembre de 2020, la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) ha dictado una Sentencia 1700/2020 (rec. núm. 2189/2018 –NFJ080030–), de la que ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández, en un recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado y por otros recurrentes, ante una estimación parcial del recurso contencioso-administrativo número 846/2016 (NFJ071502), seguido en la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía, sede de Sevilla, por Sentencia de fecha 11 de enero de 2018.

La sentencia de instancia había reconocido el derecho de los recurrentes a que el pago por cualquiera de ellos del recargo de apremio, exigido en cobro forzoso, como responsables solidarios de cierta entidad, en virtud del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), liberaba y aprovechaba al resto de los obligados.

Tanto la Abogacía del Estado como los particulares prepararon entonces recurso de casación. Y la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS acordó, por Auto de 23 de mayo de 2018 (rec. núm. 2189/2018 –NFJ070614–), la admisión del recurso de casación, en el que apreciaba que concurrían 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:

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 periodo 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.

La Abogacía del Estado recurre porque considera que no es correcta la sentencia de instancia, en la medida en que afirma que el pago efectuado por cualquiera de los responsables libera al resto de los responsables del abono de la deuda, incluyendo el recargo de apremio impuesto a cada deudor solidario; a su juicio, esta es la consecuencia que debe extraerse de la concepción de la deuda que se le exige al responsable como autónoma y distinta de la exigida al deudor principal; razona además que las reglas de la solidaridad no pueden invocarse respecto del recargo de apremio, pues este depende autónomamente del comportamiento de cada obligado.

También aduce, en defensa de su planteamiento, que 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 periodo voluntario. Y que la existencia de solidaridad no impide el nacimiento de obligaciones accesorias individualizadas por cada procedimiento, como pueden ser los recargos de apremio.

Por su parte, los particulares también recurrieron en casación la sentencia del TSJ de Andalucía, considerándola contradictoria en su fundamentación. A su entender, por el mismo argumento por el que la Sala había estimado 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.

No ven coherente que, por un lado, el TSJ de Andalucía concluya que el pago del recargo de apremio, por cualquier responsable, libere a todos los obligados, razonando ello en el principio de solidaridad que rige entre los responsables solidarios, tanto entre sí, como con el deudor principal; y que, por otro lado, sin embargo, razone que es posible exigir el recargo de apremio al responsable solidario que no abona la deuda que se le deriva en los plazos que marca la ley, con independencia de que dicha deuda ya contenga el recargo de apremio impuesto al deudor principal.

Sostienen que, dentro de la definición de deuda tributaria, está el recargo de apremio, y que la deuda tributaria se antoja única y solidaria en un régimen de responsabilidad solida-

ria; y que, en consecuencia, al resultar de aplicación tanto el artículo 35.7 de la LGT, como el artículo 1.145 del Código Civil (CC), el responsable solidario no debería hacer frente a una deuda mayor que el deudor principal, escenario que sucede cuando se le aplica un nuevo recargo de apremio sobre la deuda ya apremiada al deudor principal. Y también argumentan que el responsable solidario a quien se le deriva una deuda que incluye el recargo de apremio impuesto al deudor principal (caso del art. 42.2 LGT) no disfruta en puridad de un verdadero periodo voluntario de pago (entendiendo como tal aquel en el que la deuda no se haya apremiado) 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 CC, debe interpretarse en el sentido de que la norma general que establece que «cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos que procedan», no resulta de aplicación al caso concreto del artículo 42.2 de la LGT, cuando la deuda tributaria que se le deriva contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal.

2. Doctrina del tribunal

La sentencia del TS decide que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, ni tampoco el interpuesto por los particulares. Por tanto, confirma la sentencia del TSJ de Andalucía en todos sus términos.

Por un lado, afirma que si al responsable se le deriva por la vía del artículo 42.2 a) de la LGT el recargo de apremio impuesto al deudor principal, resulta ajustado al ordenamiento jurídico exigir al responsable solidario dicho recargo de apremio, 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 artículo 42.2 de la LGT.

Y, por otro lado, determina que la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2 a) de la LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

3. Comentario crítico

Para resolver la primera de las cuestiones, el TS parte de la literalidad del artículo 41.3 de la LGT, que establece que «Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta

Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario».

Y es cierto que, de la dicción de dicho precepto, se extrae la conclusión de que el artículo 42.2 de la LGT constituye una excepción a la regla que determina que el alcance de la responsabilidad será «la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario». En el caso del artículo 42.2 de la LGT, por consiguiente, se podría exigir al responsable el recargo de apremio del deudor principal. No obstante, siempre ha de recordarse la limitación legal que también este precepto contiene, que no es otra que esta responsabilidad del artículo 42.2 solo alcanza «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

Acierta el TS al explicar que «el fundamento de la responsabilidad solidaria prevista en el citado precepto no está vinculado directa e inmediatamente al deudor principal»; que «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 que estamos ante «una responsabilidad específica».

En efecto, el responsable del artículo 42.2 a) de la LGT, que es el del supuesto analizado por la sentencia objeto de comentario, «no está conectado con el hecho imponible del que se origina el nacimiento de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo»; «no colabora en la génesis de la obligación tributaria principal, ni en la infracción cometida por el deudor principal, es ajeno a todo ello; y en este sentido, su responsabilidad es muy diferente a, por ejemplo, las responsabilidades del artículo 42.1 de la misma Ley, en las que los responsables sí que están presentes en el momento en que se genera la obligación tributaria del deudor principal» (Puebla Agramunt, 2020, p. 65).

Pero, a mi juicio, no necesariamente *por ello* queda justificado que a este responsable se le pueda exigir el recargo ejecutivo del deudor principal, que es lo que parece dar a entender la sentencia del TS. De hecho, con la LGT de 1963, la doctrina y la jurisprudencia fueron unánimes al manifestar que al responsable solo se le podía exigir *su propio recargo de apremio*, esto es, el originado *por su propia conducta*; y hasta una Instrucción del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recogió que el recargo de apremio solo se exigiría al responsable solidario cuando, transcurrido el periodo voluntario *que a él se le concediera*, no efectuara el ingreso (Álvarez Martínez, 2005, pp. 23 y ss.). Los responsables, cualquiera que fuera su clase, se entendía que no respondían del recargo de apremio imputable al deudor principal.

La actual LGT de 2003 mantuvo esta decisión de no incluir recargos del periodo ejecutivo en las derivaciones de responsabilidad, cualquiera que fuera su clase. Fue con la redacción dada al artículo 42.2 de la LGT por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuando se incluyeron los recargos en el alcance de esta responsabilidad especial. Con esto quiero decir que, siempre a mi juicio y con todo respeto por

el razonamiento de la Sala, parece claro que la inclusión de los recargos en este concreto supuesto, no es algo propio de la esencia o naturaleza de esta figura, ni del deber ser, sino que es simplemente una decisión del legislador (Puebla Agramunt, 2020, p. 65).

Más convincente me resulta el razonamiento jurídico que emplea la sentencia para aclarar que el pago hecho por un responsable libera y aprovecha al resto de los obligados. El TS afirma:

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.

La tesis de la Abogacía del Estado conllevaría que la Agencia Tributaria multiplicara sus ingresos de una manera artificiosa (lo que se ha llamado «el extraordinarios suceso de la multiplicación de los recargos», Serantes Peña, 2018) y como bien dice la sentencia objeto de este comentario, en modo alguno, de la autonomía de la deuda y del procedimiento a seguir para hacerla efectiva, se puede deducir que la Administración tenga la potestad de percibir tantos recargos como procedimientos abiertos se hayan ido produciendo, pues a los recargos del periodo ejecutivo se les otorga legalmente el carácter de *obligaciones tributarias accesorias*; ello significa que, sin perjuicio de su autonomía respecto de 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 accesorio (Puebla Agramunt, 2020, p. 239).

Una cosa es que los procedimientos de derivación de responsabilidad tengan carácter autónomo y otra distinta que nazca una deuda impagada por cada uno de los responsables. Ya que, como bien expresa la sentencia:

[...] 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 accesorio 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.

Tiene razón la sentencia cuando dice también que precisamente el abogado del Estado reconoce que los recargos del periodo ejecutivo tienen *finalidad compensatoria y de resarcimiento* de los gastos para el cobro de la deuda principal. Por eso, sigue la sentencia, sería incongruente con esa finalidad, el pretender exigir un recargo en cada procedimiento que

se siga contra cada uno de los responsables solidarios, ya que esto supondría convertir el recargo en «una figura con ribetes cuasi sancionadores por la cuantía que podría llegar a alcanzar», en la que «se diluye cualquier atisbo de las finalidades señaladas». Y con contundencia afirma la Sala que, con esa práctica,

no se compensaría a la Administración por la falta de disponibilidad de las sumas impagadas en periodo 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 sentencia es absolutamente correcta cuando afirma que los recargos del periodo ejecutivo son obligaciones accesorias, lo que significa que, de no existir la deuda principal, no es posible su existencia. Y cuando toma el guante que le tiende el abogado del Estado para reforzar la idea de que no es sino una finalidad compensatoria y de resarcimiento de los gastos para el cobro de la deuda principal la que tienen los recargos del periodo ejecutivo, y que su 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; recordando que ello siempre, finalidad compensatoria y resarcitoria, en relación y en conexión con la deuda principal cuyo pago no se atendió en periodo voluntario.

Ha tenido que llegar el TS a acabar con una práctica abusiva por parte de la Agencia Tributaria. Y es que, como ya he sostenido en otra parte, la deficiente regulación de este supuesto, unida a la desconexión de la figura actual respecto de la finalidad para la que fue creada en su origen, han permitido la aparición de grietas y deficiencias en la aplicación de este precepto (Puebla Agramunt, 2020, p. 244).

Referencias bibliográficas

Álvarez Martínez, Joaquín. (2005). El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 2003. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 263, 19-52.

Puebla Agramunt, Nuria. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi.

Serantes Peña, Francisco. (6 de agosto de 2018). El milagro de la multiplicación de los panes y los recargos. *Taxlandia*. <<https://www.politicafiscal.es/francisco-r-serantes-pena/2018-08-06-18-12-05>>.