

**Raúl de Francisco**

Socio del Área Fiscal y responsable del Departamento
Contencioso-Tributario de Garrido

La Administración no puede exigir el alcance a los responsables si el deudor principal garantiza la deuda

La Ley General Tributaria configura la posición del responsable solidario como un obligado tributario que se sitúa junto al deudor principal para atender el contenido material o económico de las obligaciones tributarias. No exige, como ocurre en el caso de los responsables subsidiarios, la previa declaración de fallido del deudor principal ya que la Administración puede iniciar las actuaciones recaudatorias en cualquier momento, incluso antes de que la deuda haya sido liquidada por la Administración.

El Tribunal Supremo ha venido delimitando en los últimos meses las facultades recaudatorias a través de la función de interpretación normativa conferida al recurso de casación. Recientemente, en particular, ha fijado doctrina sobre la compatibilidad de exigir el alcance de la responsabilidad a los responsables tributarios cuando el deudor principal ha pagado o garantizado suficientemente la deuda tributaria mediante dos sentencias de 23 de diciembre de 2022.

Se trata de situaciones en las que el deudor principal ha logrado garantizar la deuda que se le reclama mediante la aportación de garantías que han sido consideradas suficientes por la Administración y en las que, sin embargo, la Administración continúa exigiendo el alcance a los responsables tributarios.

Esta exigencia se puede materializar tanto mediante la exigencia de pago como con la exigencia de garantías adicionales a las ya ofrecidas y aceptadas en el expediente del deudor principal.

El Tribunal Supremo delimita este supuesto frente a aquel en el que la garantía es ofrecida por uno de los responsables solidarios. En esos casos, el Alto Tribunal mantiene su jurisprudencia de forma que esta garantía sólo aprovechará al responsable que la ofreció, salvo que expresamente extienda sus efectos a otros obligados solidariamente al pago.

Ahora bien, si quien ofrece la garantía es el deudor principal, la solución alcanzada por el Tribunal Supremo es radicalmente diferente. El principal motivo es el diferente plano procesal que tiene el deudor principal con la deuda en compara-



ción con los responsables. En el caso de los responsables solidarios, su capacidad de impugnación puede determinar la anulación de la declaración de responsabilidad porque no concurre el supuesto típico o porque la deuda no sea conforme a derecho. En tal caso, la garantía quedará liberada y pudiera ser que tanto el deudor principal como otros posibles responsables permanezcan obligados al pago. Sin embargo, si quien presta la garantía es el deudor principal no cabe pensar que sea posible exigirla a los responsables tributarios.

De esta lógica el Tribunal concluye que si el responsable es una persona que en virtud de la realización de un presupuesto definido en la norma queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del deudor principal, si ya existe dicha garantía aportada por el deudor principal pierde la función que la ley le asigna al responsable, por lo que sin perjuicio de continuar el procedimiento, lo que no tiene amparo ni razón de ser es que la Administración exija al responsable para suspender la ejecución de la declaración de responsabilidad una garantía que resulta innecesaria y que, de no prestarse, pueda llegar a aprehensión del patrimonio del responsable.

El artículo 31 de la CE autoriza el establecimiento de mecanismos tendentes a la efectividad de la recaudación de la deuda tributaria como es la figura de la responsabilidad, pero si la seguridad del cobro de la deuda ya ha quedado garantizada ésta pierde su fundamento.



■

Si quien ofrece la garantía es el deudor principal, la solución alcanzada por el Tribunal Supremo es radicalmente diferente

■

El Tribunal Supremo configura un supuesto de suspensión automática para los responsables tributarios. La garantía prestada por el deudor principal es directamente trasladable a los responsables tributarios, de forma que estos puedan obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, con la sola invocación de que el deudor principal prestó la correspondiente garantía para responder del pago de la deuda tributaria. Para la aplicación de este supuesto se exige, como correlato lógico e imprescindible, la obligación de la Administración tributaria de informar a los responsables tributarios sobre la existencia de un procedimiento tendente a garantizar la deuda en sede del deudor principal ya que los responsables tributarios, como afectados directamente por el resultado del mismo, deberán estar al tanto de la concesión o denegación de dicha tramitación.

Por último, no podemos dejar de señalar que el Tribunal Supremo finaliza su razonamiento con una prevención cuya aplicación práctica se nos antoja fuente de una gran litigiosidad. El Tribunal admite matizar su doctrina a instancia de la Abogacía del Estado cuando las garantías aportadas por el deudor principal no fueran suficientes. En tal caso el Tribunal admite que se puedan exigir garantías al responsable tributario.

Pero, ¿cuándo concurrirá realmente dicho supuesto? Hasta la fecha los acuerdos de concesión de suspensión son incondicionales, las garantías ofrecidas son suficientes o insuficientes. Si no son suficientes la solicitud de suspensión instada por el deudor principal habrá sido denegada. El Tribunal parece plantear un supuesto en el que se conceda la suspensión con ofrecimiento de garantías, pero éstas pudieran ser insuficientes llegado el momento de la ejecución. Consideramos que tal alternativa abre un peligroso escenario ya que, en una ejecución forzosa de garantías todas las garantías conllevan un riesgo, aunque sea mínimo. Incluso un aval bancario no está exento de riesgo.

¿Puede en tal caso seguir exigiéndose la deuda al responsable? La única alternativa que parece viable es que una vez que la Administración haya concedido la suspensión con ofrecimiento de garantías al deudor principal no se podrá seguir exigiendo la deuda a los responsables, sea cual sea la calidad de la garantía ya que la Administración tuvo la posibilidad de rechazarla.