

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 22 de noviembre de 2024**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 2977/2023**Sentencia n.º 1869/2024***SUMARIO:**

**Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsables de la deuda tributaria. Derivación de la responsabilidad. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Actos nulos y anulables.** La sentencia recurrida, en base a una distinción, entre actos anulados por defectos formales (falta de motivación u otro defecto, con retroacción de actuaciones) y por defectos materiales o de fondo, sin retroacción, considera que el pronunciamiento de la sentencia "solo puede consistir en un motivo de nulidad de pleno derecho por inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria, de manera que todo lo actuado no existió y no sirvió para interrumpir la prescripción". No obstante, ni esta sentencia, ni la que en su día invalidó la declaración de responsabilidad solidaria identifican ese motivo de nulidad de pleno derecho. La cuestión sobre si el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sirvió de *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda al responsable subsidiario, teniendo en cuenta que una y otra se dirigen contra sujetos distintos, aunque con carácter general ya ha sido despejada, debe analizarse no solo en el ámbito de los conceptos de nulidad, anulabilidad o inexistencia, sino también en la relación jurídica existente entre la Administración tributaria y los distintos obligados tributarios. Las SSTs de 15 de junio de 2015, recurso n.º 1551/2014, y 23 de junio de 2020, recurso n.º 5086/2017, recaídas en supuestos de ejecución de sentencias pero que en tanto desarrollan la base dogmática de general aplicación sirven en lo que ahora interesa, parte de la distinción entre vicio formal y vicio material. El vicio formal se identifica con el procedimiento y con la exteriorización documental de la voluntad administrativa. Y se caracteriza porque solo anula el acto cuando supone la carencia de los requisitos formales indispensables para que alcance su fin o cause indefensión del interesado. El vicio material o de fondo es el resultado de analizar la aplicación de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, comprendiendo dentro de la categoría todos aquellos que están relacionados con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria. Mientras que el vicio formal da lugar a la retroacción de actuaciones, el vicio sustancial puede dar lugar a la reiteración de los actos. Esto es, la Administración podrá dictar un nuevo acto ajustado a Derecho mientras su potestad esté viva. Cabe distinguir, por demás, por el grado de invalidez que puede declararse, anulabilidad y la nulidad de pleno derecho. En lo que ahora interesa, la diferencia sustancial radica en que mientras el acto anulado interrumpe la prescripción, el nulo produce efectos *ex tunc* y no interrumpe el plazo de prescripción. Ha de convenirse que una liquidación dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, art. 101 TRLHL, en relación con el art. 36 LGT, en cuanto afecta a un elemento esencial de la relación tributaria, constituye un vicio material o sustantivo invalidante, en tanto que se aplicó la norma tributaria afectando a un elemento definitorio de la obligación tributaria, sin que lo actuado haya interrumpido el plazo de prescripción, por lo que en todo caso la Administración podría volver a girar la liquidación de estar en plazo por no haber prescrito su derecho, la cuestión pues se traslada a comprobar si había transcurrido o no el plazo de prescripción para volver a liquidar. La Sala concluye la emisión de una liquidación tributaria tras la anulación de una anterior que fue revocada en vía económico administrativa por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, es un acto que se ha de entender realizado en el seno de un procedimiento de liquidación provisional distinto del original anulado, sin que para el sustituto legal se haya interrumpido el plazo de prescripción, siendo la única limitación temporal a la que queda sometida la administración liquidadora el plazo de cuatro años de prescripción del art. 66 LGT. La

Síguenos en...



cuestión no es tanto si el acuerdo se invalidó por motivos de nulidad de pleno derecho o de anulación. Que no quepa identificar en la sentencia que invalidó la declaración de responsabilidad de la empresa un concreto vicio de los de nulidad de pleno derecho del ar. 217 LGT, no basta para otorgar a aquella actuación los efectos interruptivos de la prescripción en todo caso y respecto a cualquier sujeto. Antes bien, esa actuación no puede surtir efectos interruptivos de la prescripción respecto a otro obligado tributario a título de responsable subsidiario. Dicho de otra forma, la iniciación y culminación de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria que es anulado por motivos de fondo, carece de todo efecto interruptivo, porque una vez declarado que aquel a quien se atribuía tal responsabilidad solidaria no lo era, hay que concluir que nunca tuvo tal condición y, por tanto, los actos dirigidos contra el mismo en esa pretendida condición de responsable solidario, no han surtido efectos interruptivos de la prescripción como, en principio, ocurriría si realmente le correspondiera tal calificación (art. 68.8 LGT). Por todo ello, la actuación de la Administración de declaración de responsable solidario no tuvo efectos interruptivos porque, además de que fue invalidada por motivos sustantivos (por tanto, no es susceptible de retroacción ni de reiteración respecto a ese mismo sujeto), lo cierto es que se produjo respecto a quien no es obligado tributario (pues se declaró por motivos de fondo que no tenía tal condición), por lo que nunca ha surtido efectos interruptivos de la prescripción respecto a quien, posteriormente, fue objeto de un procedimiento de declaración de responsable subsidiario.

## SENTENCIA

### Magistrados/as

RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

### TRIBUNAL SUPREMO

#### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### Sentencia núm. 1.869/2024

Fecha de sentencia: 22/11/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2977/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/09/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2977/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

## TRIBUNAL SUPREMO

#### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### Sentencia núm. 1869/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

Síguenos en...



D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2977/2023, promovido por la Administración General del Estado, cuya postulación y defensa ostenta la Abogacía del Estado, contra la sentencia núm. 121/2023, dictada el 3 de marzo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso núm. 470/2022.

Comparece como parte recurrida don Gines, representado por la procuradora de los Tribunales doña Consuelo Rodríguez Chacón, bajo la dirección letrada de doña Anna Ric Català.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-El presente recurso de casación se interpuso por la Abogacía del Estado, en la representación que le es propia, contra la sentencia núm. 121/2023, dictada el 3 de marzo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, estimatoria del recurso núm. 470/2022, promovido por don Gines frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura [«TEAR»], de fecha 27 de julio de 2022, dictada en las reclamaciones instadas contra el acuerdo que declaraba a don Gines como responsable subsidiario de las deudas tributarias de la mercantil Alimentación y Bebidas Zafra, S.L..

**SEGUNDO.**-La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

«SÉPTIMO.- La sentencia del TSJ de Extremadura de fecha 11 de junio de 2019 resolvía el PO 519/2018, presentado contra el Acuerdo que declaraba responsable solidaria a la empresa Comercialización de Bebidas del Suroeste, SL, de las deudas de la deudora principal Alimentación y Bebidas Zafra, SL.

La sentencia anulaba el Acuerdo de responsabilidad solidaria y la Resolución del TEAR de Extremadura debido a que consideraba que no concurrían suficientes elementos fácticos para declarar a Comercialización de Bebidas del Suroeste, SL, responsable solidaria. La sentencia fallaba que no estábamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) LGT, es decir, el pronunciamiento era que no concurría la responsabilidad solidaria declarada por la Administración al no existir sucesión por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas.

Se trata de una decisión sobre el fondo del asunto y referido a la esencia de la declaración de responsabilidad, impidiendo que la Administración pueda volver a declarar la responsabilidad solidaria de la misma empresa.

No puede equipararse el supuesto a los casos de anulabilidad por falta de motivación, aplicación indebida de algún elemento del tributo, anulación parcial de algún extremo o alcance de la responsabilidad o defecto formal que permitiera una retroacción y la posible subsanación del defecto o irregularidad por la Administración, sino que la sentencia resolvía sobre el fondo del asunto, declarando la inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria.

Ante ello, el pronunciamiento de la sentencia solo puede consistir en un motivo de nulidad de pleno derecho por inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria, de manera que todo lo actuado no existió y no sirvió para interrumpir la prescripción.

No de otra manera puede entenderse el pronunciamiento estimatorio del TSJ de Extremadura. La no concurrencia del supuesto de responsabilidad solidaria significa que no había responsables solidarios y la Administración debió dirigirse desde la declaración de fallida frente al responsable subsidiario.

Por ello, en este supuesto concreto, la acción para exigir la deuda al responsable subsidiario ha prescrito al haber transcurrido un plazo superior a cuatro años desde la declaración de fallida de fecha 26-3-2013 hasta que se notificó el día 1-4-2020 el inicio del procedimiento

Síguenos en...



de responsabilidad subsidiaria. El procedimiento de responsabilidad solidaria fue anulado, no existió, no concurría el supuesto de hecho, y por consiguiente, no sirvió para interrumpir la prescripción.

Todo lo anterior conduce a la Sala a estimar el presente recurso contencioso-administrativo».

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 17 de abril de 2023, identificando como normas legales que se consideran infringidas, los artículos 66 b) y 68.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»] y la doctrina jurisprudencial sobre la diferencia entre actos nulos y anulables a efectos de la interrupción de la prescripción de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda.

La sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de abril de 2023.

**TERCERO.**-Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 10 de enero de 2024, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

*Determinar si la declaración judicial de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria constituye un caso de anulabilidad, con eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria - artículo 66. b), en relación con el 68.2.a) LGT -; o, por el contrario, debe considerarse como un supuesto de nulidad radical o de pleno derecho -por ese solo hecho de la inexistencia del presupuesto habilitante-, sin eficacia interruptiva, pues, de la prescripción.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 66.b) y 68.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA».

**CUARTO.**-Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la Abogacía del Estado, mediante escrito registrado el 20 de febrero de 2024, interpuso el recurso de casación en el que, con base en la sentencia de esta Sala del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2022 (rec. cas. 2221/2020), aduce que «[...] la declaración judicial de no concurrencia de un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) LGT constituye un supuesto de anulabilidad, con eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria del artículo 66 b) en relación con el 68.2.a) LGT/2003, no debiendo, por ende, incluirse como supuesto de nulidad radical sin eficacia interruptiva de la prescripción la falta de acreditación del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria originaria», que debe llevar a la estimación del presente recurso (pág. 11 del escrito de interposición).

Finalmente solicita el dictado de sentencia por la que «[...] estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:

*"La declaración judicial de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria constituye un caso de anulabilidad, con eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria - artículo 66. b), en relación con el 68.2.a) LGT -"*

y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAREX impugnada».

**QUINTO.**-Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la representación procesal del Sr. Gines presenta, el día 21 de marzo de 2024, escrito de oposición en el que, tras citar las SSTs de 11 de febrero de 2010 (recurso 1707/2003) y la

sentencia núm. 447/2022, 11 de abril de 2022, apunta que, en la última citada, al igual que ocurre en la sentencia impugnada «[...] no se precisa en cuál de las causas legalmente tipificadas en el art. 217 LGT se incardina este vicio sustantivo invalidante, por lo que difícilmente puede entenderse que el Auto de Admisión efectúe censura alguna a la Sala autonómica por esta falta de precisión, limitándose más bien a constatar este hecho, máxime cuando no existe ley o doctrina alguna que exija esta determinación precisa y taxativa para declarar que un acuerdo es nulo de pleno derecho, bastando con que pueda tener encaje en algunos de los supuestos previstos en el citado art. 217 de la LGT que [...] es a [su] juicio perfectamente incardinable en los actos de contenido imposible (217. 1 c) de la LGT), en la medida en que la Administración tributaria declaró un acuerdo de responsabilidad solidaria por sucesión, con la consiguiente liquidación, a quien no reunía las circunstancias precisas para convertirse en sujeto pasivo de la misma, al no realizarse los presupuestos que determinaban el nacimiento de su obligación tributaria» (pág. 7 del escrito de oposición). Insiste la recurrida en que «[...] lo relevante no es aisladamente que la no concurrencia de un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT constituya per se un supuesto de anulabilidad o nulidad radical, sino que precisamente por el juego de los artículos 66. b) y 68.2.a), de la Ley General Tributaria - cuya interpretación se elude de contrario abordar o siquiera reproducir, pese a ser señalados como objeto específico de interpretación en este recurso y no cansarse de repetir que han sido infringidos -, da lugar en el supuesto de hecho concreto que nos ocupa a la prescripción de la acción contra [su] mandante» que «[...] que ha estado completamente ajeno a cualquier actividad recaudatoria desde antes incluso de la declaración de fallido de ALIMENTACIÓN Y BEBIDAS DE ZAFRA S.L.L. con fecha de 26 de marzo de 2013, por lo que ha sido igualmente inexistente el requerido conocimiento formal del obligado tributario (mi mandante) previsto en el art. 68.2.a), de la Ley General Tributaria reproducido, durante al menos los siete años transcurridos hasta el 9 de marzo de 2020, en que se inició el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria frente a él [...]» (págs. 9-10).

Respecto a la cuestión casacional, propone como doctrina que: «La declaración judicial de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria, constituye un caso de nulidad radical o de pleno derecho, por el solo hecho de la inexistencia del presupuesto habilitante, sin eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria - artículo 66. b), en relación con el 68.2.a) LGT- cuando esta se dirija a un obligado tributario distinto al sujeto cuya responsabilidad solidaria se ha declarado inexistente y al que no se le haya comunicado formalmente ninguna acción de la Administración tributaria, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria» (pág. 11), y suplica a la Sala «dicte sentencia en la cual desestime el recurso de casación y en su virtud acuerde:

- 1) Fijar la interpretación de las normas referidas como infringidas en los motivos del recurso en el sentido propugnado por esta parte, con todas las consecuencias inherentes a la satisfacción de los intereses actuados.
- 2) Confirmar la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de fecha 3 de marzo de 2023, dictada en el procedimiento ordinario 470/2022
- 3) Condenar a la Administración recurrente a las costas del presente recurso».

**SEXTO.**-Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 24 de septiembre de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 121/2023, de 3 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, estimatoria del recurso núm. 470/2022, promovido por don Gines contra la

Síguenos en...



resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura [«TEAR»], de fecha 27 de julio de 2022, dictada en las reclamaciones instadas contra el acuerdo que declaraba a don Gines como responsable subsidiario de las deudas tributarias de la mercantil Alimentación y Bebidas Zafra, S.L..

**SEGUNDO.-** *Antecedentes del litigio.*

Los antecedentes del litigio en que ha recaído la sentencia recurrida son como sigue:

1. La deudora principal, Alimentación y Bebidas Zafra, S.L. no ingresó, ni en periodo voluntario ni en ejecutivo, la deuda tributaria resultante de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido del 1º y 4º trimestre de 2010 y 2º y 3º trimestre del año 2011. Tampoco lo hizo con el Impuesto sobre sociedades, 2009, siendo declarado fallido el 26 de marzo de 2013.

2. El 23 de noviembre de 2015, se inició el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria de esas deudas a la mercantil Comercialización de Bebidas del Suroeste, S.L., por el cauce del artículo 42.1.c) LGT.

3. El 20 de abril de 2016, se declaró a esta sociedad, Comercialización de Bebidas del Suroeste, S.L., como responsable solidaria de las deudas de Alimentación y Bebidas Zafra, S.L, acompañándose los documentos en que se requería el pago en los plazos del artículo 62.2 LGT todo ello de acuerdo con los artículos 174, apartado 4 c) y 6, y 175 LGT.

4. Contra esta resolución se interpuso reclamación el 11 de mayo de 2016, desestimada por el TEAR el 28 de junio de 2018, siendo luego impugnada ante el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que dictó sentencia nº 195/2019, de 11 de junio (recurso nº 519/2018), en sentido estimatorio, siendo su fallo del siguiente tenor literal:

«Que, en atención a lo expuesto, debemos de (sic)estimar y estimamos el recurso contencioso- administrativo interpuesto por Comercialización de bebidas del suroeste. Sociedad limitada, contra la resolución del TEARE de 28 de junio de 2018 a que se refieren los presentes autos y en su virtud la debemos de (sic)anular y anulamos por no ser conforme a Derecho, y todo ello con expresa condena en costas en cuanto a las causadas en el presente recurso para la Administración demandada».

La referida sentencia devino firme.

5. El 9 de marzo de 2020 se inició otro procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria a don Gines, por la vía del artículo 43.1. b) LGT, siéndole notificado dicho acuerdo el 1 de abril de 2020.

6. El 30 de julio de 2020, se declaró al Sr. Gines responsable subsidiario de las deudas de Alimentación y Bebidas Zafra, S.L. Contra esta resolución se interpuso reclamación ante el TEAR, desestimada por resolución de 27 de julio de 2022.

7. Disconforme, el Sr. Gines interpuso recurso nº 470/2022 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que fue estimado en la sentencia de 3 de marzo de 2023, con la siguiente motivación:

«[...] SÉPTIMO.- La sentencia del TSJ de Extremadura de fecha 11 de junio de 2019 resolvía el PO 519/2018, presentado contra el Acuerdo que declaraba responsable solidaria a la empresa Comercialización de Bebidas del Suroeste, SL, de las deudas de la deudora principal Alimentación y Bebidas Zafra, SL.

La sentencia anulaba el Acuerdo de responsabilidad solidaria y la Resolución del TEAR de Extremadura debido a que consideraba que no concurrían suficientes elementos fácticos para declarar a Comercialización de Bebidas del Suroeste, SL, responsable solidaria.

La sentencia fallaba que no estábamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) LGT, es decir, el pronunciamiento era que no concurría la responsabilidad solidaria declarada por la Administración al no existir sucesión por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas.

Se trata de una decisión sobre el fondo del asunto y referido a la esencia de la declaración de responsabilidad, impidiendo que la Administración pueda volver a declarar la responsabilidad solidaria de la misma empresa.

No puede equipararse el supuesto a los casos de anulabilidad por falta de motivación, aplicación indebida de algún elemento del tributo, anulación parcial de algún extremo o

alcance de la responsabilidad o defecto formal que permitiera una retroacción y la posible subsanación del defecto o irregularidad por la Administración, sino que la sentencia resolvía sobre el fondo del asunto, declarando la inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria.

Ante ello, el pronunciamiento de la sentencia solo puede consistir en un motivo de nulidad de pleno derecho por inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria, de manera que todo lo actuado no existió y no sirvió para interrumpir la prescripción.

No de otra manera puede entenderse el pronunciamiento estimatorio del TSJ de Extremadura. La no concurrencia del supuesto de responsabilidad solidaria significa que no había responsables solidarios y la Administración debió dirigirse desde la declaración de fallida frente al responsable subsidiario.

Por ello, en este supuesto concreto, la acción para exigir la deuda al responsable subsidiario ha prescrito al haber transcurrido un plazo superior a cuatro años desde la declaración de fallida de fecha 26-3-2013 hasta que se notificó el día 1-4-2020 el inicio del procedimiento de responsabilidad subsidiaria. El procedimiento de responsabilidad solidaria fue anulado, no existió, no concurría el supuesto de hecho, y por consiguiente, no sirvió para interrumpir la prescripción.

Todo lo anterior conduce a la Sala a estimar el presente recurso contencioso-administrativo [...]» (sic).

#### **TERCERO.-** *La cuestión del interés casacional.*

Por auto de 10 de enero de 2024 la Sección Primera de esta Sala admitió el presente recurso de casación para dilucidar la siguiente cuestión de interés casacional:

«[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la declaración judicial de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria constituye un caso de anulabilidad, con eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria - artículo 66. b), en relación con el 68.2.a) LGT -; o, por el contrario, debe considerarse como un supuesto de nulidad radical o de pleno derecho -por ese solo hecho de la inexistencia del presupuesto habilitante-, sin eficacia interruptiva, pues, de la prescripción.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 66.b) y 68.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. [...]».

#### **CUARTO.-** *La posición de las partes en el recurso de casación.*

A) La posición de la recurrente, Administración General del Estado.

El escrito de interposición de la Abogacía del Estado argumenta que «[...] la declaración judicial de no concurrencia de un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) LGT constituye un supuesto de anulabilidad, con eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria del artículo 66 b) en relación con el 68.2.a) LGT/2003, no debiendo, por ende, incluirse como supuesto de nulidad radical sin eficacia interruptiva de la prescripción la falta de acreditación del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria originaria», que debe llevar a la estimación del presente recurso (pág. 11 del escrito de interposición).

Finalmente solicita el dictado de sentencia por la que «[...] estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:

«[...] La declaración judicial de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria constituye un caso de anulabilidad, con eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria - artículo 66. b), en relación con el 68.2.a) LGT [...]».

B) Escrito de oposición.

Destaca que en la sentencia impugnada «[...] no se precisa en cuál de las causas legalmente tipificadas en el art. 217 LGT se incardina este vicio sustantivo invalidante, por lo que

difícilmente puede entenderse que el Auto de Admisión efectúe censura alguna a la Sala autonómica por esta falta de precisión, limitándose más bien a constatar este hecho, máxime cuando no existe ley o doctrina alguna que exija esta determinación precisa y taxativa para declarar que un acuerdo es nulo de pleno derecho, bastando con que pueda tener encaje en algunos de los supuestos previstos en el citado art. 217 de la LGT que [...] es a [su] juicio perfectamente incardinable en los actos de contenido imposible (217. 1 c) de la LGT), en la medida en que la Administración tributaria declaró un acuerdo de responsabilidad solidaria por sucesión, con la consiguiente liquidación, a quien no reunía las circunstancias precisas para convertirse en sujeto pasivo de la misma, al no realizarse los presupuestos que determinaban el nacimiento de su obligación tributaria» (pág. 7 del escrito de oposición). Insiste la recurrida en que «[...] lo relevante no es aisladamente que la no concurrencia de un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT constituya per se un supuesto de anulabilidad o nulidad radical, sino que precisamente por el juego de los artículos 66. b) y 68.2.a), de la Ley General Tributaria - cuya interpretación se elude de contrario abordar o siquiera reproducir, pese a ser señalados como objeto específico de interpretación en este recurso y no cansarse de repetir que han sido infringidos -, da lugar en el supuesto de hecho concreto que nos ocupa a la prescripción de la acción contra [su] mandante» que «[...] que ha estado completamente ajeno a cualquier actividad recaudatoria desde antes incluso de la declaración de fallido de ALIMENTACIÓN Y BEBIDAS DE ZAFRA S.L.L. con fecha de 26 de marzo de 2013, por lo que ha sido igualmente inexistente el requerido conocimiento formal del obligado tributario (mi mandante) previsto en el art. 68.2.a), de la Ley General Tributaria reproducido, durante al menos los siete años transcurridos hasta el 9 de marzo de 2020, en que se inició el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria frente a él [...]» (págs. 9-10).

Respecto a la cuestión casacional, propone como doctrina la siguiente: «La declaración judicial de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria, constituye un caso de nulidad radical o de pleno derecho, por el solo hecho de la inexistencia del presupuesto habilitante, sin eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria - artículo 66. b), en relación con el 68.2.a) LGT- cuando esta se dirija a un obligado tributario distinto al sujeto cuya responsabilidad solidaria se ha declarado inexistente y al que no se le haya comunicado formalmente ninguna acción de la Administración tributaria, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria».

#### **QUINTO.- Marco normativo.**

Son relevantes para el examen de la cuestión suscitada las siguientes normas:

1. Artículo 66 LGT. Plazos de prescripción.

«Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

[...]

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas[...].»

2. Artículo 68.2. LGT. Interrupción de los plazos de prescripción.

«1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

[...]

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

Síguenos en...

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

[...]

8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás».

3. Artículo 217 LGT. Declaración de nulidad de pleno derecho.

«1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Que tengan un contenido imposible.

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal. [...]».

#### **SEXTO.- El juicio de la Sala.**

El recurso de casación interpuesto por la abogacía del Estado impugna la sentencia recurrida por infracción de los artículos 66 b) (prescripción a los cuatro años del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas), 68.2.a) de la LGT y 217 LGT/2003, así como la doctrina jurisprudencial sobre la diferencia entre actos nulos y anulables a efectos de la interrupción de la prescripción de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda, doctrina que considera necesitada de matización o concreción en un caso de responsabilidad tributaria en cascada.

La única cuestión de interés casacional consiste en determinar si el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sirvió de *dies a quod* del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda al responsable subsidiario, teniendo en cuenta que una y otra se dirigen contra sujetos distintos. Así, la de responsabilidad solidaria se dirige contra Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L., y la del responsable subsidiario se dirige a quien había sido administrador de la deudora principal, Alimentación y Bebidas Zafra S.L.

Es relevante señalar que se anuló por sentencia de la Sala del TSJEx la primera declaración de responsabilidad solidaria, y ello por no apreciar los requisitos sustantivos para tal declaración, por lo que la sentencia recurrida entiende que decayó su eficacia iniciadora, a efectos del plazo de prescripción que pudiera afectar al luego declarado responsable subsidiario, lo que le lleva a estimar la prescripción, ya que el único evento iniciador de ese plazo de prescripción que restaría tras aquella declaración de invalidez es la declaración de fallido del deudor principal, que se acordó el 26 de marzo de 2013, siendo así que el inicio del procedimiento de responsabilidad subsidiaria se produjo el 9 de marzo de 2020.

La sentencia recurrida, en base a una distinción, entre actos anulados por defectos formales (falta de motivación u otro defecto, con retroacción de actuaciones) y por defectos

Síguenos en...

materiales o de fondo, sin retroacción, considera que el pronunciamiento de la sentencia "solo puede consistir en un motivo de nulidad de pleno derecho por inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria, de manera que todo lo actuado no existió y no sirvió para interrumpir la prescripción". No obstante, ni esta sentencia, ni la que en su día invalidó la declaración de responsabilidad solidaria identifican ese motivo de nulidad de pleno derecho. La cuestión suscitada debe analizarse no solo en el ámbito de los conceptos de nulidad, anulabilidad o inexistencia, sino también en la relación jurídica existente entre la Administración tributaria y los distintos obligados tributarios.

En nuestra STS de 11 de abril de 2020 (rec. cas. 3500/2020) se dijo, acerca de esta doctrina general lo siguiente:

«[...] SEGUNDO.- Sobre la doctrina general.

Con carácter general la cuestión formulada de interés casacional objetivo en el auto de admisión ha sido ya despejada vía jurisprudencial.

Dicha jurisprudencia recogida, por ejemplo en las sentencias de 15 de junio de 2015, rec. cas. 1551/2014, y 23 de junio de 2020, rec. cas. 5086/2017, recaídas en supuestos de ejecución de sentencias pero que en tanto desarrollan la base dogmática de general aplicación sirven en lo que ahora interesa, parte de la distinción entre vicio formal y vicio material.

El vicio formal se identifica con el procedimiento y con la exteriorización documental de la voluntad administrativa. Y se caracteriza porque solo anula el acto cuando supone la carencia de los requisitos formales indispensables para que alcance su fin o cause indefensión del interesado.

El vicio material o de fondo es el resultado de analizar la aplicación de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, comprendiendo dentro de la categoría todos aquellos que están relacionados con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria.

En la línea que venimos apuntando, mientras que el vicio formal da lugar a la retroacción de actuaciones, el vicio sustancial puede dar lugar a la reiteración de los actos. Esto es, la Administración podrá dictar un nuevo acto ajustado a Derecho mientras su potestad esté viva.

Cabe distinguir, por demás, por el grado de invalidez que puede declararse, anulabilidad y la nulidad de pleno derecho. En lo que ahora interesa, la diferencia sustancial radica en que mientras el acto anulado interrumpe la prescripción, el nulo produce efectos ex tunc y no interrumpe el plazo de prescripción.

Ha de convenirse que una liquidación dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, artº 101 de la LHL, en relación con el artº 36 de la LGT, en cuanto afecta a un elemento esencial de la relación tributaria, constituye un vicio material o sustantivo invalidante, en tanto que se aplicó la norma tributaria afectando a un elemento definitorio de la obligación tributaria, sin que lo actuado haya interrumpido el plazo de prescripción, por lo que en todo caso la Administración podría volver a girar la liquidación de estar en plazo por no haber prescrito su derecho, la cuestión pues se traslada a comprobar si había transcurrido o no el plazo de prescripción para volver a liquidar.

Lo que debe llevarnos a concluir que la emisión de una liquidación tributaria tras la anulación de una anterior que fue revocada en vía económico administrativa por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, es un acto que se ha de entender realizado en el seno de un procedimiento de liquidación provisional distinto del original anulado, sin que para el sustituto legal se haya interrumpido el plazo de prescripción, siendo la única limitación temporal a la que queda sometida la administración liquidadora el plazo de cuatro años de prescripción del artº 66 de la LGT.[...].»

En efecto, la cuestión no es tanto si el acuerdo se invalidó por motivos de nulidad de pleno derecho o de anulación. Estas categorías, aparentemente claras en la dogmática jurídica, dejan de serlo en el terreno de la realidad. Ahora bien, que no quepa identificar en la sentencia que invalidó la declaración de responsabilidad de la empresa Comercialización de Bebidas del Suroeste un concreto vicio de los de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, no basta para otorgar a aquella actuación los efectos interruptivos de la prescripción

en todo caso y respecto a cualquier sujeto. Antes bien, esa actuación no puede surtir efectos interruptivos de la prescripción respecto a otro obligado tributario a título de responsable subsidiario. Dicho de otra forma, la iniciación y culminación de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria que es anulado por motivos de fondo, carece de todo efecto interruptivo, porque una vez declarado que aquel a quien se atribuía tal responsabilidad solidaria no lo era, hay que concluir que nunca tuvo tal condición y, por tanto, los actos dirigidos contra el mismo en esa pretendida condición de responsable solidario, no han surtido efectos interruptivos de la prescripción como, en principio, ocurriría si realmente le correspondiera tal calificación ( art. 68.8 LGT).

Por todo ello, la actuación de la Administración de declaración de responsable solidario no tuvo efectos interruptivos porque, además de que fue invalidada por motivos sustantivos (por tanto, no es susceptible de retroacción ni de reiteración respecto a ese mismo sujeto), lo cierto es que se produjo respecto a quien no es obligado tributario (pues se declaró por motivos de fondo que no tenía tal condición), por lo que nunca ha surtido efectos interruptivos de la prescripción respecto a quien, posteriormente, fue objeto de un procedimiento de declaración de responsable subsidiario.

El recurso de casación ha de ser desestimado.

#### **SÉPTIMO.-** *Las costas*

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso al no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, de manera que, como determina el art. 93.4 de la Ley jurisdiccional, cada parte abonara las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido , de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas:

**1.-**No haber lugar al recurso de casación núm. 2977/2023, interpuesto por la Abogacía del Estado, en la representación que le es propia, contra la sentencia núm. 121/2023, dictada el 3 de marzo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, estimatoria del recurso núm. 470/2022.

**2.-**Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos dispuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Subir

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).