

■ Tribunal Supremo

■ Sentencia de 6 de octubre de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada

Responsables tributarios. Deudas derivadas de retenciones sobre los rendimientos del trabajo.

El Tribunal se pronuncia sobre diversas cuestiones referidas al artículo 72 de la Ley General Tributaria (230/1963). En algunas de las cuestiones se reiteran criterios de interpretación ya mantenidos anteriormente, pero es de destacarse la abundante argumentación destinada a esclarecer el significado de la expresión “responsabilidades tributarias” del que queda excluido en el caso las deudas derivadas de retenciones sobre los rendimientos del trabajo.

Fundamentos de Derecho

(...)

Tercero.- (...) el artículo 72 de la Ley General Tributaria contempla y se encara con un hecho real, consistente en que la actividad o explotación de la que es titular una persona, cualquiera que sea la naturaleza jurídica del título, pasa a ser realizada por otra persona distinta, cualquiera que sea el cauce jurídico utilizado, que puede ser la compraventa o transmisión a título oneroso de la empresa o negocio e incluso puede ser la sucesión a título lucrativo (herencia, legado o donación), en cuyo caso el alcance de la responsabilidad tributaria queda atemperada o limitada por el propio Derecho de Sucesiones, que permite limitar el alcance de la sucesión, al importe de los bienes heredados (aceptación de la herencia a beneficio de inventario), o mediante la fusión o absorción de sociedades, en cuyo caso la asunción de todo el patrimonio (activo y pasivo) de la sociedad absorbida o fusionada, implica la subrogación de todas las obligaciones, incluidas la tributarias, de manera, que es el propio Derecho Mercantil el que va mas allá que el artículo 72 de la Ley General Tributaria.

(...) pero la realidad había enseñado que puede transmitirse el negocio o la explotación, sin necesidad de transmitir absolutamente todos los elementos del activo y del pasivo, por ello el apartado 2, del artículo 13 del Reglamento General de Recaudación, en una tarea interpretativa y de desarrollo del artículo 72 de la Ley General Tributaria, no hizo sino tener presente esta realidad, precisando con loable medida que la responsabilidad tributaria establecida en dicho artículo 72 no se produce con la simple transmisión de elementos activos aislados, salvo que tales adquisiciones aisladas encubran una adquisición del todo, decisión ésta que dependerá de las circunstancias concurrentes, a enjuiciar en cada caso por los Tribunales de Justicia.

No existe la dicotomía que pretende la recurrente, sino una norma general, el artículo 72 de la Ley General Tributaria, y una precisión objetiva y especial, hecha por el artículo 13, apartado 2 del Reglamento General de Recaudación.

(...)

Séptimo.- El quinto motivo casacional se formula por infracción del artículo 37 de la Ley General Tributaria al declarar la procedencia de la derivación de responsabilidad a la reclamante, con carácter solidario, al amparo de lo previsto en el artículo 13.5 del Reglamento General de Recaudación .

(...) La Sala comparte este quinto motivo casacional, porque ha mantenido en sus sentencias de 26 de Mayo de 1994 y en las mas recientes de 24 de Septiembre de 1999 (Rc. de casación nº 7687/1994) y 15 de Julio de 2000 (Rec. Casación nº 2971/1995) que la responsabilidad del artículo 72 de la Ley General Tributaria es subsidiaria. (...)

Octavo.- El sexto motivo casacional es por infracción del artículo 37 de la Ley General Tributaria así como del artículo 11 del Reglamento General de Recaudación y del artículo 24 de la Constitución Española.

El carácter subsidiario de la responsabilidad que nos ocupa, según anteriormente se ha razonado, determina que, conforme al artículo 11 del Reglamento General de Recaudación entonces vigente y, actualmente, el artículo 14 del propio texto reglamentario, para poder derivar dicha responsabilidad resulta requisito necesario e ineludible la previa declaración del fallido del deudor inicial, debiendo notificarse además al nuevo deudor la correspondiente liquidación tributaria de la que se deriva la deuda reclamada¹⁰⁰.

La Sala comparte este sexto motivo casacional, aclarando que es un simple corolario o consecuencia lógica que la aceptamos del quinto motivo

Noveno.- El séptimo motivo casacional es por "infracción del artículo 72.1 de la Ley General Tributaria, en cuanto se declara la responsabilidad de la reclamante por deudas tributarias no derivadas del desarrollo de la explotación o actividad económica (...)

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cantabria, en la primera instancia de la vía económico-administrativa, excluyó de la derivación de responsabilidad las cantidades correspondientes a deudas tributarias por razón de retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal. No hacía más que aplicar una reiterada doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central expresada en múltiples resoluciones, como las de fecha 12-VII-1988, 29-IX-1989 y 21-III-1990.

Ello no obstante, ante el recurso de alzada planteado por el entonces Director General de Recaudación, el Tribunal Central sostiene el criterio contrario, que se mantiene en la sentencia que ahora se recurre.

Y tanto en aquella resolución como en esta sentencia no se explica realmente porqué ha de entenderse que las cantidades correspondientes a retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo constituyen "deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas", que son las que contempla realmente el artículo 72 de la Ley General Tributaria.

Esta Sala se encaró con esta cuestión en la Sentencia de fecha 15 de Julio de 2000 (Rec. de Casación n° 297111995, en consecuencia, por respeto del principio de unidad de criterio, reproducimos los fundamentos de esta Sentencia:

"La entidad recurrente fundamenta este (...) motivo casacional en que los débitos tributarios por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -concepto de retenciones- no derivan del ejercicio de explotaciones o actividades económicas, invocando a su favor la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de 28 de Febrero de 1991, que remitiéndose a las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de Julio de 1988 y 21 de Marzo de 1990, declaró que los débitos tributarios por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas sí derivan de la actividad económica, pero no ocurre lo mismo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta invocación, como criterio de la Administración Tributaria es débil, porque en este caso concreto, el Tribunal Económico Administrativo Central sostuvo lo contrario en su Resolución de 10 de Junio de 1992 que estimó el recurso de alzada del Director General de Recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda, declarando que el retenedor está obligado al pago de la deuda tributaria como deudor principal por lo que "es de concluir que la responsabilidad, en el caso de sucesión en la titularidad de aquella explotación del cesionario abarca también las deudas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -Retenciones, que para con la Hacienda Pública hubiera contraído la persona del transmitente, conclusión ésta que se ratifica aún mas si se tiene en cuenta que el artículo 72 de la Ley General Tributaria se refiere no sólo a deudas sino también a responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación".

La solución a este problema interpretativo es dudosa, y buena prueba de ello es que la Administración Tributaria ha mantenido posiciones contrarias.

La Sala no comparte el criterio mantenido por el Abogado del Estado y, por el contrario, entiende que la responsabilidad tributaria prevista y regulada en el artículo 72 de la Ley General Tributaria no alcanza a los débitos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a los trabajadores de la empresa (...), porque su hecho imponible es, en este caso concreto, la aportación de trabajo, como uno de los factores que determinan el concepto de explotación o actividad económica, pero que por definición no constituye "per se" la explotación o actividad económica.

(...) es claro que tal ordenación de los medios de producción la ha realizado la entidad transmitente (...), pero no sus trabajadores, razón por la cual ha de concluirse que los débitos tributarios por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concepto de retenciones, no corresponden al elemento del hecho imponible propio y específico de una explotación o actividad económica (...)

En cuanto al argumento esgrimido por el Abogado del Estado, consistente en afirmar que la expresión: "(...) y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas (...)", comprende las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contradice claramente el recurso de alzada de la Dirección General de Recaudación que

mantiene que el sujeto retenedor es un verdadero sujeto pasivo, de una obligación autónoma, de modo que mal puede incluirse bajo la rúbrica de "responsabilidades" cuando lo es como sujeto pasivo de una deuda tributaria.

La Sala entiende que hay que dar un significado al segundo elemento objeto de la responsabilidad por sucesión en la actividad económica, que son las denominadas "responsabilidades tributarias", tal como lo expresa el artículo 72: "1. Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas..."

Por de pronto, el artículo 13 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de Noviembre, aplicable al caso, zanjó la cuestión prescindiendo en su texto de dichas "responsabilidades tributarias", y así inició el apartado 1, del siguiente modo: "1. Las deudas tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas (...)", sin que aparezca ni en este artículo ni en la correspondiente Regla 8ª de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por Decreto 2260/1969, de 24 de Julio, mención o referencia alguna a la extensión de la responsabilidad por sucesión, a algo que no sean las deudas tributarias.

Sin embargo, el artículo 72 de la Ley General Tributaria menciona las deudas tributarias y las responsabilidades tributarias, de ahí que el nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de Diciembre, no se haya atrevido a suprimir una parte del precepto legal, para así eludir los problemas de su interpretación y alcance, y por ello el artículo 13, se inicia con la expresión: "1. Las deudas tributarias y responsabilidades (...)", pero lo cierto es que no define, ni delimita, ni aclara qué entiende por responsabilidades tributarias.

Podría pensarse que dentro de las "responsabilidades tributarias" se hallan las sanciones, pero lo cierto es que el concepto técnico-jurídico de deuda tributaria comprende, según el artículo 58,2.e) de la Ley General Tributaria, la sanciones pecuniarias, de modo que esta interpretación ha de ser rechazada por redundante.

Lo mismo acontece respecto de los recargos, incluido el de apremio, que también forman parte de la deuda tributaria.

Es posible también pensar que dentro de la "responsabilidades tributarias" se hallan comprendidos aquellos casos en que el titular "ex ante" de la explotación o actividad económica, hubiere incurrido en alguno de los supuestos de "responsables del tributo", previstos y regulados en los artículos 37, 38, 39, 40 y 41 de la Ley General Tributaria, de modo que la responsabilidad por sucesión en la titularidad "ex post" de una explotación o actividad económica, que regula el artículo 72 de la Ley General Tributaria, comprendería las deudas tributarias de las que el anterior titular haya sido sujeto pasivo, y también de aquellas que fuere sujeto responsable (arts. 37 a 41), siempre, y esto es importante, que en todo caso deriven de la explotación o actividad económica.

Por último, la Administración General del Estado sostuvo en el recurso de casación nº 7687/1994, interpuesto por ella, que las "responsabilidades tributarias", a los efectos del artí-

culo 72 de la Ley General Tributaria, se referían a las obligaciones tributarias nacidas, "ex lege", pero no liquidadas en el momento de la sucesión en la titularidad. Reproducimos la parte de la sentencia de esta Sala de fecha 24 de Septiembre de 1999, que resolvió el recurso de casación nº 7687/1994 : "En cuanto a la situación jurídica de las obligaciones tributarias transmisibles, cuestión esta crucial, por cuanto la sentencia de la Audiencia Nacional, cuya casación se pretende, afirmó que la responsabilidad del artículo 72.1 de la Ley General Tributaria, sólo afectaba, textualmente: "a las deudas y responsabilidades tributarias existentes en el momento en que se produce la sucesión en la titularidad, y, en consecuencia, no abarca las liquidadas o establecidas con posterioridad a dicho momento", la Sala no comparte en absoluto dicha tesis, al contrario entiende que la expresión "deudas y responsabilidades tributarias derivadas..." comprende todas las obligaciones tributarias devengadas "ex lege", con anterioridad al cambio de titularidad, aunque , por supuesto, algunas de ellas sean liquidadas con posterioridad, liquidaciones que deberán ser practicadas al sujeto pasivo de las mismas, es decir al transmitente, y pagadas por él, y sólo si resulta fallido, deberá derivarse la responsabilidad al sujeto responsable (...)

La Sala considera que la expresión "... y responsabilidades tributarias" del artículo 72.1 de la Ley General Tributaria, comprende las obligaciones tributarias mencionadas, pero no liquidadas, y así el nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de Diciembre, ha precisado en el artículo 13, apartado 1, segundo párrafo, que "la responsabilidad alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, incluso las rentas obtenidas de ellas", que fue el criterio mantenido por la Administración General del Estado en el recurso de casación nº 7.687/1994, razón por la cual ha de rechazarse su actual argumento de que la expresión "... y responsabilidades tributarias" comprende y permite extender los efectos del artículo 72 de la Ley General Tributaria a las retenciones por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondientes a las retribuciones del personal de la empresa, como una responsabilidad tributaria mas."

(...) Estimados los motivos quinto, sexto y séptimo, la Sala estima el presente recurso de casación, y en consecuencia casa y anula la sentencia recurrida.