

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 11ª, Resolución de 9 Jun. 2010, rec. 1065/2010

Nº de Recurso: 1065/2010

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Responsables tributarios. La determinación de responsabilidad subsidiaria está sujeta a la previa declaración de fallido, como presupuesto necesario para iniciar el procedimiento de recaudación. La procedencia y conformidad a Derecho de la declaración de fallido, no depende de que se hayan cumplido todos los actos del procedimiento ejecutivo de apremio respecto de todas las deudas derivadas del sujeto pasivo, sino de que responda a la ausencia real de bienes o derechos realizables del deudor conocidos por la Administración tributaria.

Normativa aplicada

TEXTO

En la Villa de Madrid, a 9 Jun. 2010

En el recurso de alzada para la unificación de criterio que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovido por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en Madrid, calle San Enrique 17, contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... de 30 Abr. 2007, en materia referente a derivación de responsabilidad subsidiaria a un administrador.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: La Jefa de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de... de la Agencia Tributaria, dictó acuerdo de fecha 14 May. 2008 de derivación de responsabilidad subsidiaria, al amparo del artículo 40 de la Ley 230/1963 General Tributaria, a D. A, D.ª B y D. C, en su condición de administradores de la deudora principal, X, S.L., declarada fallida el día 6 Feb. 2008. El procedimiento de derivación se había iniciado mediante el acuerdo correspondiente, de fecha 12 Feb. de febrero del mismo año.

La deudora principal había sido constituida el 17 Jul. 1995, siendo nombrado administrador único D. A hasta 25 Jul. 1996, en que pasan a serlo los tres citados con carácter solidario hasta el 3 Feb. 2004, en que nuevamente es nombrado administrador único D. A. A éste le fueron derivadas ciertas deudas, y a los tres, con carácter solidario entre ellos, las siguientes:

CONCEPTO	CUOTA E INTERESES	SANCIÓN	INGRESOS	IMPORTE VOLUNTARIA
Actas IVA 2003	41.041,69			41.041,69
Actas IVA 2003 sanción		12.884,39	4.877,77	8.006,62
Actas Soc. 2003 sanción		3.022,34		3.022,34
Pérdida reducción sanción IVA 2003 25% Ley 58/03		4.294,80		4.294,80

Pérdida reducción sanción Soc. 2003 25% Ley 58/03		1.007,45	1.007,45
Total			57.372,90

En el acuerdo de derivación de responsabilidad y en el resto del expediente constan, entre otros, los siguientes extremos y documentos:

1) En la primera página del acuerdo de derivación, antes del apartado de hechos, consta la relación de las deudas del deudor principal, las recogidas y otras, indicándose para cada una de ellas la clave de liquidación; el concepto; la cuota, intereses y sanción; y el recargo de apremio. Respecto de una ellas consta el ingreso aplicado de 4.877,77 euros.

2) Asimismo, en el hecho tercero del mismo acuerdo se dice lo siguiente:

«Actuaciones ejecutivas desarrolladas con el obligado principal

-- Las deudas de referencia fueron apremiadas y notificadas.

-- Habiéndose desarrollado las actuaciones ejecutivas oportunas para localizar y, en su caso, trabar los elementos patrimoniales pertenecientes al deudor principal, todas las actuaciones resultaron infructuosas. Se ha obtenido un ingreso de 4.877,77 euros procedente de un acuerdo de compensación notificado al deudor en fecha 1 Sep. 2007.

-- Dado que las actuaciones llevadas a cabo por la Unidad de recaudación para la localización, traba y posterior realización de otros bienes de la titularidad de la deudora han sido infructuosas para el cobro de las deudas, por acuerdo de fecha 6 Feb. 2008 la Jefa de la Dependencia, a propuesta del Jefe de la Unidad 04732 declaró fallido al citado deudor.

-- No se han puesto de manifiesto responsables o entidades que sean susceptibles de responder solidariamente de las deudas tributarias de referencia»

3) Copia de 8 diligencias de embargo de cuentas bancarias de X, S.L., de fechas 12 Sep. 2006 y 4 Jun. 2007, dirigidas a otras tantas entidades, con copia de los documentos acreditativos de la notificación, y con el correspondiente anexo indicativo de los importes embargados cumplimentados por las mismas. Los números de las diligencias son (...). Consta asimismo el extracto de consulta del S.I.R.C. del Departamento de Informática Tributaria, de fecha 18 Jul. 2008, donde se relacionan las 8 diligencias de embargo citadas y los ingresos obtenidos respecto de 4 de ellas, por un total de 4.661,81 euros.

4) Acuerdo de compensación de oficio núm. ..., de fecha 10 Ago. 2007 y notificado el día 29 siguiente, por importe de 4.877,77 euros.

5) Diligencia de 6 Feb. 2008 de la Jefa de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de..., para hacer constar que no existen bienes embargables de X, S.L., conocidos por la Administración Tributaria.

**SEGUNDO:** D. C interpuso la reclamación económico-administrativa 04/2982/2008 contra el acuerdo de derivación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., alegando que la prescripción de la responsabilidad por el período transcurrido desde su cese como administrador --3 de febrero de 2004--, hasta inicio del expediente de derivación --15 de febrero de 2008-- También alega que la derivación no puede alcanzar a las sanciones por el Impuesto sobre Sociedades del año 2003, puesto que cuando se abrió el plazo para declarar por ese ejercicio ya no era administrador.

**TERCERO:** El Tribunal Regional dictó resolución de 30 Abr. 2009 estimando parcialmente la reclamación interpuesta, siendo su fallo el siguiente: «1.º Confirmar el acuerdo de fecha 14 May. 2008 por el que se declara la derivación de responsabilidad hacia el reclamante por las deudas contraídas por la entidad X, S.L., y 2.º Vaciar de contenido el alcance de dicha responsabilidad al no constar que las deudas fueran providenciadas de apremio y notificadas a la entidad deudora principal». Para ello, el Tribunal Regional argumenta que: A) En relación con la prescripción, el cómputo ha de hacerse según la jurisprudencia que cita del

Tribunal Supremo, por lo que no se ha producido en el presente caso. B) Aplicando el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 5 Nov. 2008, R.G. 2615-07, considera que la responsabilidad no puede alcanzar a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 2003, puesto que en el momento en que se presentó la declaración de dicho tributo --y se cometió la infracción tributaria--, el reclamante no era ya administrador. C) Finalmente, añade en su fundamento de derecho séptimo lo que constituye el motivo del recurso de alzada interpuesto: «Llegado a este punto, este Tribunal, en base a las amplias facultades revisoras que le otorga el artículo 237 de la Ley General Tributaria, para conocer y resolver todas las cuestiones que se susciten en un expediente de reclamación, hayan sido, o no, alegadas por las partes, tiene que declarar que en el expediente recaudatorio tramitado por la Dependencia de Recaudación de la Delegación de... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el cobro de los débitos tributarios contraídos por la deudora principal, y que ha sido remitido a este Tribunal, no obran las providencias de apremio que debieron dictarse para iniciar el procedimiento ejecutivo de apremio ni consta que las mismas hayan sido adecuadamente notificadas a la entidad mercantil deudora principal, ni tampoco constan relacionadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado en esta reclamación; y este vicio nos lleva a declarar, como ya nos hemos pronunciado en supuestos en los que se dan estas mismas circunstancias, "que no se ha seguido el procedimiento previsto para la responsabilidad subsidiaria, pues la declaración de fallido del deudor principal y de los posibles responsables solidarios debe preceder en todo caso su conocimiento de las deudas perseguidas en ejecutivo, en definitiva, que se ha de haber seguido en forma el correspondiente procedimiento de recaudación en vía de apremio, lo que exige, ante todo, la notificación de las oportunas providencias al deudor...", con la inexcusable consecuencia de tener que eliminar estas deudas del alcance de la responsabilidad que se pretende derivar hacia el reclamante.»

**CUARTO:** Notificada la resolución a la Administración tributaria en fecha que no consta, la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, mediante escrito de 15 Jul. 2009. En otro posterior de alegaciones se dice lo que a continuación se recoge de forma resumida: 1) Plena conformidad en lo que se refiere a que la derivación practicada debe serlo sólo por los importes correspondientes a la regularización practicada respecto del IVA 2003, tanto por duda liquidada como por sanción. 2) Sin embargo, no se acepta la interpretación de la Ley General Tributaria según la cual la declaración de fallido de la deudora principal debe estar precedida por la obligación de la Administración tributaria de agotar formalmente los procedimientos de apremio frente al deudor principal, y en su caso frente a los posibles responsables solidarios, de tal manera que cualquier deficiencia formal del procedimiento ejecutivo supone deficiencia asimismo de la declaración de fallido y el consiguiente efecto necesario de la nulidad de la declaración de responsabilidad subsidiaria dictada. Hay una clara diferencia entre el concepto de crédito incobrable (calificación predicable del propio crédito, en relación con las posibilidades administrativas que el mismo tiene de ser cobrado), y el de deudor fallido (calificación relativa a la insolvencia patrimonial del propio deudor). El concepto de deudor fallido fue delimitado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 1 Mar. 2006 R.G. 961-2005, en la que se afirma que la declaración de fallido no debe ser identificada con la insolvencia total, definitiva e irreversible del sujeto pasivo, sino que hay que atender a lo dispuesto en los artículos 164 y 114 del Reglamento General de Recaudación, Real Decreto 1684/1990, según el cual basta que se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables, llegando a asimilarse la carencia de bienes a la posesión de aquellos cuya adjudicación al Estado no hubiese sido acordada, y autorizándose a la Administración a no embargar aquellos de cuya realización se presuma que resultaría producto insuficiente para la cobertura del coste de realización. Hay otras resoluciones del mismo Tribunal Central que deben resaltarse: la de 13 Jun. 2007, R.G. 2478-2006, en la que la declaración de fallido se ajustaba a derecho por cuanto fue el resultado de «una adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal». En esta resolución el Tribunal Central enumera los requisitos del procedimiento de derivación, sin mencionar en ningún momento los actos propios del procedimiento de apremio, sino la correcta declaración de fallido. 3) Considera el Departamento de Recaudación que el beneficio de excusión es el presupuesto material habilitante para dirigir la acción de cobro frente a los responsables subsidiarios, y se configura como requisito de la declaración de fallido. Esta declaración se presenta habitualmente en el curso de un procedimiento administrativo, pero es independiente del mismo: dado

que la Hacienda Pública ostenta sus facultades para el cobro y el aseguramiento de la deuda tributaria desde el nacimiento de la obligación principal (artículos 133 a 162 de la Ley 58/2003), está habilitada para investigar el patrimonio de los obligados tributarios desde la misma realización del hecho imponible. Cita la resolución de 7 Oct. 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Central R.G..., en la que se dice que «...la declaración de fallido no va anudada a la notificación de la providencia de apremio». de acuerdo con el artículo 174 de la Ley 58/2003. 4) Una vez determinada la insolvencia --cualidad predicable sólo del deudor, y no de una o varias deudas, de acuerdo con el artículo 196 del Real Decreto 1065/2007--, el propio ordenamiento tributario impone a la Administración la modificación de sus procedimientos, obligándola a considerar ya vencidos los créditos de vencimiento formal posterior, dándolos de baja por referencia a la previa declaración de fallido del deudor.

De todo ello debe concluirse que ni el inicio o desarrollo formal del período ejecutivo, ni la notificación de la providencia de apremio, ni por tanto su ausencia en el expediente remitido a un Tribunal Regional, alteran la insolvencia acreditada del obligado tributario, requisito éste cuyo cumplimiento es la única condición de procedibilidad legal que el ordenamiento impone antes de proceder a derivar la responsabilidad subsidiaria, y en consecuencia se solicita del Tribunal Económico-Administrativo Central la estimación del recurso interpuesto, sentando el criterio de que la declaración de fallido no vaya anudada a la notificación de la providencia de apremio del deudor al que se refiera, de tal manera que los defectos formales predicables del procedimiento de apremio seguido contra el citado deudor no perjudiquen su declaración de fallido, siempre que no afecten la acreditación de la situación de insolvencia que esa declaración supone.

**QUINTO:** En cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 61 del Reglamento de Revisión aprobado por Real Decreto 520/05, se dio traslado del recurso interpuesto al representante de D. C para que formulase las alegaciones que estimase pertinentes. Mediante escrito de 26 Feb. 2010, contesta indicando que el Tribunal Regional exige de manera impecable que en el expediente de derivación de responsabilidad consten las providencias de apremio notificadas al deudor principal, providencias que son los títulos ejecutivos habilitantes para que la Administración tributaria pueda llevar a cabo su actuación de recaudación.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren en el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio los requisitos procedimentales de competencia, legitimación y plazo establecidos en el artículo 242 de la Ley 58/2003 General Tributaria para su admisión a trámite y resolución.

**SEGUNDO:** El artículo 37 de la Ley 230/1963 General Tributaria declaraba --como por otra parte también lo hace el 41.5 de la Ley 58/2003 que la ha sustituido--, que la declaración de responsabilidad subsidiaria estaba sujeta a la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, es decir, a la declaración de su insolvencia. La declaración de fallido no es propiamente un título ejecutivo para actuar contra el responsable subsidiario y no forma parte, propiamente hablando, del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, sino que es un presupuesto de hecho conforme al cual el procedimiento de derivación de responsabilidad es viable. Y en esto consiste precisamente lo que la doctrina científica denomina el beneficio de excusión, según el cual, antes de dirigirse contra el responsable subsidiario, ha de comprobarse y establecerse de manera no meramente formal que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de patrimonio suficiente, teniendo en cuenta que no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables.

Para determinar cómo y cuándo se ha de hacer la declaración de fallido, debemos acudir a lo dispuesto por el Reglamento General de Recaudación. El artículo 164 del Real Decreto 1684/1990 (Reglamento vigente hasta el día 31 Dic. 2005), disponía en su apartado 1 que «Una vez comprobada en el curso del procedimiento de apremio la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios, serán declarados fallidos por el órgano de recaudación. A estos efectos, se considerarán insolventes aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables cuando los poseídos por el deudor no hubiesen sido adjudicados al Estado de conformidad con lo que se establece en el Título II de este

Libro». Por su parte, el artículo 61.1 del nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005 establece que: «Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.»

**TERCERO:** Así pues, de acuerdo con la normativa citada, lo relevante es que se ignore la existencia de bienes o derechos realizables o embargables del deudor, lo cual implica las siguientes consideraciones:

1.ª Si hablamos de bienes realizables o embargables es que ha finalizado el período voluntario de pago del deudor principal, iniciándose por imperativo legal el período ejecutivo o de apremio, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 46 del Real Decreto 1684/1990 y 69 del Real Decreto 939/2005.

No obstante, puede darse el caso de que respecto de algunas deudas no se haya siquiera iniciado o finalizado ese período voluntario. Es el caso regulado en el artículo 196 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección de Procedimientos Comunes, relativo a la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector: declarado un deudor fallido con anterioridad, las deudas que se liquiden posteriormente ni siquiera necesitarán de la apertura de ese período voluntario --y de su finalización sin pago del deudor principal--, para que puedan ser derivadas al deudor subsidiario.

2.ª Iniciado el período ejecutivo, ninguna norma de las citadas establece que el procedimiento ejecutivo haya de seguirse respecto de todas y cada una de las deudas en toda su posible tramitación administrativa, sino que lo que es preceptivo es la constatación de la insolvencia del deudor, constatación ésta que puede obtenerse sin agotar esa tramitación, y que será fruto de las actuaciones ejecutivas respecto de alguna o algunas de las dudas --la derivadas u otras--, y de comprobación e investigación de la situación patrimonial del deudor que haya llevado a cabo la Administración tributaria y ello precisamente porque la declaración de fallido no puede ser una mera declaración formal.

Tal y como señala el Departamento de Recaudación en su recurso, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha expuesto este criterio en sus resoluciones, en las citadas por el propio Departamento y en otras más recientes incluso, como es el caso de la de 24 Feb. 2010, R.G...

**CUARTO:** Como los demás presupuestos necesarios para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad, la constatación de la situación de insolvencia total o parcial del deudor principal y su plasmación en la declaración de fallido, puede ser discutida por los interesados y debe ser revisada por los Tribunales Económico-Administrativos. Es por ello que la Administración tributaria ha de recoger en la documentación que ponga a disposición de ambos --en el período de alegaciones y en el procedimiento de revisión, respectivamente--, la propia declaración de fallido y aquellos documentos o relato de actuaciones que la fundamenten, sin que ello signifique que pueda ser revisado el procedimiento ejecutivo llevado a cabo respecto del deudor principal de manera que la ausencia en el expediente de alguno de los actos posibles --como es el caso de las providencias de apremio--, determine la anulación de la derivación de responsabilidad que se revisa, por falta de fundamentación de la declaración de fallido.

Además, dado que estas declaraciones son revisables (artículo 167 del Real Decreto 1684/1990 y 63 del Real Decreto 939/2005), el responsable subsidiario podrá oponer la existencia de bienes o derechos realizables del deudor principal en la tramitación del procedimiento de derivación, teniendo en cuenta que no basta la mera alegación, sino que se le requerirá que lo acredite

**QUINTO:** En el presente caso se ha acreditado suficientemente la procedencia de la declaración de fallido, según se recoge en los antecedentes, sin necesidad de incluir las providencias de apremio y su notificación. A este respecto cabe añadir que todas las

deudas derivadas se relacionan en el acuerdo de derivación con el correspondiente recargo de apremio para el deudor principal, por lo que pudo hacerse uso de lo dispuesto en el artículo 55 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento de Revisión.

**SEXO:** En consecuencia, procede estimar el presente recurso de alzada para la unificación de criterio y, respetando la situación jurídica particular derivada del fallo impugnado, sentar el criterio de que la procedencia y conformidad a derecho de la declaración de fallido no depende de que se hayan cumplido todos los actos del procedimiento ejecutivo de apremio respecto de todas las deudas derivadas del sujeto pasivo, sino de que responda a la ausencia real de bienes o derechos realizables del deudor conocidos por la Administración tributaria.

Por lo expuesto,

#### FALLO

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... de 30 Abr. 2007, en materia referente a derivación de responsabilidad subsidiaria a un administrador, ACUERDA: 1º Estimar el recurso, 2º Declarar que la procedencia y conformidad a derecho de la declaración de fallido no depende de que se hayan cumplido todos los actos del procedimiento ejecutivo de apremio respecto de todas las deudas derivadas del sujeto pasivo, sino de que responda a la ausencia real de bienes o derechos realizables del deudor conocidos por la Administración tributaria y 3.º Que la situación jurídica creada por el mencionado acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional recurrido, permanece inalterada.