

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ070438

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 30 de mayo de 2018

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 877/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Procedimiento de apremio. Otras cuestiones. El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. En general. Derivación de la responsabilidad. Declaración de fallido del deudor principal y requisitos necesarios para su declaración en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La declaración de responsabilidad subsidiaria tiene, como presupuesto de hecho, la declaración de insolvencia que equivale a la declaración de fallido del deudor principal. Dicha declaración de fallido consiste en la comprobación y acreditación de que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de patrimonio suficiente. En este punto hay que destacar que no se trata de acreditar una ausencia total de bienes, sino la ausencia de bienes realizables. La declaración de fallido se lleva a cabo de acuerdo con lo dispuesto en el RD 939/2005 (RGR) que dispone que la comprobación de la insolvencia de los deudores principales y responsables solidarios, en su caso, se realizará en el curso del procedimiento de apremio. A estos efectos, se considerarán insolventes aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del crédito. Si el importe realizable tan solo alcanza a cubrir una parte de la deuda, se podrá proceder a la declaración de fallido por insolvencia parcial. Ahora bien, ninguna norma requiere que agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse sin necesidad de agotar esa tramitación, fruto de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas.

Dicho de otro modo, para la declaración de fallido del deudor principal, en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria, le corresponde a la Administración tributaria constatar si existen o no bienes y si los mismos son o no realizables de manera inmediata en el momento en que se lleva a cabo la investigación. Una vez constatado por la Administración que los bienes no son realizables de inmediato y por ello suficientes para hacer frente a la deuda, se procederá a la declaración de fallido, total o parcial, sin perjuicio de que los órganos de recaudación vigilen la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos y se proceda a la rehabilitación de los créditos declarados incobrables si se diera tal circunstancia dentro del período de prescripción. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 76, 173 y 203.  
RD 939/2005 (RGR), art. 61.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, 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**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique, nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa 06/00020/2014 de fecha 28 de noviembre de 2015 deducida contra un acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1- Por acuerdo de 5.07.2013 se declaró a D. A responsable subsidiario en aplicación del artículo 43.1.b) de la LGT, de las deudas tributarias de Z SL NIF B...de la que era administrador desde su constitución con un alcance de 124.293,75 €.

En el acuerdo de declaración de responsabilidad se dice lo siguiente respecto de las actuaciones ejecutivas desarrolladas con la sociedad obligada principal:

*Por cuanto que la entidad deudora Z SL tampoco ingresó los créditos tributarios en los plazos establecidos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, (...) se iniciaron actuaciones de embargo sobre el patrimonio del deudor:*

*Los resultados de las actuaciones ejecutivas llevadas a cabo por este Equipo Regional de Recaudación frente a la mercantil Z SL han sido los siguientes:*

**Embargo de cuentas bancarias:** *Se han emitido 9 diligencias de embargo de cuentas, habiéndose obtenido 19.63 euros procedentes de las mismas.*

**Embargos de créditos:** *se han emitido 14 diligencias de embargo de créditos no habiéndose obtenido ingreso alguno.*

**Información de inmuebles:** *de acuerdo con la información facilitada por los Registradores de la Propiedad, no consta que la entidad sea titular de inmueble alguno en territorio nacional.*

**Información de vehículos:** *según la información suministrada por la Dirección General de Tráfico, no consta que la entidad sea titular de vehículos.*

*Mediante las actuaciones anteriores no se ha cubierto el importe total de los débitos pendientes. Por esto, con fecha 20 de marzo de 2013 se procedió a declarar fallido al deudor principal. Con posterioridad, no se ha producido ninguna circunstancia sobrevenida que posibilite la rehabilitación de la condición de deudor declarado fallido.*

Por lo que se refiere a la declaración de fallido de la deudora principal, en el acuerdo de declaración de responsabilidad se dice que:

*“Respecto a la existencia de derechos de cobros pendientes con entidades con las que ha entablado relaciones comerciales y descritos en el escrito de alegaciones presentado, es necesario indicar que este Equipo Regional ha efectuado requerimientos de contabilidad a las entidades mencionadas obteniéndose la siguiente información:*

*- X CONSTRUCCIÓN, SA: El importe de 21.169,74 euros al que se hace referencia en el escrito de alegaciones presentado por Z SL proceden de retenciones en garantía de ejecución de las obras, de acuerdo con el contrato aportado por X CONSTRUCCIÓN, SA nº IN/OC00123/2E35/4300072736/00/10 formalizado en Toledo el 16 de febrero de 2010 por ambas entidades mercantiles. Se estableció como plazo de finalización de las obras el 30/04/2010 y como plazo de devolución de las garantías retenidas el indicado en el punto 7 del citado contrato. Dicho importe se encuentra embargado por la Hacienda Pública de acuerdo diligencia de embargo nº ...06N, emitida el 25/04/2013. Se efectuó un segundo requerimiento con el fin de conocer el estado de finalización de la obra y, por tanto, obtener información acerca del reconocimiento de dicho crédito a favor de la entidad sin que en la fecha de emisión del presente acuerdo se haya obtenido contestación alguna.*

*- C SL: De acuerdo con la información suministrada como contestación al requerimiento de información efectuado por este Equipo Regional de Recaudación, esta entidad únicamente ha recibido dos facturas expedidas por la entidad Z SL correspondientes al ejercicio 2008 por importes de 74.543,04 euros y 22.092,95 euros sin tener constancia del pago de las mismas. Se emitió diligencia de embargo nº ...07J el 25/04/2013, sin que la sociedad C SL haya contestado hasta la fecha del presente acuerdo si existen créditos trabados por la citada diligencia de embargo.*

*- K SL: Se emitió diligencia de embargo nº ...19K en fecha 19/11/2012 resultando trabado un importe de 54.939,76 euros correspondiente, según información facilitada por K, SL, “al 5% de retención sobre la Base*

*Imponible del total ejecutado como subcontratista en la obra de Construcción de .... Dicha retención corresponde a una garantía de buena ejecución de la obra la cual se procederá a pagar un año de después de que la adjudicataria de las obras, K SL, obtenga el Acta de Recepción de Obras por parte de la Consejería de Educación y Cultura de la Junta de Extremadura. La fecha prevista de finalización de las obras es el 31/07/2013, por lo que sobre el 31/07/2014 se procedería a emitir un pagaré con vencimiento 120 días para liquidar la deuda con Z SL, siempre y cuando no haya ninguna reclamación por los trabajos realizados por dicha mercantil". Por tanto, dicho crédito aún no está reconocido, y además, dicha entidad se encuentra en proceso concursal, por lo que el cobro de dicho importe actualmente no es posible por parte de la Hacienda Pública al margen del propio proceso concursal.*

- CONSTRUCCIONES E INSTALACIONES M, SL: De acuerdo con la información suministrada en contestación al requerimiento realizado por este Equipo de Recaudación, al amparo del Art. 93 LGT, el importe del crédito pendiente con el deudor principal asciende a 53.433,64 euros. Dicha entidad se encuentra en proceso concursal, por lo que actualmente el cobro del citado importe por parte de la Hacienda Pública no sería posible en aras a la resolución de dicho proceso concursal.

- OBRAS Y CONSTRUCCIONES INMOBILIARIAS B, SL: De acuerdo con la información suministrada en contestación al requerimiento efectuado por este Equipo de Recaudación, el importe del crédito pendiente con Z SL asciende a 93,66 euros, más 46.757,58 euros procedente de las retenciones por garantía de buena ejecución de la obra. Dichas retenciones no se han abonado al haberse paralizado la obra, según manifestación realizada por la entidad OBRAS Y CONSTRUCCIONES INMOBILIARIAS B SL y, por tanto, dicho crédito no está aún reconocido.

*Por todo lo anterior, es necesario indicar que al no tener dichos créditos el carácter de realizables y por tanto, no poderse cobrar por la Hacienda Pública por las distintas circunstancias señaladas anteriormente, la entidad Z SL fue declarada fallida en fecha el 20 de marzo de 2013 en virtud de lo dispuesto en el Art. 61 del RD 939/2005, de 29 de julio, Reglamento General de Recaudación, y todo ello sin perjuicio, de que si se ingresase en el Tesoro Público por parte de dichas entidades cantidad alguna, se redujese el alcance de la responsabilidad señalada en el presente acuerdo. En este sentido, se manifiesta la siguiente Sentencia de la Audiencia Nacional: "Dicho acto administrativo de declaración de fallido resultó firme y consentido para la parte recurrente, administrador mancomunado, junto con otro, de la referida entidad mercantil, toda vez que habiéndosele conferido audiencia al mismo, por plazo de diez días, del expediente o procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria en el que figura tal acto, no formuló alegación ni impugnación alguna concreta contra el repetido acto de fallido sino solamente en relación con la propia declaración relativa a dicha responsabilidad, como así puede constatarse fácilmente en el escrito presentado por tal interesado, y en consecuencia de ello, el hecho de que con posterioridad a tal acto de declaración de falencia, pudiese aparecer algún bien de la empresa deudora principal susceptible de traba y embargo, tal circunstancia no implica en modo alguno que se produzca por ello la nulidad del repetido acuerdo sobre fallido, sino que su única consecuencia directa e inmediata es la de que se rebaje la responsabilidad por deudas tributarias de la entidad afectada"*

Contra el acuerdo de declaración de responsabilidad notificado el día 22.07.2013, D. A interpuso recurso de reposición que fue desestimado por acuerdo de 23.10.2013 notificado el siguiente día 12.11.2013.

2- D. A interpuso la reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura (en adelante, TEAR) contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria. Sus alegaciones, resumidamente, eran las siguientes:

- La sociedad deudora principal no puede ser considerada fallida ya que cuenta en su patrimonio con bienes de cuantía suficiente para el cobro de la deuda, que han sido embargados por la propia Administración tributaria.
- La deudora principal no había cesado en el desarrollo de su actividad.
- El administrador no ha actuado con negligencia en lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes.

3-EI TEAR dictó resolución estimatoria de la reclamación, centrándose en la primera de las alegaciones del interesado recogidas en el hecho anterior, argumentando lo siguiente:

**QUINTO:** *En consecuencia, queda acreditado que el reclamante puso de manifiesto a la Administración la existencia de una serie de derechos de cobro a favor de la sociedad deudora, al objeto de desvirtuar que ésta tuviera la condición de fallida. Dichos créditos fueron verificados por la Administración que, como vimos, reconoció, tanto*

su existencia como su embargabilidad, ya que procedió a dictar una diligencia de embargo por cada uno de los respectivos clientes. Pese a todo, la Administración se reafirmó en la condición de fallida de la deudora principal por considerar que los créditos embargados no eran realizables, es decir, que no podían ser cobrados por la Hacienda Pública para aplicarlos al pago de sus deudas, según defendía, dadas las circunstancias, antes señaladas, que concurrían en cada uno de ellos.

Sin embargo, no puede admitirse la argumentación de la Administración, dado que existía un patrimonio del deudor principal, constituido al menos por los créditos anteriores reseñados por el propio reclamante, y estaba al alcance de aquélla, como demuestra el hecho de que los embargó todos. Para continuar sosteniendo la condición de fallida de la sociedad, resultaba exigible de la Administración la acreditación, por cuanto es quien efectuó dicha declaración de fallida, de que la deudora principal no iba a percibir ningún importe o, cuando menos, que, de percibirlo, sería inferior al de sus deudas, no siendo suficiente que la Administración se basara únicamente en la existencia de incertidumbre respecto tanto al importe finalmente adeudado por los clientes por dichos créditos, como al momento en que podrían aplicarse al pago de las deudas de la sociedad, ya que, como se ha señalado, existían créditos derivados de retenciones por garantía en la ejecución de obras, otros mantenidos sobre entidades mercantiles en proceso concursal, y otros sobre los que la Administración simplemente sostiene que tenía dudas de que hubieran sido cobrados por la deudora principal antes de su embargo.

En todo caso, correspondía a la Administración realizar una “adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal” (cfr. resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13/06/2007 –RG 2478/2006–), que no puede aquí considerarse efectuada ya que, en algunos casos, no se recabó información sobre la situación de los créditos embargados ni de su importe y vencimiento previsibles (o al menos no consta en el expediente), como ha sucedido respecto de los mantenidos con las entidades concursadas, y en otros, pese a haberse formulado requerimientos para obtenerla, la Administración ni tan siquiera esperó a tenerla en su poder antes de dictar el acto impugnado, como ella misma reconoce, siendo reseñable el hecho de que la existencia de algunos de dichos créditos no tuvo origen en una investigación patrimonial de la Administración, sino que fueron puestos de manifiesto por el propio reclamante el 25/04/2013, siendo inmediatamente embargados por aquélla mediante diligencias emitidas en dicha fecha.

Por otra parte, para avalar la reafirmación de la condición de fallida de la deudora principal, la Administración alude a una sentencia de la Audiencia Nacional, interpretando que en la misma se establece que, una vez declarado fallido un deudor principal, en nuestro caso el 27/03/2013, en nada afecta a la validez de los acuerdos de declaración de responsabilidad subsidiaria que posteriormente se tenga conocimiento de la existencia de bienes embargables del deudor principal, en nuestro caso, los créditos puestos de manifiesto por el recurrente el 25/04/2013. Sin embargo, en el propio texto de la sentencia reproducido por la Administración en su acuerdo se establece claramente que dicha conclusión estaba vinculada a que, durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad, los responsables no se hubieran opuesto a la declaración de fallido, es decir, la hubieran admitido inicialmente, resultando firme y consentida, cuestión que no sucede en el caso que nos ocupa.

De acuerdo con todo lo anterior, la Administración no acreditó la condición de fallida de la deudora principal, con lo que, en aplicación de los transcritos artículos 41.5 y 176 de la Ley General Tributaria, no podía iniciar ninguna actuación respecto de sus posibles responsables subsidiarios ni, por tanto, dictar el acto impugnado, resultando ociosa la valoración del resto de motivos de oposición al mismo expresados por el reclamante en su escrito de alegaciones.

## Segundo.

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando las alegaciones que seguidamente se exponen:

2.1 –La cuestión debatida versa sobre la interpretación que realiza el TEAR de la normativa reguladora de la declaración de fallido del deudor principal y de los requisitos necesarios para su declaración en relación con una derivación de responsabilidad subsidiaria.

Señala el TEAR en su resolución “(...) Para continuar sosteniendo la condición de fallida de la sociedad, resultaba exigible de la Administración la acreditación, por cuanto es quien efectuó dicha declaración de fallida, de que la deudora principal no iba a percibir ningún importe o, cuando menos, que, de percibirlo, sería inferior al de sus deudas, no siendo suficiente que la Administración se basara únicamente en la existencia de incertidumbre respecto

*tanto al importe finalmente adeudado por los clientes por dichos créditos, como al momento en que podrían aplicarse al pago de las deudas de la sociedad, ya que, como se ha señalado, existían créditos derivados de retenciones por garantía en la ejecución de obras, otros mantenidos sobre entidades mercantiles en proceso concursal, y otros sobre los que la Administración simplemente sostiene que tenía dudas de que hubieran sido cobrados por la deudora principal antes de su embargo.*

*En todo caso, correspondía a la Administración realizar una “adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal”*

2.2- Sobre la naturaleza de la declaración de fallido del deudor principal, a la que se refieren los artículo 41.5 y 176 de la LGT pueden citarse resoluciones dictadas por el TEAC como la dictada en unificación de criterio de 9 de junio de 2010 RG 1065-2010; la resolución de 1 de marzo de 2006 RG 961-05 y acumulado y resolución de 13 de junio de 2007 RG 2478-06.

De estas resoluciones se extraen las siguientes conclusiones:

-La declaración de fallido es una declaración de insolvencia del deudor que ha de entenderse como ausencia de bienes realizables.

-Esa acreditación de insolvencia ni siquiera exige agotar, para cada deuda, toda su posible tramitación administrativa.

-El responsable subsidiario está facultado para discutir la procedencia de la declaración de fallido del deudor principal, pudiendo oponer la existencia de bienes o derechos realizables de éste. Pero no basta la mera alegación sino que ha acreditar su existencia.

-La mera retención de cantidad en garantía de cumplimiento de un contrato no supone necesariamente la existencia de un crédito a favor del contratista de la obra; si no se cumple la condición de su devolución esa retención no es realizable, aunque hubiera sido embargada.

-Es exigible de la Administración Tributaria la realización de una adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal. En el caso de los créditos de los que es titular el deudor principal, la Administración cumple con esta obligación en la medida que investiga y acredita la realización o no de los mismos en el momento en que llega a cabo esa investigación, sin que pueda exigirsele si tales créditos van a realizarse o no en el futuro. Es precisamente el responsable subsidiario quien alega la existencia de esos créditos el que debe acreditarla.

2.3- En el presente caso, los títulos de los que es propietaria la deudora principal, Z SL, no son créditos reconocidos y realizables; no son susceptibles de cobro por la Hacienda Pública. Todos ellos han sido adecuadamente investigados por la Administración tributaria y se ha especificado cuáles han sido las gestiones hechas y su situación, así como la razón por la que no es realizable.

Por estas razones, el Departamento de Recaudación de la AEAT entiende que no le es exigible a la Administración Tributaria otra gestión distinta que la de requerir información sobre la situación de los créditos a quienes pueden darla, sin que tenga que hacerse cargo de las consecuencias de la falta de contestación, la resolución de los concursos de acreedores u otras gestiones adicionales. En conclusión, se considera que a la Administración Tributaria le corresponde tan solo constatar si los créditos son o no realizables de manera inmediata en el momento en el que se lleva a cabo la investigación pero no determinar si de esos créditos o expectativas se va a percibir algún importe.

### **Tercero.**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

## Segundo.

La cuestión controvertida versa sobre la interpretación que realiza el TEAR de la normativa reguladora de la declaración de fallido del deudor principal y de los requisitos necesarios para su declaración en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria.

## Tercero.

La normativa tributaria contempla en el artículo 76 de la LGT, como una de estas formas de extinción de la deuda tributaria, la “Baja provisional por insolvencia” e indica:

“Artículo 76 *Baja provisional por insolvencia*

*1. Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 173 de esta ley.*

*2. La deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, no se hubiera rehabilitado”*

El desarrollo reglamentario de esta disposición se realiza en los artículos 61 y siguientes del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR). El artículo 61 del RGR define qué se entiende por deudor fallido y señala:

“Artículo 61 *Concepto de deudor fallido y de crédito incobrable*

*1. 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.*

*Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.*

*El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.*

*2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.*

*Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.”*

En puridad, esta causa no puede considerarse como un supuesto de extinción de la deuda tributaria y habría que ponerla en conexión con el artículo 173 de la LGT relativo a la terminación del procedimiento de apremio que incluye como una de las causas de finalización del procedimiento el acuerdo por el que se declara el crédito incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago de la deuda en cuestión.

Lo que hace el artículo 61 del RGR arriba reproducido es definir los conceptos de deudor fallido y de crédito incobrable, de manera que el concepto de fallido sólo podrá utilizarse para un obligado al pago y el de incobrable para la deuda correspondiente.

Se define como fallido al obligado al pago del que se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro de las deudas. Puede ocurrir que como resultado de las investigaciones patrimoniales que se realicen no se encuentre ningún bien o derecho, con lo cual no sería posible cobrar cantidad alguna o bien

que se encuentren bienes o derechos en cantidad insuficiente para llegar al cobro total. En este segundo supuesto se produciría una declaración parcial de crédito incobrable.

La norma concreta lo que debe entenderse por deudor fallido en los casos de insolvencia parcial del obligado al pago, indicando que se estará en estas circunstancias cuando el patrimonio del obligado alcance tan solo para el cobro de una parte de la deuda, valoración que realizará el órgano de recaudación, y cuya diferencia con el importe total de la obligación de pago determinará a su vez el importe de la insolvencia parcial. Este importe por el que se determine la insolvencia parcial podrá, a su vez, dar lugar a una derivación de responsabilidad al responsable. Esta posibilidad facilitará a los órganos de recaudación la posibilidad de iniciar un procedimiento de declaración de responsabilidad a los presuntos responsables sin haber enajenado o ultimado todas las actuaciones del procedimiento de recaudación respecto del deudor principal.

La doctrina del TEAC manifestada en su resolución 1065/2010 de 9 de junio de 2010 dictada en unificación de criterio es la que se ha pronunciado acerca de los requisitos necesarios que ponen de relieve la constatación de la insolvencia total o parcial del deudor principal, presupuesto necesario para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad. Dice textualmente:

**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 de diciembre de 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:

1ª.- Si hablamos de bienes realizables o embargables es que ha finalizado el periodo voluntario de pago del deudor principal, iniciándose por imperativo legal el periodo 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 periodo 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 periodo voluntario –y de su finalización sin pago del deudor principal–, para que puedan ser derivadas al deudor subsidiario.

2ª.- **Iniciado el periodo 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 de febrero de 2010, R.G. 3231-08.

**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 periodo 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.

Este criterio doctrinal de obligado seguimiento cuenta con varios precedentes emitidos por el TEAC como es el RG 961-05 de 1 de marzo de 2006 en el que se señala que

**“CUARTO:** En cuanto a la improcedente declaración de fallido, el crédito que dice existir a favor de la sociedad deudora principal frente a la entidad Z, S. L., no consta en el expediente que exista dicho crédito, que en todo caso sería frente a la citada frente a la que no se puede trabar el crédito. En cuanto al crédito frente a W, S. A., dicha entidad informó ante el requerimiento cursado por el órgano de recaudación que no existía crédito pendiente de pago a favor de la entidad deudora, sino una retención de determinadas sumas en garantía del cumplimiento, no producido a la fecha según se afirma, de las obligaciones contraídas por Y, S. A. **En todo caso, no cabe identificar la declaración de fallido con la insolvencia total definitiva e irreversible del sujeto pasivo**, pues que para esta sea procedente basta, según se dice en el artículo 164.1 del Reglamento General de Recaudación, que se "ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables", a cuyo efecto habrán de tomarse en consideración tanto los criterios de eficacia a los que se alude en el apartado 3º del mismo artículo como las limitaciones que en el orden temporal tiene impuestas la Hacienda Pública a la hora de hacer efectivos los créditos tributarios, por lo que aunque el deudor no sea totalmente insolvente puede declararse su falencia si con los medios de que dispone la Administración Tributaria, tanto en orden a la investigación de bienes y derechos embargables como en orden a la realización de los mismos, la realización del crédito tributario no resulta posible atendiendo a los medios disponibles, bastando incluso que los posibles bienes o derechos encontrados en el patrimonio del deudor carezcan de valor suficiente o de capacidad para solventar los débitos, llegando a asimilarse a la carencia de bienes (artículo 164.2) la posesión de aquellos cuya adjudicación al Estado no hubiese sido acordada, y autorizándose a la Administración por el artículo 114 c) del mismo Reglamento, a no embargar, "aquellos de cuya realización se presume, a juicio de los órganos de recaudación, que resulte producto insuficiente para la cobertura del coste de dicha realización". **Lo que debe exigirse a la Administración es que acredite haber realizado las actuaciones a su alcance para investigar y realizar los bienes y derechos del deudor, documentando las oportunas actuaciones a su alcance para investigar y realizar los bienes y derechos del deudor, documentando las oportunas actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento administrativo de apremio, tanto en orden a la investigación de bienes y derechos susceptibles de embargo, mediante el uso de los medios que a disposición de los órganos de recaudación pone el artículo 133 de la Ley General Tributaria, como en orden a la realización, en las mejores condiciones**



*posibles y con arreglo al procedimiento establecido en el propio Reglamento General de Recaudación, de los bienes y derechos que hayan podido embargarse tal y como ha hecho en este caso la Administración por lo que no procede la alegación de la declaración de fallido improcedente por existencia de créditos a favor de la deudora principal.”*

Y en el mismo sentido la resolución 2478-2006 de 13 de junio de 2007, que en su Fundamento de Derecho Quinto señala:

**“QUINTO.- En relación a las alegaciones relativas a la incorrecta declaración de fallida de la deudora principal y a la Inconstitucionalidad del recargo del 50% exigido de conformidad con la sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de diciembre de 2000, debe señalarse en primer lugar que, **la entidad deudora fue declarada fallida con fecha 8 de noviembre de 2005, después de investigarse la existencia de bienes conocidos según la información obrante en poder de la Agencia Tributaria y los requerimientos de información realizados a la misma, solicitarse información del servicio de índices del Registro de la Propiedad y realizarse embargos de saldos bancarios y valores, por lo que debe considerarse que la Administración realizó una adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal, y que la declaración de fallido se ajustó a lo establecido en los artículos 70 y 164 del Reglamento General de Recaudación...(...)**”**

Del contenido de estas resoluciones se pueden extraer las conclusiones siguientes:

-La declaración de responsabilidad subsidiaria tiene, como presupuesto de hecho, la declaración de insolvencia que equivale a la declaración de fallido del deudor principal.

-La declaración de fallido consiste en la comprobación y acreditación de que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de patrimonio suficiente. En este punto hay que destacar que no se trata de acreditar una ausencia total de bienes, sino la ausencia de bienes realizables.

-La declaración de fallido se lleva a cabo de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación que dispone que la comprobación de la insolvencia de los deudores principales y responsables solidarios, en su caso, se realizará en el curso del procedimiento de apremio. A estos efectos, se considerarán insolventes aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del crédito. Si el importe realizable tan solo alcanza a cubrir una parte de la deuda, se podrá proceder a la declaración de fallido por insolvencia parcial.

-Ninguna norma requiere que agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse sin necesidad de agotar esa tramitación, fruto de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas.

-La constatación de la situación de insolvencia puede ser discutida por los interesados y revisada por los Tribunales económico-administrativos, si bien requiere su acreditación por quién se oponga y no la mera alegación formal.

En este supuesto, se ha realizado una adecuada investigación patrimonial por parte de la Administración tributaria poniendo de manifiesto en el acuerdo de declaración de responsabilidad cuáles han sido las gestiones practicadas respecto de las personas o entidades con quienes el deudor principal ha realizado operaciones comerciales y la situación en que se encuentran dando razón de por qué estos créditos no son realizables:

- El primero de los relacionados hace referencia a una retención por garantía de obra cuyo retenedor no ha confirmado tan siquiera su existencia.

- El segundo consiste en dos facturas respecto de las que el deudor no ha confirmado si fueron o no pagadas.

- El tercero y cuarto se corresponden con entidades en situación de concurso de acreedores

- El quinto lo era en garantía de una obra que quedó paralizada.

Tras haber practicado estas actuaciones, a la Administración Tributaria no le es exigible otra gestión distinta que la de requerir información sobre la situación de los créditos a quienes pueden darla, sin que deba hacerse cargo de las consecuencias de la falta de contestación ni tener que esperar a la resolución de los concursos de acreedores

ni personarse en ellos. En cuanto a la falta de atención de los requerimientos, si bien la Administración no debe hacerse cargo de la falta de contestación a los efectos aquí examinados –de forma tal que se viera privada solo por ello de la posibilidad de derivar la responsabilidad-, sí resultaría posible el inicio de los correspondientes procedimientos sancionadores por la posible comisión de la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT, al igual que podría caber, en virtud de las circunstancias concurrentes en cada caso, la práctica de actuaciones en orden a determinar si se podría estar ante posibles responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT por incumplimiento por culpa o negligencia de las órdenes de embargo.

En otras palabras, le corresponde a la Administración Tributaria constatar si los mismos son o no realizables de manera inmediata en el momento en que se lleva a cabo la investigación. Con posterioridad a estas actuaciones de investigación patrimonial y una vez constatado por la Administración que los bienes no son realizables y por ello suficientes para hacer frente a la deuda, se procederá a la declaración de fallido, total o parcial, sin perjuicio de que los órganos de recaudación de la Administración vigilen la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos y se proceda a la rehabilitación de los créditos declarados incobrables si se diera tal circunstancia dentro del período de prescripción.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONOMICO-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**,

#### ACUERDA

**ESTIMARLO EN PARTE** fijando como criterio que para la declaración de fallido del deudor principal, en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria, le corresponde a la Administración Tributaria constatar si existen o no bienes y si los mismos son o no realizables de manera inmediata en el momento en que se lleva a cabo la investigación. Una vez constatado por la Administración que los bienes no son realizables de inmediato y por ello suficientes para hacer frente a la deuda, se procederá a la declaración de fallido, total o parcial, sin perjuicio de que los órganos de recaudación vigilen la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos y se proceda a la rehabilitación de los créditos declarados incobrables si se diera tal circunstancia dentro del período de prescripción.

En cuanto a la falta de atención de los requerimientos que se hayan podido formular, si bien la Administración no debe hacerse cargo de la falta de contestación a los efectos aquí examinados –de forma tal que se viera privada solo por ello de la posibilidad de derivar la responsabilidad-, sí resultaría posible el inicio de los correspondientes procedimientos sancionadores por la posible comisión de la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT, al igual que podría caber, en virtud de las circunstancias concurrentes en cada caso, la práctica de actuaciones en orden a determinar si se podría estar ante posibles responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT por incumplimiento por culpa o negligencia de las órdenes de embargo.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.