

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078459

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de junio de 2020.

Sala 1.^a

R.G. 3085/2018.

SUMARIO:

IS. Gestión. Obligaciones formales. Baja en el índice de entidades. En el caso que nos ocupa, la baja se ha producido como consecuencia de la declaración de fallido de la entidad por resultar sus créditos incobrables. Ahora bien, no puede admitirse un acuerdo de baja provisional en el índice de entidades por haberse declarado la entidad como "fallida" si no constan en el expediente, tramitado para dictar dicha baja provisional, los documentos esenciales vinculados a la declaración de fallido. Se considera falta de motivación en el acto administrativo.

En el caso que nos ocupa, no figurando en el expediente mayor información sobre las deudas o las actuaciones ejecutivas realizadas al efecto de la declaración de fallido, y entendiéndose que tal situación debe de ser real y no formal, para habilitar la aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y acordar la baja en el índice de entidades -entender lo contrario dejaría a la interesada en situación de indefensión-, no cuenta el Tribunal de los elementos necesarios para poder comprobar la procedencia del acuerdo de baja. Conforme a lo anterior, y como no se encuentra en el expediente la documentación que justifica las actuaciones llevadas a cabo para el cobro, y la determinación de la declaración de fallido, se debe concluir que el acto adolece de la debida motivación y justificación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 131.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41 y 76.

Ley 230/1963 (LGT), art. 37.

RD 939/2005 (RGR), arts. 61, 63 y 69.

RD 1684/1990 (RGR), arts. 46, 164 y 167.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 196.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central, por **Axy...**, en nombre y representación de la entidad **GRUPO X SL**, NIF ... (en adelante la entidad o la recurrente), frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 30 de enero de 2018 en relación a la desestimación del recurso de reposición interpuesto por la entidad como consecuencia de la baja provisional en el Índice de Entidades, por haber sido declarada fallida.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 06/06/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 20/03/2018 contra la resolución desestimatoria dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid identificada en el encabezamiento.

Segundo.

El 12 de agosto de 2013 se dicta acuerdo de declaración de fallido respecto de la entidad recurrente, por no conocerse bienes embargables y suficientes para el pago de sus deudas en período ejecutivo.

Tercero.

Consecuencia de la declaración de fallido, se da de baja a la entidad del Índice de Entidades, notificándose al obligado el 9 de abril de 2014, el trámite de audiencia previo y la propuesta de baja del referido índice.

Cuarto.

El 3 de junio de 2014, se notifica el acuerdo de baja en el Índice de Entidades a la entidad, conforme al artículo 131 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

Quinto.

No conforme con el citado acuerdo la entidad interpone recurso de reposición que resulta desestimado, y frente a esa resolución desestimatoria se interpone reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid.

Sexto.

El TEAR de Madrid desestima las pretensiones de la reclamante, mediante resolución de 30 de enero de 2018, frente a la que se promueve el presente recurso de alzada ante este Tribunal Central.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La procedencia de la resolución del TEAR que confirma el acuerdo de baja provisional en el Índice de Entidades.

Tercero.

La baja en el Índice de Entidades procede en los supuestos previstos en el artículo 131 RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria dictará, previa audiencia de los interesados, acuerdo de baja provisional en los siguientes casos:

a) Cuando los débitos tributarios de la entidad para con la Hacienda pública del Estado sean declarados fallidos de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

b) Cuando la entidad no hubiere presentado la declaración por este impuesto correspondiente a tres períodos impositivos consecutivos.

2. El acuerdo de baja provisional será notificado al registro público correspondiente, que deberá proceder a extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a aquella concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades.

3. El acuerdo de baja provisional no exime a la entidad afectada de ninguna de las obligaciones tributarias que le pudieran incumbir.

En el caso que nos ocupa, nos encontramos en el primer supuesto, la baja se ha producido como consecuencia de la declaración de fallido de la entidad por resultar sus créditos incobrables.

En relación a la declaración de fallido, el artículo 76 de la LGT dispone:

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"

En desarrollo de este precepto, el Real Decreto 939/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, dispone en su artículo 61:

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 primera instancia, en el presente expediente, se puso esta circunstancia en conocimiento de la entidad mediante la comunicación de la propuesta para darle de baja en el Índice de Entidades, que expresaba:

El obligado al pago arriba identificado ha sido declarado fallido en fecha: 12-08-2013, lo que se comunica a los efectos de proceder a dictar, previa audiencia del interesado, acuerdo de baja provisional en el índice de entidades.

Fue el 9 de marzo de 2014 cuando se notifica el trámite de audiencia previo y la propuesta de baja del referido índice, no habiendo presentado en este sentido alegación alguna.

Consecuencia de ello se dicta acuerdo de baja, que fue luego confirmado por el TEAR mediante la resolución ahora impugnada. Se expresa el TEAR en los siguientes términos:

(...) entiende este Tribunal que en el expediente existen elementos suficientes para determinar la procedencia o no del acuerdo impugnado, no siendo necesario conocer las deudas por las que la reclamante fue declarado fallido, ya que ésta era conocedora de que la Agencia Tributaria consideraba que había sido declarada fallida, al menos, desde que se comunica a la entidad, el 9 de marzo de 2014, el trámite de audiencia previo a la baja en el Índice de Entidades, pudiendo haber llevado a cabo las actuaciones necesarias para la revisión de tal declaración.

En segundo lugar, como se indica en la resolución del recurso de reposición: "Una vez transcurrido ampliamente el plazo concedido sin que la entidad hubiera regularizado su situación tributaria de Fallido, ni habiendo recibido comunicación del Órgano de Recaudación competente en el sentido de que las deudas que originaron la

declaración de fallido hubieran sido rehabilitadas o canceladas por otros motivos, con fecha 2 de junio de 2014, se dictó el acuerdo de baja provisional en el índice de entidades al amparo de lo dispuesto en el artículo 131.1.a) anteriormente citado". Las citadas circunstancias siguen sucediendo en el momento actual en que se resuelve la reclamación presentada ante este Tribunal, por lo que procede confirmar el acto impugnado

Cuarto.

Sin embargo, la entidad insiste en discutir el acuerdo de su baja en el Índice de Entidades, alegando ante este Tribunal Central lo siguiente:

Este acuerdo está insuficientemente motivado, a mayor abundamiento, cuando la declaración de la sociedad **Grupo X SL**, como deudor fallido, se fundamenta en que no conociéndose otros bienes embargables con los que cubrir los débitos perseguidos,, la sociedad **Grupo X SL**, fue declarada fallida mediante acuerdo de fecha 12/08/2013 y que se comunica a la entidad el 9 de marzo de 2014.

Y, se dice que está insuficientemente motivado, por las razones siguientes:

- El párrafo indicado, anteriormente, es un párrafo estándar que la Agencia Tributaria utiliza para declarar el Acuerdo de Declaración de Fallido del deudor principal.

Este párrafo es exactamente el mismo que dicho órgano administrativo dicta en otros casos y situaciones similares. No está ni personalizado, ni individualizado.

- Desconocemos cuáles han sido las actuaciones de la AEAT tendentes a averiguar si existen más bienes de la sociedad.

En el expediente administrativo sólo constan unos oficios a sociedades del grupo, otra a una sociedad externa y a tres bancos fechados en el año 2011 (dos años antes de la declaración de fallido y más de cuatro años anteriores a la fecha del acuerdo de inicio de declaración de responsabilidad).

- No consta informe alguno que justifique la declaración de fallido ni porqué estando la sociedad pleiteando para cobrar y satisfacer sus deudas procede ultimar las actuaciones recaudatorias dirigiéndose, posteriormente, contra el administrador que estaba desplegando una actividad tendente al pago de las deudas pendientes, así como, siendo titular de bienes la mercantil **X, S.L.**, como es la titularidad sobre acciones de la mercantil ... La AEAT hizo caso omiso, incumpliendo, con su obligación de averiguación, a mayor abundamiento, cuando es conecedora y titular de dicha información. No se ha de olvidar que el artículo 61 del Reglamento de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación), establece que se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública. Es decir, se incumple con la premisa por la AEAT de su obligación de averiguar y tener conocimiento, ya que, dicho artículo hace mención a que se considerarán fallidos aquellos obligados al pago de los cuáles "se ignore", situación ésta que no se cumple por la AEAT, ya que, ella era conecedora de los bienes y derechos que la sociedad tenía a fecha de la declaración de fallido de la sociedad y los omite.

Ciertamente, y así lo ha reconocido de forma reiterada este Tribunal Central, la declaración de fallido de un deudor ha de constar y estar suficientemente motivada, exponiendo la administración, en un informe, todas las actuaciones realizadas para el cobro de las deudas por las que se produce tal declaración.

En este sentido, cabe señalar, la doctrina sentada por este Tribunal Central en la Resolución de este Tribunal Central de 30 de mayo de 2018, RG 877/2016;

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 presuma, 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 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."

No figurando en el expediente mayor información sobre las deudas o las actuaciones ejecutivas realizadas al efecto de la declaración de fallido, y entendiendo que tal situación debe de ser real y no formal, para habilitar la aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y acordar la baja en el índice de entidades (entender lo contrario dejaría a la interesada en situación de indefensión) , no cuenta el Tribunal de los elementos necesarios para poder comprobar la procedencia del acuerdo de baja.

Conforme a lo anterior, y como no se encuentra en el expediente la documentación que justifica las actuaciones llevadas a cabo para el cobro, y la determinación de la declaración de fallido, se debe concluir que el acto adolece de la debida motivación y justificación, por lo que este Tribunal Central, rectificando el criterio del TEAR, considera nulo el acto impugnado origen del presente expediente.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.