

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085492

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de febrero de 2022

Sala 3.^a

R.G. 1490/2019

SUMARIO:

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.* Para este supuesto de responsabilidad tributaria se exige la concurrencia de los siguientes requisitos: comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción; y una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en el art. 43.1 de la Ley 58/2003 (LGT), reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

El Tribunal Central considera que no fue debidamente motivado el acuerdo de declaración de fallido del deudor principal. Para determinar si los activos que integran el patrimonio de la deudora principal son suficientes o no para cubrir el importe del crédito tributario, no sólo se deben especificar las cargas de las que responde cada uno de los bienes, sino que se tiene que efectuar una estimación del valor de dichos bienes, de forma que el valor neto del activo se debe obtener por diferencia entre el valor que se le asigna al bien y las cargas que pesan sobre el mismo. No se pretende, ni mucho menos, que la Administración tributaria efectúe una tasación de cada uno de los bienes, pero sí que se debe de establecer un umbral de valor que evidencie que no procede embargar el bien para llevar a cabo su enajenación, en cumplimiento del art. 169.5 de la Ley 58/2003 (LGT), es decir, porque se presume que el coste de su realización puede exceder el importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

La declaración de fallido del deudor principal -y de los responsables solidarios si los hubiera-, resulta fundamental, imprescindible, para que el órgano competente pueda declarar una responsabilidad subsidiaria. Si dicha declaración de fallido no está suficientemente motivada, se estará causando indefensión al obligado tributario. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 43, 169, 174 y 176.

RD 939/2005 (RGR), art. 61.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, dictada el día 28/06/2018 e identificada mediante número de reclamación 06/01206/2016.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 14/03/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 11/11/2018 contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura identificada con número de reclamación 06/01206/2016 y notificada el día 11/10/2018.

Segundo.

El día 21/03/2016 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) en Extremadura, dictó acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria identificado mediante referencia R...7, en virtud del artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), por el que se declaró al ahora recurrente responsable subsidiario de determinadas deudas de la entidad XZ SL, con NIF ..., siendo el alcance de la responsabilidad de 220.861,87 euros al no darse las circunstancias de los apartados segundo y tercero del artículo 188 de la citada ley.

Las deudas y sanciones derivadas se identifican mediante las claves de liquidación especificadas en la tabla adjunta. Respecto a los importes que se exigen al declarado responsable, se han tenido en cuenta las cantidades ya abonadas por la deudora principal.

Clave Liquidación	Concepto	Alcance de la responsabilidad
A06...74	IVA Autoliquidación 1T 2010	72.425,78 euros
A06...44	Sanción por dejar de ingresar 303 (1T 2010)	35.315,24 euros
A06...85	IVA Autoliquidación 2T 2010	65.157,61 euros
A06...55	Sanción por dejar de ingresar 303 (2T 2010)	30.770,51 euros
A06...96	IVA Autoliquidación 3T 2010	0,00 euros
A06...66	Sanción por dejar de ingresar 303 (3T 2010)	14.820,79 euros
A06...05	Liquidación provisional IS 2011	1.610,47 euros
A06...81	Sanción IS 2011	761,47 euros

Tercero.

Contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria el interesado interpuso recurso de reposición cuyo expediente se identificó mediante referencia 2016GRC...B (RGE...6). Mediante resolución notificada el día 22/06/2016 se desestimó dicho recurso.

Las alegaciones presentadas en dicho procedimiento fueron las siguientes:

"PRIMERA.- Improcedencia de la derivación de responsabilidad subsidiaria. No se ha producido la declaración de fallido total del deudor tributario. Falta de prueba de su participación en la comisión de las infracciones tributarias. Ausencia de dolo, responsabilidad y/o mala fe.

SEGUNDA.- Prescripción de la deuda tributaria.

TERCERA.- No procede en cualquier caso exigir las sanciones tributarias".

En el apartado SEGUNDO del ACUERDO por el que se resuelve el recurso de deposición, el órgano de recaudación competente, resuelve los siguientes extremos (la negrita es añadida):

"Contestación a la ALEGACIÓN PRIMERA: Improcedencia de la derivación de responsabilidad subsidiaria. No se ha producido la declaración de fallido total del deudor tributario. Falta de prueba de su participación en la comisión de las infracciones tributarias. Ausencia de dolo, responsabilidad y/o mala fe.

Como ya se le indicó en el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria, en lo que a la alegación relativa a la falta de declaración de fallido total del deudor tributario cabe hacer las siguientes consideraciones:

El Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, (en adelante, RGR) regula en sus artículos 61 a 63 la baja provisional por insolvencia.

Así, el artículo 61 del citado RGR establece:

"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".

En este sentido también se manifiestan las siguientes resoluciones y sentencias de los Tribunales (se citan a continuación sentencias tales como la dictada por este tribunal, identificada con referencia RG 1065/2010/00/00 de fecha 9 de junio de 2010)

(...)

En este caso en concreto, la entidad XZ SL fue declarada fallida parcial en fecha 10 de noviembre de 2015, antes de iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, al no tener la entidad bienes o derechos suficientes para cubrir, ni tan siquiera parcialmente, el importe de las deudas.

Como ya se le indicó en el acuerdo de responsabilidad subsidiaria, los vehículos de la sociedad tienen una antigüedad superior a 7 años, lo que pone de manifiesto una gran depreciación en su valor, y por tanto no fácilmente realizable y en cuanto a los bienes inmuebles que posee la entidad XZ SL están hipotecados y embargados previamente. En lo que a la finca registral ... del Registro de la Propiedad de ... a la que alude en sus alegaciones nuevamente, se le indica que la misma fue objeto de ejecución mediante subasta pública y posterior procedimiento de adjudicación directa, habiendo resultado desierta en ambos casos. Así pues, dicha finca garantizaba de forma parcial el cobro de deudas (distintas de las incluidas en el acuerdo de responsabilidad subsidiaria que es objeto de este recurso de reposición) objeto de un acuerdo de aplazamiento, el cual resultó incumplido.

Por tanto, se han realizado por esta Administración Tributaria, actuaciones para cubrir la totalidad de la deuda tributaria (1.088.322,75 euros a la fecha de resolución de este recurso de reposición), sin que se conozcan bienes con valor suficiente para asegurar el cobro de la misma, siendo suficiente para la declaración de fallido parcial de un deudor, según establece el artículo 61 del Reglamento General de Recaudación, que el patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

En lo que a la falta de prueba de su participación en la comisión de infracciones tributarias y ausencia de dolo, responsabilidad y/o mala fe se refiere cabe oponer lo siguiente:

Los administradores están obligados a desempeñar "su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal".

Los artículos 19, 29 y 35 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), establecen que los obligados tributarios vienen obligados a efectuar el pago de la deuda tributaria, a formular cuantas declaraciones y comunicaciones exijan las normas reguladoras de los tributos, y a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros fiscales y demás documentos que en cada caso se establezcan, resulta pausable considerar que, siendo responsabilidad del administrador verificar el adecuado cumplimiento de los deberes tributarios de la entidad de la que forma parte, la comisión de una infracción revela, como mínimo, una evidente negligencia en su actuación cuyo resultado, además, se concreta en perjuicio para la Hacienda Pública.

Si como no puede ser de otro modo, las entidades jurídicas actúan mediante las personas físicas que ostentan la condición de órganos sociales con funciones de representación y gestión, la acción material que constituye el presupuesto fáctico de una infracción tributaria necesariamente tiene su origen en la actuación de dichas personas.

Por ello, la ley les hace responsables de los daños causados a la sociedad o a terceros cuando en su actuación no han observado las obligaciones y deberes propios de su cargo. Por ello la correcta aplicación de este régimen de responsabilidad tributaria exige constatar cual ha sido la actividad desarrollada por el órgano de administración respecto a las obligaciones cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo de la infracción tributaria imputada a la entidad en la que ejerció su función.

La simple negligencia en la conducta del administrador es suficiente para que se le atribuya la responsabilidad, indicio de lo cual resulta el desentendimiento del administrador en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad.

Aún en el caso de que se acreditara no haber participado en la toma de decisiones, la norma sitúa al administrador en el ámbito de una más que posible negligencia ya que, si no adoptó directamente la decisión, sólo puede ocurrir, bien que, conociéndola, la permitiera, bien que, pese a su cargo, la desconociera, lo que en ambos casos debe calificarse como conducta negligente en el cumplimiento de la función rectora.

Así pues, procede la declaración de responsabilidad en virtud del art. 43.1.a) de la LGT, siempre que resulte acreditado que en la comisión de los hechos probados no concurrió ninguna causa de fuerza mayor u otra invalidante de la voluntad, y que no hay obstáculo para calificar la actuación del administrador de la sociedad deudora durante los ejercicios en que se cometieron los presupuestos de hecho, de dolosa o culposa, cuanto menos negligente en sus relaciones con la Administración Tributaria, pues teniendo capacidad para ello y siendo su incumbencia, no observó el comportamiento que le es exigible para no contravenir las normas jurídicas, ocasionando, de esta forma, un perjuicio económico a un tercero, en este caso la Hacienda Pública.

En este sentido se pronuncian las siguientes resoluciones y sentencias (se cita, entre otras, la resolución de la Sala de la Audiencia Nacional SAN 1848/2013, de 22 de abril de 2013)

(...)

Es de destacar que para eludir su responsabilidad tributaria, una vez establecido el principio de prueba de que el administrador ha aceptado el cargo y, sin embargo, ha permanecido al margen de las decisiones

empresariales que le incumbían, el presunto responsable tendría que acreditar la diligencia debida en el ejercicio de sus funciones para enervar la calificación de su conducta como negligente, lo que en el presente caso no ocurre.

Situándonos en la hipótesis extrema de que el reclamante desconociera no ya una concreta decisión empresarial, sino la gestión societaria en su conjunto, supone una conducta reprochable desde el punto de vista de la responsabilidad tributaria.

Efectivamente, asumir tal interposición subjetiva, conlleva una responsabilidad casi más activa que una simple culpa in vigilando, puesto que uno debe suponer que quien se oculta tras de sí no lo hace con la intención de cumplir estrictamente con la ley. Si bien, probablemente pueda defenderse en tal conducta el grado de participación pasiva en la comisión de las infracciones que, al amparo de tal interposición se produzcan, lo cierto es que, como mínimo, la responsabilidad del reclamante se produce por concurrir en su conducta la simple negligencia que completa suficientemente en el ámbito administrativo, el elemento que integra toda responsabilidad tributaria.

Se citan a continuación determinadas sentencias de la Audiencia Nacional como la SAN 3694/2013, de 16 de septiembre de 2013.

(...)

Como ya se le indicó en el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, para eludir su responsabilidad tributaria tendría que acreditar la debida diligencia en el ejercicio de sus funciones, cosa que no ocurre en el presente caso, al no acreditar que concurrió fuerza mayor u otra causa invalidante de su voluntad.

Las infracciones tributarias en las que incurrió la sociedad XZ SL, como ya se le expuso en el acuerdo de responsabilidad subsidiaria, fueron cometidas respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido 1T, 2T y 3T del ejercicio 2010 y al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, con anterioridad a la fecha de incapacidad de Axy, la cual le fue concedida en el ejercicio 2015, momento posterior al de la comisión de las deudas y sanciones de la entidad XZ SL que son objeto de derivación, y momento a partir del cual se nombra como administradora única de la sociedad a Bts.

Es importante destacar que el devengo de las deudas correspondientes a las deudas incluidas en el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria que es objeto de este recurso de reposición se produjo en un momento anterior a la fecha de incapacidad de Axy, ya que, de acuerdo con el artículo 21 de la LGT: "1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

(...)

Por ello, Axy, como administrador único de la sociedad XZ SL y representante de la misma, debía cumplir, con exactitud, con las obligaciones tributarias de la sociedad con la debida diligencia que debe exigirse a un ordenado empresario, cosa que no ocurrió, y es por ello por lo que se inició el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria que es objeto de este recurso.

- Contestación a la ALEGACIÓN SEGUNDA: Prescripción de la deuda tributaria.

Como ya se le indicó en el acuerdo de responsabilidad subsidiaria, en relación con la prescripción relativa a las acciones para derivar responsabilidad a la que alude el interesado, cabe destacar que existen dos periodos diferentes: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptorios, dentro de los indicados periodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 68 de la LGT.

En la LGT, el artículo 67.2 se refiere al cómputo del plazo de prescripción para los responsables subsidiarios, que empieza a contarse, precisamente, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios.

El artículo 68.2 del mismo texto legal establece en su apartado a) que "el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

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

Siguiendo el mismo artículo, en su apartado 6 se determina que "Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción...;"

Y en el apartado 8 se establece que, "interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables."

En este caso en concreto, la Administración tributaria ha estado llevando a cabo actuaciones dirigidas a la recaudación de las deudas tributarias de XZ SL incluidas en el acuerdo de declaración de responsabilidad

subsidiaria que es objeto de este recurso de reposición desde el inicio del período ejecutivo, realizándose la última actuación con conocimiento formal del obligado tributario de dichas deudas, antes de dictarse el acuerdo de responsabilidad subsidiaria recurrido, en las siguientes fechas:

Se indican a continuación las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción del derecho de cobro de los distintos créditos tributarios.

De lo anterior se deduce que no ha transcurrido el cómputo de los cuatro años del plazo de prescripción cuando se produjo la iniciación del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria notificado en 04 de diciembre de 2.015.

Por tanto, la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria podrá ser declarada en cualquier momento si no han transcurrido más de cuatro años entre las distintas actuaciones susceptibles de interrumpir la prescripción y contempladas en el art. 68.2 LGT frente al deudor principal y al no estar prescrito el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas al deudor principal se considera el acuerdo de declaración de responsabilidad dictado por esta Dependencia Regional de Recaudación y que es objeto de recurso de reposición conforme a Derecho y no procede su anulación.

A continuación se citan distintas sentencias del Tribunal Supremo, entre otras la STS 2356/2008, de 25 de abril de 2008.

Contestación a la ALEGACIÓN TERCERA: No procede en cualquier caso exigir las sanciones tributarias.

Como ya se le indicó en el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, el artículo 43 de la LGT, establece:

"1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones".

Y el artículo 182 de la citada LGT, establece:

"1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será en previsto en el artículo 176 de esta Ley".

Tras reproducir determinadas sentencias como la STSJ CAT .../2011, de ... de ... de 2011, concluye la resolución

(...)

Por tanto, sí es que es correcto incluir las sanciones en la derivación de responsabilidad subsidiaria en función de lo establecido en los artículos 43.1 a) de la LGT, art. 182 de la LGT, así como en repetida jurisprudencia, ya que Axy, en el momento de la comisión de las infracciones tributarias era el administrador único de la entidad XZ SL y actuó con negligencia en el ejercicio de sus funciones, como ya ha quedado acreditado en puntos anteriores".

TERCERO: contra la resolución anterior el ahora recurrente interpuso el día 22/02/2016 reclamación económica administrativa identificada mediante número de reclamación 06/1206/2016, que fue desestimada mediante resolución de 28/06/2018. En dicha reclamación el reclamante alega en síntesis, tal y como se expone en el Antecedente de Hecho PRIMERO de la resolución del tribunal regional, lo siguiente:

"no se cumplen los requisitos legales necesarios y, subsidiariamente, que han prescrito las deudas. Finalmente, y de forma subsidiaria a lo anterior, solicita que se excluyan las sanciones tributarias del alcance de la responsabilidad".

Expone el TEAR de Extremadura en los apartados SEGUNDO y siguientes de los Fundamentos de Derecho de su resolución, los siguientes extremos:

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

El ajuste a Derecho del acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria señalado, dictado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado a) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria, que establece que Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones".

Por tanto, este supuesto de imputación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas exige la concurrencia de los siguientes requisitos: a) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; b) Condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción; y c) Una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en dicho artículo 43.1, reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Y en cuanto al procedimiento para declarar la responsabilidad, el artículo 41.5 de la citada Ley señala que "Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios". Y en el mismo sentido, el artículo 176 dispone que "Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario".

TERCERO.- En el caso que nos ocupa, la Administración deriva responsabilidad al reclamante en su condición de administrador de la entidad deudora principal, obrando en el expediente copia de información registral relativa a la inscripción de la entidad en el Registro Mercantil, en la que figura el nombramiento del interesado como administrador único de la entidad desde el 25/04/1997 hasta el 15/07/2015. Y en atención a ello, y a lo dispuesto en el apartado a) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria, el órgano actuante le declara responsable subsidiario, por lo que debemos ahora analizar la aplicación a este caso de este supuesto de responsabilidad.

Examinado el expediente administrativo, se comprueba que la sociedad administrada cometió, tal y como se motiva en los acuerdos sancionadores obrantes en el expediente, cuatro infracciones tributarias en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 y el IVA de los trimestres primero, segundo y tercero de 2010, consistentes en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación (artículo 191 de la Ley). Asimismo, se constata que el interesado ostentó la condición de administrador de la sociedad al tiempo de cometerse las infracciones, observándose una conducta reveladora, al menos, de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones.

Al respecto, alega el reclamante que el día 06/03/2013 le fue reconocida una incapacidad temporal, tramitándose posteriormente una incapacidad permanente que fue declarada el 01/07/2015, con efectos desde el 30/01/2015. Sin embargo, habiéndose devengado las deudas y sanciones incluidas en el alcance del acuerdo de responsabilidad los días 20/04/2010, 20/07/2010, 20/10/2010, 31/12/2011 y 25/07/2012, hemos de rechazar las alegaciones en este punto, debiendo concluir que teniendo el interesado capacidad para ello, no realizó los actos necesarios de su incumbencia para no contravenir las normas jurídicas, ocasionando de esta forma un perjuicio a la Hacienda Pública. Cabe recordar que los administradores de una sociedad ostentan su representación y responden "frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa" (artículo 236.1 del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010). Así pues, este Tribunal entiende que es

correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al reclamante, al existir un nexo causal entre él y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad por él administrada.

CUARTO.- Asimismo, alega el interesado contra el acuerdo de declaración de fallido de fecha 10/11/2015, debiendo traer aquí el artículo 61 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que dispone en su apartado primero, por lo que aquí interesa, 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", añadiendo el apartado segundo que "Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario". Por su parte, el artículo 169.5 de la Ley General Tributaria señala que "No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las Leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación". Y en relación con ello encontramos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 21/10/2009 (RG 320/2009) que motiva que "por inexistencia de bienes o derechos a los que se refiere dicho precepto, debe entenderse como una insuficiencia de los mismos para hacer efectivas sus deudas, pero no una total indigencia tal y como viene señalando este Tribunal Económico-Administrativo Central. (...) El criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central viene corroborado por lo dispuesto en el artículo 61 del ya vigente Reglamento General de Recaudación de 29 de julio de 2005, precepto que contempla la declaración de fallido por insolvencia parcial del deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda".

En el presente caso, el órgano actuante identifica en el acuerdo de derivación de responsabilidad (a partir de la información suministrada, previo requerimiento, por el Registro de la Propiedad y por la Dirección General de Tráfico) cinco fincas y cuatro vehículos de titularidad de la mercantil XZ SL, señalándose respecto de los mismos que "el patrimonio de la sociedad está compuesto por inmuebles con elevadas cargas, las cuales atendiendo a las características de los mismos podrían superar su valor así como por vehículos con una antigüedad superior a 7 años, lo que ha supuesto la no embargabilidad de los mismos en aplicación de lo dispuesto en el artículo 169.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual no se embargarán aquellos bienes respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación. En resumen, no se han hallado hasta la fecha de este Acuerdo bienes o derechos suficientes para cubrir, ni tan siquiera parcialmente, el importe total de las deudas apremiadas".

Por lo tanto, no conociendo la Administración bienes ni derechos embargables o realizables de la deudora eficaces para cubrir su deuda tributaria, no habiendo el interesado aportado prueba alguna en esta vía económico-administrativa que acredite que el valor de los bienes de titularidad de la entidad deudora, descontadas las cargas de las que los mismos han de responder (las cuales se encuentran enumeradas respecto de cada inmueble en el acuerdo impugnado), supera el importe de las deudas que aquella tiene con la Hacienda Pública, hemos de confirmar el acuerdo dictado el día 10/11/2015 por el que se declara a la mercantil fallida parcialmente, debiendo recordar que de conformidad con lo señalado por el TEAC en su resolución de 09/06/2010 (RG 1065/2010): "no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables" y que "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".

Por último, respecto a la alegada falta de notificación a la mercantil del acuerdo de declaración de fallido, debemos señalar que ni la declaración de fallido del deudor principal ni de la del crédito incobrable son actos que deban notificarse a los obligados tributarios (cfr. resolución del TEAC de 17/11/2010 -RG 3860/2009-).

QUINTO.- En relación con la prescripción alegada, conviene tener presente que deben diferenciarse dos periodos: por un lado, el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad; y por otro, el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptorios, dentro de los indicados periodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 68 de la Ley General Tributaria. Y en cuanto a la prescripción de la acción contra el responsable subsidiario, el artículo 67.2 de la Ley señala, por lo que aquí interesa, que "Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios".

En el caso que nos ocupa, alega el interesado que han transcurrido holgadamente los cuatro años de prescripción sin que mediara notificación alguna al reclamante y que las actuaciones recaudatorias son reiterativas, no tendiendo ninguna al cobro efectivo de las deudas. Pues bien, en relación con la primera cuestión, hemos de remitirnos al acuerdo de declaración de responsabilidad, donde se señala para cada una de las liquidaciones

incluidas en el alcance de la responsabilidad la fecha de notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal. Y en cuanto a lo alegado sobre la reiteración de actuaciones recaudatorias con el único fin de interrumpir la prescripción, cabe recordar que, según se indica en el acuerdo impugnado, la sociedad deudora principal mantiene deudas con la Hacienda Pública por importe de 1.062.331,36 euros, habiéndose tramitado por la AEAT setenta y seis diligencias de embargo de cuentas bancarias, noventa y tres de créditos comerciales, dos de bienes inmuebles y una de bienes muebles, todas ellas dirigidas al cobro efectivo de las deudas. Y a pesar de que muchos de los intentos de cobro de las deudas y sanciones de la deudora principal llevados a cabo por la Administración resultaran infructuosos, consta en el expediente remitido toda una sucesión de actos (a los que ha podido tener acceso el reclamante) dirigidos de forma efectiva a la recaudación de las deudas tributarias y sanciones, entre los que pueden mencionarse las diligencias de embargo notificadas los días 21/06/2015 o el acuerdo de compensación notificado el 23/11/2015. Por tanto, partiendo de esas últimas actuaciones recaudatorias, incorporadas al expediente en relación con la entidad deudora principal (es a esta a quien deben notificarse dichas actuaciones y no, como alega el reclamante, a los responsables), y atendiendo a la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad (el 04/12/2015), no habría transcurrido el plazo de cuatro de años establecido en la Ley para exigir el pago de las deudas y sanciones derivadas al responsable subsidiario, por lo que deben desestimarse las alegaciones del reclamante en este punto.

SEXTO.- Finalmente, respecto de las restantes alegaciones formuladas en esta vía económico-administrativa, siendo las mismas idénticas a las que se formularon ante el órgano actuante, primero, tras la puesta de manifiesto del expediente de derivación y, después, en reposición, y resultando que las contestaciones dadas a las mismas, de forma amplia y fundamentada, coinciden con el sentir de este Tribunal, hemos de confirmar el acuerdo impugnado, que hacemos nuestro en su integridad y que, con ánimo de no ser reiterativos, damos aquí por expresamente reproducido.

Cuarto.

No siendo dicha resolución de la conformidad del declarado responsable, notificada el día 11/10/2018, el día 11/11/2018, interpone recurso ordinario de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC), que tras los trámites oportunos se ha seguido con el número 00/01490/2019.

El interesado formula las alegaciones que considera convenientes a sus intereses, entre otras, la siguiente:

"NO SE HA PRODUCIDO LA DECLARACIÓN DE FALLIDO TOTAL DEL DEUDOR TRIBUTARIO (...)

El obligado tributario principal tiene bienes y/o derechos suficientes para cubrir la deuda tributaria. El obligado tributario principal no ha cesado en su actividad.

(...)

En la declaración de fallido parcial del obligado tributario principal, que se nos ha trasladado con el Expediente Administrativo, obra un Informe de fecha 9 de Noviembre de 2015, del que dimanaban multitud de bienes y derechos de dicho obligado tributario, respecto a los que solo se describen sus cargas, pero nada de los valores de mercado de los mismos.

A efectos acreditativos, de que la AEAT no ha cumplido con el requisito legalmente exigido, de ser efectivamente fallido el deudor tributario principal, se acompaña copia de la siguiente documentación relacionada:

- Copia del Balance de Situación de las CCAA del Ejercicio 2015 (disponibles para la AEAT en el Registro Mercantil de Badajoz, que es un Registro Público), en el que se produce la declaración de fallido del obligado tributario principal, donde constan elementos en el activo susceptibles de traba y realización por la AEAT para sufragar la deuda, baste con ver el importe que representan:

- el Inmovilizado Material: 959.456,54 euros (de los que 953.604,58 euros son terrenos y construcciones).
- las Existencias: 1.138.287,66 euros.
- los Deudores Comerciales: 486.740,12 euros.
- Etc.

Se acompaña copia como DOCUMENTO NÚMERO DOS.

- Copia de las resoluciones dictadas por la AEAT en el Expediente Administrativo de SUBASTA N.º: ..., donde viene ejecutando la garantía hipotecaria que tiene trabada sobre la finca registral n.º ... del Registro de la Propiedad de ... (...), que constituye el centro de trabajo fundamental de la compañía, y que está actualmente activo y en tramitación

Se acompaña copia del Acuerdo de Enajenación mediante Subasta de fecha 18 de Julio de 2018 y de la escritura de garantía hipotecaria inmobiliaria a favor de la AEAT como DOCUMENTO NÚMERO TRES.

- Copia de las Notas Simples expedidas por el Registro de la Propiedad de ..., respecto a las Fincas Registrales n.º ..., ..., ... y _____ del Registro de la Propiedad de ..., titularidad del deudor tributario principal y de algunas valoraciones de las mismas, y que pueden ser objeto de traba y realización por parte de la AEAT

Se acompañan copias de las Notas Simples como DOCUMENTO NÚMERO CUATRO y de las Valoraciones como DOCUMENTO NÚMERO CINCO.

Ergo, resulta palmario que la declaración de fallido del deudor principal realizada por la AEAT el pasado 10 de Noviembre de 2015, no resulta para nada ajustada a Derecho, y ha de reponerse, con los efectos inherentes.

En resumen y en definitiva, hemos de reiterar nuevamente que no habiéndose producido, conforme a Derecho, la declaración de fallido del obligado tributario principal ni de los obligados tributarios responsables solidarios, falta el requisito legal esencial previsto en el artículo 43.1 de la LGT para declarar la responsabilidad subsidiaria de nuestro patrocinado".

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:

si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura identificada con número 06/01206/2016 es ajustada a derecho..

Tercero.

En lo relativo a la responsabilidad tributaria, el artículo 41 de la Ley General Tributaria establece:

1.La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

2.Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3.Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

(...)

4.La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezca.

(...)

5.Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

(...).

Asimismo, el artículo 43.1 de la misma Ley, señala:

Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

(...).

Para este supuesto de responsabilidad tributaria se exige la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; 2) Condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción; y 3) Una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en dicho artículo 43.1, reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Por su parte, el artículo 174 de la Ley General Tributaria establece:

1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

(...)

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

(...).

Y el artículo 176 de la misma ley señala:

Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.

Cuarto.

Pues bien, este Tribunal Central considera que no fue debidamente motivado el acuerdo de declaración de fallido del deudor principal. Para determinar si los activos que integran el patrimonio de la deudora principal son suficientes o no para cubrir el importe del crédito tributario, no sólo se deben especificar las cargas de las que responde cada uno de los bienes, sino que se tiene que efectuar una estimación del valor de dichos bienes, de forma que el valor neto del activo se debe obtener por diferencia entre el valor que se le asigna al bien y las cargas que pesan sobre el mismo. No se pretende, ni mucho menos, que la Administración tributaria efectúe una tasación de cada uno de los bienes, pero sí que se debe de establecer un umbral de valor que evidencie que no procede embargar el bien para llevar a cabo su enajenación, en cumplimiento del artículo 169.5 de la LGT, es decir, porque se presume que el coste de su realización puede exceder el importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

La declaración de fallido del deudor principal (y de los responsables solidarios si los hubiera), resulta fundamental, imprescindible, para que el órgano competente pueda declarar una responsabilidad subsidiaria. Si dicha declaración de fallido no está suficientemente motivada, se estará causando indefensión al obligado tributario.

En el expediente que ahora se examina, el órgano de recaudación justifica adecuadamente porque no se procede a embargar y enajenar los vehículos de la deudora principal. La razón es sencilla, su antigüedad. También

efectúa un adecuado análisis respecto a la actividad económica desarrollada por el deudor principal que evidencia que, si bien su actividad continua, su volumen de operaciones y entre otras, la evolución de su importe neto de cifra de negocios, disminuyó drásticamente en los ejercicios 2013-2014. Ahora bien, en el caso de los 5 bienes inmuebles que identifica el órgano de recaudación, únicamente se señalan sus cargas y se justifica no proceder al embargo y enajenación de cuatro de ellos agrupándolos y limitándose a señalar que "En conclusión, se comprueba que el patrimonio de la sociedad está compuesto por inmuebles con elevadas cargas, las cuales atendiendo a las características de los mismos podrían superar su valor". No se analizan los motivos por los que "las características de los mismos" permiten afirmar que su coste de realización va a exceder del importe que se pueda obtener por ellos.

Es el declarado responsable el que aporta información sobre el valor de algunos de estos bienes (documentos 4 y 5 adjuntos a las alegaciones que se presentan en el este recurso de alzada). Este tribunal ha pretendido conocer el valor de los bienes, llegando a las siguientes conclusiones:

Se identifican 5 fincas, cuyos números registrales son los siguientes:

1. Finca n.º ... del Registro de la propiedad de ...: cargas aproximadas de 68.000 euros (embargos)
2. Finca n.º ... del Registro de la Propiedad de ...: cargas aproximadas de 261.000 euros (hipotecas)
3. Finca n.º ... del Registro de la Propiedad de ...: cargas aproximadas de 147.000 euros (embargos e hipotecas)
4. Finca n.º ... del Registro de la Propiedad de ...: cargas aproximadas de 68.000 euros (embargos)
5. Finca n.º ... del Registro de la Propiedad de ...: cargas aproximadas de 720.000 euros (embargos e hipotecas).

Teniendo en cuenta la documentación aportada por el recurrente en el documento 5 ya señalado y que se adjunta a las alegaciones, el valor de tasación de las fincas ... y ... es de 161.628,48 euros, es decir, teniendo en cuenta las cargas, su coste de realización excedería del importe de su enajenación.

Respecto a la finca con número registral ..., la administración ha justificado adecuadamente que las subastas quedaron desiertas, es decir, no se ha podido proceder a su enajenación para hacer efectivo el crédito tributario:

"En lo que a la finca registral ... del Registro de la Propiedad de ... a la que alude en sus alegaciones nuevamente, se le indica que la misma fue objeto de ejecución mediante subasta pública y posterior procedimiento de adjudicación directa, habiendo resultado desierta en ambos casos".

Además parece, según indica el recurrente que no la Administración, que su valor a efectos de subasta se fijó en 850.000 euros, es decir, este inmueble no permitiría hacer efectivo el crédito tributario que debe abonar el deudor principal y que alcanza los 1.035.831,32 euros.

Ahora bien, el documento 5 también se refiere a dos fincas con números de catastro ...TH...UJ y ...TH...HJ, cuyo valor de tasación es de 224.880,80 euros, no indicándose en la documentación aportada los números registrales a los que corresponden las fincas, es decir, no pudiéndose saber, quizá por error del recurrente, si se trata de fincas distintas a las mencionadas en el acuerdo de declaración de fallido o bien fincas que si que constan en el listado. El recurrente especifica en sus alegaciones que se aporta documentación sobre "algunas valoraciones", es decir, no sobre la totalidad de las mismas. Como se ha adelantado, quizá esta documentación incompleta encuentra su causa en la el error del recurrente, pero desde luego es a la Administración tributaria a la que corresponde motivar adecuadamente la declaración de fallido y como se ha indicado, el valor neto de un bien no sólo depende de sus cargas sino del importe que se pueda, en este caso se estime, se puede obtener por dicho activo.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

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