

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de junio de 2026

Sala 3.^a

R.G. 3311/2024

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Incumplimiento de las órdenes de embargo. Necesidad de acreditación por la Administración de la existencia de una relación comercial continuada entre la deudora y la presunta responsable existente en el momento del embargo. No procede la derivación de responsabilidad por el art. 42.2 b) LGT cuando la Administración no acredita la existencia de una relación comercial continuada entre la deudora y la presunta responsable en el momento del embargo que justifique el embargo de créditos futuros. La existencia de pagos posteriores a favor de la deudora no resulta suficiente para acreditar dicha relación cuando no consta actividad anterior a la notificación de la diligencia. Además, si en el momento del embargo no existían créditos pendientes de pago y las operaciones de venta y posterior devolución de mercancías que originaron los créditos y débitos recíprocos se produjeron con posterioridad, los derechos de crédito objeto de compensación quedan fuera del mandato de la diligencia, al no fundarse en situaciones existentes en el momento del embargo.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición promovido frente al acuerdo declarativo de responsabilidad solidaria dictado en virtud del artículo 42.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la Dependencia Regional de Recaudación (Delegación Especial de Madrid) con un alcance de 251.690,48 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Tras la instrucción del correspondiente procedimiento -iniciado mediante comunicación de inicio y propuesta notificada el 29/08/2023-, **XZ SLU** (B...) fue declarada responsable solidaria de las deudas y sanciones tributarias de la entidad **QR SL**, en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por acuerdo nº 28...631W de fecha 03/10/2023, ascendiendo el importe exigible de la responsabilidad a 251.690,48 euros.

El acuerdo consta notificado el 04/10/2023 mediante comparecencia en la Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHÚ).

SEGUNDO.- Como hechos relevantes contenidos en el acuerdo pueden destacarse, entre otros, los siguientes:

I.-) En el curso de las actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal **-QR SL-**, con fecha 08/01/2020 le fue notificada a **XZ SLU**, en su condición de entidad pagadora, diligencia de embargo de créditos comerciales y/o arrendaticios nº 28...833C por importe de 267.179,53 euros con arreglo al siguiente literal:

*“... se declaran embargados los CRÉDITOS a favor de **QR SL**, (...), que tenga **XZ SLU** (...), pendientes de pago a la fecha en que reciba esta diligencia, ya sean cantidades facturadas, pendientes de facturar o que no requieran facturación, así como aquéllos que sean consecuencia de prestaciones aún no realizadas derivadas de cualquier tipo de contrato en vigor con el citado obligado al pago o bien derivadas de una relación comercial continuada con el mismo no formalizada en contrato, (...). El embargo dictado alcanza también a las retenciones efectuadas en garantía de los servicios prestados”.*

El importe embargado de la diligencia incluía deudas correspondientes al Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2017 y 2018) y a determinados periodos del IVA correspondientes a los ejercicios 2017, 2018 y 2019.

Síguenos en...

II.-) El 09/01/2020 **XZ** SLU contestó a la diligencia de embargo indicando que no era posible dar cumplimiento a la orden de embargo puesto que: *"EN ESTOS MOMENTOS NO EXISTEN SALDOS PENDIENTES NI RELACION COMERCIAL"*.

III.-) La Dependencia Regional, amparándose en la información obrante en su poder -Modelo 347, SII. Suministro Inmediato de Información del IVA (SII) y libro registro de facturas recibidas del IVA- concluyó que **QR** SL había realizado operaciones de venta/ingreso en relación con **XZ** SLU, al menos desde el ejercicio 2020, en las siguientes cuantías:

EJERCICIO	IMPORTE
2020	3.435.408,68
2021	617.343,25
TOTAL	4.052.751,93

IV) De acuerdo con lo anterior, **XZ** SLU debió ingresar en el Tesoro Público, en cumplimiento de la orden de embargo anterior, el importe total del saldo derivado de los pagos a realizar a **QR** SL, con el límite del importe pendiente de la diligencia que, descontados los ingresos realizados, ascendió a la cantidad de 251.690,48 euros.

TERCERO.- Con fecha 02/11/2023 se interpuso recurso de reposición contra el acuerdo anterior, que fue desestimado mediante acuerdo nº 2023GRC...146G de fecha 20/12/2023 -notificado el 09/01/2024 mediante comparecencia en la Sede Electrónica de la AEAT-.

CUARTO.- Disconforme con el acuerdo anterior, con fecha 07/02/2024 interpuso la presente reclamación ante este TEAC. Tras evacuarse el trámite de puesta de manifiesto del expediente presentó escrito con fecha 26/03/2024 alegando, en síntesis, que, en ningún momento existe crédito alguno a favor de **QR** SL, puesto que las operaciones entre ambas entidades son ventas de mercaderías y devoluciones de las mismas.

QUINTO.- Con fecha 05/06/2024 presentó escrito de alegaciones complementarias alegando lo siguiente:

- La propia AEAT reconoce que a fecha de recepción de la diligencia de embargo no existía deuda a favor de **QR** SL, ni contrato o relación continuada a favor de este cliente, puesto que era cliente y no proveedor.
- Las operaciones llevadas a cabo con posterioridad consistieron en la venta de mercaderías y, ante la falta de pago, recuperación de las mismas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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.

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

Si el acuerdo declarativo de responsabilidad solidaria dictado al amparo del artículo 42.2 b) LGT, es ajustado a Derecho.

TERCERO.- La responsabilidad tributaria se encuentra regulada en el artículo 41 LGT, que dispone:

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. (...).

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. (...).

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

Por su parte, el artículo 174 LGT regula los aspectos generales del procedimiento para la declaración de responsabilidad:

(...).

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.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

El artículo 42.2 LGT establece determinados supuestos de responsabilidad solidaria, entre los que destaca:

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

(...)

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

(...).

En relación a este supuesto concreto de responsabilidad solidaria, resulta procedente destacar lo expuesto por la STS de fecha 24/10/2017 [rec. 1598/2017] en su Fundamento de Derecho CUARTO:

«De su disciplina legal cabe extraer las notas distintivas de esta modalidad específica de la responsabilidad solidaria, que tiene su ámbito procedimental propio en la fase de recaudación y, dentro de ella, en el periodo ejecutivo (artículo 160, 1 y 2 LGT):

a) Se trata de una medida de aseguramiento o refuerzo de los derechos recaudatorios de la Administración, que incorpora, junto al deudor principal, a otras personas o entidades en régimen de responsabilidad solidaria.

b) La responsabilidad deriva del hecho de incumplir una orden de embargo.

c) Sólo puede incurrir en ella un tercero ajeno a la relación jurídica trabada entre la Administración tributaria, en el ejercicio de su potestad ejecutiva, y el deudor principal, por imperativo de la naturaleza solidaria de la responsabilidad.

d) El embargo ha de ser ejecutivo o de apremio, ya que si se acuerda como medida cautelar o precautoria prevalece el supuesto de la letra c) del propio artículo.

e) La orden de embargo incumplida debe tener su título jurídico en una relación previa de este tercero con los bienes o derechos embargados, de la que surja un estricto deber jurídico cuya inobservancia abre paso a la declaración de responsabilidad.

f) El incumplimiento debe serlo por culpa o negligencia, extraña fórmula legal que parece haber olvidado el dolo o intención como forma más grave de la culpabilidad (o, al menos, confunde el precepto los términos empleados, pues culpa o negligencia son sinónimos y aluden a la comisión culposa, no a la dolosa).

f) Tal culpa o negligencia debe quedar rigurosamente probada por la Administración, así como motivada en relación con la acción del responsable.

g) No es posible el incumplimiento de la orden de embargo por mera omisión, sino que se requiere un hacer activo.

h) Sólo puede incumplir la orden de embargo, en sentido propio, aquél al que le ha sido notificada previamente. Aun no previsto tal requisito de modo expreso, su exigencia deriva de la dicción legal de los apartados c) y d), que inexorablemente lo imponen (letra d) o parten de su conocimiento (letra c), para hipótesis semejantes a la debatida, así como de la propia naturaleza de las cosas, pues sólo quien conoce de forma fehaciente el deber que le incumbe puede obrar con culpa o negligencia al incumplirlo.

i) La ley no requiere estrictamente la producción de un resultado de fracaso total o parcial del embargo, siendo bastante para generar la responsabilidad el incumplimiento de la orden, aun cuando tal cuestión -no suscitada en esta casación- pueda ser dudosa, porque el enunciado del artículo 42.2.b) limita cuantitativamente la responsabilidad "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración", fórmula que permite la interpretación contraria.

Se trata, en definitiva, de asegurar o reforzar el derecho al cobro de las deudas tributarias por parte de la Administración, incorporando al elenco de obligados, junto al deudor principal, a quien propicia con su conducta que el embargo pueda malograrse».

Finalmente, dado que nos encontramos ante una diligencia de embargo de créditos, resulta preciso destacar lo previsto en el artículo 81 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR):

Cuando se trate de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo no regulados en el artículo anterior, se procederá como sigue:

a) Si se trata de créditos, efectos y derechos sin garantía, se notificará la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, a partir de ese momento, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. Si el crédito o derecho conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación. (...).

CUARTO.- La entidad reclamante alega, en síntesis, que en ningún momento hubo crédito alguno a favor de **QR SL**, ni contrato o relación continuada, dado que lo que se produjo fue una venta a dicha sociedad y posterior devolución de las mercancías ante la falta de pago por parte de aquella:

"(...) El documento justificativo correcto de esa devolución debería haber sido una factura de abono emitida por **XZ** a **QR SL**, en vez de una factura emitida por **QR SL** a **XZ** como se hizo, aunque fiscalmente no hay diferencias. La realidad de las operaciones, que es lo importante para valorar si en algún momento hubo algún crédito a favor de la empresa **QR, SL**, según se puede observar claramente en todas las facturas aportadas, es la venta y devolución de mercancías puesto que en todos los casos, en las facturas recibidas figuran siempre las mismas mercancías y siempre el mismo precio que en las facturas emitidas que se compensaban. (...)"

En el presente supuesto, la Dependencia Regional fundamenta el presupuesto de la responsabilidad en el hecho de que, desde el momento de la notificación de la diligencia de embargo -08/01/2020- **XZ SLU** satisfizo pagos a la entidad deudora -**QR SL**-. Más concretamente, en la contestación a las alegaciones formuladas, se expusieron los fundamentos siguientes:

"(...) de la conducta del pagador **XZ SLU**, consistente en efectuar pagos por compensación al deudor **QR SL** durante los ejercicios 2020 y 2021, con posterioridad a la recepción de la diligencia de embargo de créditos número 28...833C, notificada en fecha 08-01-2020, hace surgir la responsabilidad pues se acredita y se reconoce por **XZ**, que existe una relación jurídica y comercial continuada de la que

resultan créditos embargables dada la continuidad reflejada en las facturas presentadas por el pagador y justificadas documentalmente. Ciertamente es que en el momento de recibirse la Diligencia de embargo en fecha 08-01-2020, **XZ** SLU carecía de créditos pendientes de pago al deudor principal, pero a partir de ese momento la orden de embargo de créditos futuros estaba vigente, y siendo un proveedor habitual de servicios dentro del ámbito de actividad de la empresa y sabiendo que con el deudor existía dicha relación comercial, **XZ** SLU debió proceder a retener, cuando existieran cantidades facturadas, dichos importes para en cumplimiento de la orden de embargo, ingresarlos en la Agencia Tributaria. (...).

... se alega que debido a las deudas de **QR** con **XZ**, las facturas emitidas por **QR** durante el 2020 y 2021 fueron compensadas automáticamente con facturas de cliente y, por lo tanto, en ningún momento hubo créditos embargables ni se realizó ningún pago.

En nuestro caso concreto, el interesado aporta en el escrito de alegaciones la relación de facturas posteriores a la diligencia de embargo número 28...833C de fecha 08-01-2020:

(...)

Por lo que, respecto al pago realizado mediante compensación, se observa que efectivamente los créditos a favor de **QR**, S.L. han sido satisfechos mediante compensación con posterioridad a la notificación de la diligencia de embargo con número 28...833C notificada en fecha 08-01-2020. (...).

... De este modo, comprobada la condición recíproca de deudor y acreedor de **XZ** SLU con respecto a **QR**, S.L. por los servicios prestados y recibidos, en el momento de recepción de la diligencia de embargo, en fecha 08-01-2020 y a pesar de no existir en dicho momento créditos pendientes, la relación jurídica y comercial sí estaba vigente y atendiendo al último de los requisitos que establece el artículo 1196 del Código Civil, es evidente que ya existe sobre las futuras facturas que se recibieran de **QR** SL retención o contienda promovida por terceras personas y notificada oportunamente al deudor. (...)

Hemos de partir del mandato presuntamente incumplido y que motiva el presupuesto de hecho del acuerdo declarativo impugnado. En este sentido, mediante diligencia notificada el 08/01/2020 se declararon embargados los créditos a favor de **QR** SL que la entidad **XZ** SLU tuviera pendientes de pago, ya fueran cantidades facturadas, pendientes de facturar o que no requirieran facturación, así como aquellos créditos que fueran consecuencia de prestaciones aún no realizadas derivadas de "cualquier tipo de contrato en vigor", o bien derivadas de una "relación comercial continuada con el mismo no formalizada en contrato".

La propia Dependencia Regional, si bien reconoce que en "el momento de recibirse la Diligencia de embargo en fecha 08-01-2020, **XZ** SLU carecía de créditos pendientes de pago al deudor principal", sostiene que la "orden de embargo de créditos futuros estaba vigente".

Sobre esta particular cuestión, resulta preciso destacar lo expuesto por este TEAC en la resolución de 24/09/2019, que declaró la inadmisibilidad del recurso para la unificación de criterio nº 00/04258/2017:

(...) La cuestión de fondo que subyace en el presente recurso extraordinario de alzada es la concerniente a si las órdenes de embargo han de limitarse a aquellos créditos ya nacidos en el momento en que dichas órdenes se reciben o si pueden extenderse a créditos "en formación" o sobre los que en tal momento sí existe una expectativa jurídica, como serían los derivados de un contrato de tracto sucesivo.

Como es sabido, el artículo 588.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC), Ley 1/2000, de 7 de enero, de aplicación supletoria en el ámbito tributario por virtud del artículo 7.2 de la LGT, sanciona con la nulidad "el embargo de bienes y derechos cuya efectiva existencia no conste". Se prohíbe así el embargo indeterminado, entendiendo por tal el que recae sobre bienes y derechos "cuya efectiva existencia no conste". (...).

La propia LEC da la pauta de que por bien o derecho no hay que entender solamente el derecho perfectamente formado e inmediatamente exigible, sino también el derecho cuya exigibilidad esté aplazada (créditos realizables a corto, medio y largo plazo) e incluso auténticos derechos futuros, en el sentido de derechos que se constituirán en el futuro a condición de que subsista una situación concretamente existente en el momento del embargo (v.gr. sueldo del ejecutado, que éste tendrá derecho a percibir si subsiste la relación laboral). En consecuencia, no puede entenderse que, con su mención a la efectiva existencia de los bienes, el artículo 588.1 de la LEC está excluyendo la embargabilidad de las expectativas de derechos. Más bien debe sostenerse, de acuerdo con la doctrina más autorizada, que son embargables las expectativas de adquisición por el ejecutado de un bien o derecho que se funden en situaciones

concretamente existentes en el momento del embargo. El precepto no prohíbe, por tanto, el embargo de expectativas jurídicas siempre que se identifiquen de un modo indudable.

Así las cosas, la existencia de un contrato de suministro o de tracto sucesivo entre el deudor a la Hacienda Pública y el destinatario de una orden de embargo a la fecha de recepción de ésta última, permitiría el embargo de aquellos créditos posteriores a dicha fecha con origen en el mencionado contrato.

(...).

... Por otra parte, este Tribunal Central en resoluciones de 23 de marzo de 2017 (RG 576/2016) y de 31 de mayo de 2017 (RG 94/2017), dictadas ambas en unificación de criterio, ha reconocido que la retribución periódica percibida por los dueños de los establecimientos de juego u hostelería donde se instalan máquinas recreativas constituye un derecho de crédito a su favor realizable periódicamente de acuerdo con las cláusulas del contrato en vigor, derecho que forma parte de su patrimonio y es, por ello, embargable. De manera análoga se ha pronunciado, también en unificación de criterio, en su resolución de 27 de octubre de 2016 (RG 4824/2016) en el sentido de que son conformes a Derecho las diligencias de embargo sobre los abonos en la cuenta del deudor tributario (establecimiento comercial) que se van realizando por la entidad financiera donde la cuenta está abierta como consecuencia de la utilización de terminales de puntos de venta o datáfonos en los que los clientes de aquél hacen el pago de los bienes o servicios adquiridos - fruto del contrato de afiliación entre el establecimiento comercial y el Banco-, sin necesidad de dictar una diligencia de embargo diferenciada por cada uno de los saldos que con la periodicidad pactada se abonan en la mencionada cuenta.

En el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada no existe, sin embargo, un contrato comercial de tracto sucesivo formalizado por escrito entre el deudor de la Hacienda Pública y la entidad a la que la Administración tributaria exige el cumplimiento de la orden de embargo.

La acreditación de la existencia de un contrato de tracto sucesivo verbal, como cuestión probatoria que es, puede realizarse -en este caso por la Administración- por cualquier medio admisible en Derecho, reconociendo este Tribunal Central que a estos efectos puede resultar relevante por su contenido la declaración anual de operaciones con terceras personas. (...).

Volviendo al presente supuesto, a juicio de este TEAC, no ha quedado acreditada la existencia de una relación comercial continuada entre la deudora y la presunta responsable. En concreto, si bien el acuerdo justifica la existencia de pagos por un importe total de 4.052.751,93 euros realizados a favor de **QR SL**, mediante la información obrante en los modelos 347 presentados y en el SII, lo cierto es que dichos pagos se realizaron durante los ejercicios 2020 y 2021, sin que conste ningún tipo de actividad con anterioridad a la notificación, a efectos de poder acreditar una presunta una "relación comercial continuada" entre ambas entidades existente en el momento del embargo.

A mayor abundamiento, dado que es la propia Dependencia Regional la que reconoce la inexistencia de créditos pendientes de pago a la deudora en el momento de la notificación de la diligencia, es claro que la contienda -operaciones de venta y posterior devolución de mercancías que originaron los créditos y débitos recíproco- fue suscitada en fecha posterior, por lo que los derechos de crédito indebidamente compensados -a juicio de la Dependencia Regional-, quedaban fuera del mandato contenido en la diligencia al no fundarse "en situaciones existentes en el momento del embargo", sino acaecidas con posterioridad.

Tampoco queda acreditado, en contra de lo manifestado por la Dependencia Regional, que estuviera vigente la "relación jurídica y comercial" o que **QR SL** fuera un "proveedor habitual de servicios dentro del ámbito de la actividad de la empresa", pues, a la vista de lo fundamentado en el acuerdo, dichas circunstancias no imperaban en el momento de la notificación de la diligencia de embargo, toda vez que no constan pagos o cobros realizados entre ambas entidades en años anteriores; sino que, en cualquier caso, se originaron con posterioridad.

QUINTO.- En conclusión, al no constar acreditado el presupuesto de hecho contemplado en el artículo 42.2 b) LGT, procede la anulación del acuerdo declarativo de responsabilidad nº 28...631W, así como del acuerdo desestimatorio del recurso de reposición de fecha 20/12/2023.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

