



**CUADERNOS DE DEFENSA
TRIBUTARIA**

**Responsabilidad
tributaria: criterios
administrativos y
jurisprudenciales
recientes y cuestiones
pendientes de casación**

Fecha de edición: 17 de noviembre de 2018

Esta monografía de la Colección
CUADERNOS DE DEFENSA TRIBUTARIA
es una obra editada por
Francis Lefebvre
bajo la coordinación de
Ana M^a Juan Lozano
(*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València*)

ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ
Inspector de Hacienda del Estado

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 34,32 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17544-50-8
Depósito legal: M-41032-2018
Impreso en España por Printing'94
Paseo de la Habana, 9-11. 28036 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	nº marginal
Introducción	100
Capítulo 1. La declaración de fallido como presupuesto de la declaración de responsabilidad subsidiaria: concepto	200
Capítulo 2. Sistema de recargos en el ámbito de la declaración de responsabilidad	300
Capítulo 3. Derecho de defensa: la impugnación	400
Capítulo 4. Responsabilidad por sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas	500
Capítulo 5. Responsabilidad por cese de hecho en la actividad	600
Capítulo 6. Responsabilidad solidaria vinculada al desarrollo del procedimiento de apremio	700
1. Elemento intencional	705
2. Alcance de la responsabilidad	720
3. Concepto de ocultación	760
Capítulo 7. Derecho de afección y responsabilidad subsidiaria	900
Capítulo 8. Responsabilidad tributaria y sanciones tributarias ..	1000
Capítulo 9. Responsabilidad tributaria y procedimiento concursal: compatibilidad	1100
Capítulo 10. Suspensión de la declaración de responsabilidad ..	1200
1. Estanqueidad entre responsables	1210
2. Efectividad de la suspensión	1250
3. Mantenimiento de la suspensión	1270
Capítulo 11. Medidas cautelares	1400
Capítulo 12. Sistema de responsabilidades y la normativa foral ..	1500
	Página
Tabla Alfabética	119

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
art.	artículo/s
Const	Constitución Española
CP	Código Penal (LO 10/1995)
D	Decreto
disp.adic.	disposición adicional
disp.derog.	disposición derogatoria
disp.trans.	disposición transitoria
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
JM	Juzgado de lo Mercantil
L	Ley
LCon	Ley Concursal (L 22/2003)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal (RD 14-8-1882)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LPAC	Ley de Procedimiento Administrativo Común (L 39/2015)
p.e.	por ejemplo
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rec	Recurso
RGR	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
RGAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD 1065/2007)
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

Introducción

Estimado lector, este trabajo tiene por objeto identificar recientes criterios que desde la Administración Tributaria –Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)– y desde los Tribunales de Justicia han sido emitidos en relación con aspectos concretos que afectan a la aplicación de la normativa vigente en el ámbito de los **responsables tributarios**, aspectos todos ellos de relevancia en la utilización de una herramienta jurídica que, desde antiguo, ha estado incorporada a la norma de Derecho Tributario General de nuestro sistema, la Ley General Tributaria –la hoy vigente L 58/2003 (LGT) y que, a pesar de ello, sigue siendo, en opinión de quién esto escribe, una gran desconocida en este ámbito concreto.

Como reflejo de la importancia de la materia a la que vamos a dedicar esta modesta obra, podemos acudir a las cifras que proporcionan las **estadísticas** accesibles de los últimos años de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en cuanto al número de **procedimientos** de esta naturaleza finalizados con las correspondientes declaraciones de responsabilidad:

2012	2013	2014	2015	2016
7.378	11.697	15.374	16.719	17.280

No pretendemos aquí realizar un análisis jurídico de la regulación de la responsabilidad tributaria, sino de exponer algunos **aspectos concretos** de la misma que, de ordinario, se vinculan con la problemática más habitual que suscita su aplicación.

Por ello permítasenos encuadrar, simplemente, en este momento, el terreno al que se referirán los criterios que más abajo expondremos, identificando los supuestos que configuran el sistema de responsabilidades tributarias.

A tal efecto recordemos primeramente que la LGT establece en su artículo 35, al desglosar la tipología de los **obligados tributarios**, a los responsables, indicando que tendrán aquel carácter los responsables a los que se refiere el artículo 41 de la misma norma.

En ese artículo, el apartado I, que es el que en este preciso instante nos interesa, señala que la Ley podrá configurar como **responsables** solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.

La tipología de unos y otros se desarrolla en los artículos 42 y 43 del mismo texto legal, con una enumeración, no tasada, de aquellos a los que se atribuye la condición de solidarios o la de subsidiarios.

Entre los primeros, los responsables **solidarios**, se encuentran:

a) Aquellas personas o entidades que sean **causantes o colaboren** en la realización de una infracción tributaria.

b) Los partícipes o cotitulares de las **entidades sin personalidad jurídica** a que se refiere la LGT art.35.4.

c) Las personas o **entidades que sucedan** por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.

115 d) Quienes sean causantes o colaboren en la **ocultación** o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.

e) Los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de **embargo**.

f) Los que, con conocimiento de un embargo, medida cautelar o constitución de garantía, colaboren o consientan en el **levantamiento de los bienes** o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

g) Los **depositarios** de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaborasen o consintieran en el levantamiento de aquellos.

Añade el precepto que estamos tratando que las Leyes (distintas de la LGT) podrán establecer **otros supuestos** de responsabilidad solidaria distintos de los identificados más arriba.

120 En este sentido, es preciso recordar, como mero ejemplo de lo indicado, que la L 37/1992, reguladora del **Impuesto sobre el Valor Añadido** (LIVA) en su artículo 87.Uno, establece que serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta **repercusión** del impuesto.

La misma norma sustantiva, en el apartado Dos atribuye la condición de responsables solidarios a determinadas personas concretas en el ámbito de las **importaciones**, predicándola también en su anexo, apartado sexto, de los titulares de determinadas áreas o depósitos.

También se predica la condición de responsables solidarios en su artículo 163 nonies, de todas las entidades que apliquen el régimen especial del **grupo** de entidades y respecto de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

En análoga línea, la L 27/2014, reguladora del **Impuesto sobre Sociedades** (LIS), señala en su artículo 57 que las entidades del grupo fiscal responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria.

125 Entre los responsables **subsidiarios**, la LGT incluye a los siguientes:

a) Los **administradores** de hecho o de derecho de las personas jurídicas, cuando concurren determinadas circunstancias.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, cuando no hubieren hecho lo necesario para asegurar el **pago de las deudas** de aquellas o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

- c) Los integrantes de la **administración concursal** y los **liquidadores** de sociedades y entidades en general, bajo determinados condicionantes.
- d) Los **adquirentes** de bienes afectos al pago de una deuda tributaria.
- e) Los **representantes aduaneros** en casos concretos.
- f) Aquellos que **contraten o subcontraten** la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, de nuevo bajo determinadas premisas.
- g) Supuestos que caben ser englobados bajo la aplicación de la figura del **levantamiento del velo**.

Hemos tratado de centrar de forma global, aunque sucinta y meramente descriptiva, el universo de supuestos en los que se aplica la normativa sobre responsabilidad, el ámbito subjetivo. **130**

Dicha normativa incorpora, además, de forma profusa, lo correspondiente a los aspectos sustantivos objetivos y, obviamente, los de naturaleza procedimental.

En ese sentido, la LGT art.41 contiene los principios generales relativos a la **extensión** de la responsabilidad —que como regla general, en la práctica, incluye no sólo la deuda tributaria, entendida en los términos en los que la misma se integra conforme a la LGT art.58, sino también las sanciones tributarias—, así como los principales **hitos procedimentales**, complementándose esta normativa con lo dispuesto en la LGT art.174 s., en relación con la declaración de responsabilidad en sentido estricto, normativa en su conjunto desarrollada a nivel reglamentario en el Reglamento General de Recaudación (**RGR**), aprobado por el RD 939/2005 art.124 y s., y en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (**RGTA**), aprobado por el RD 1065/2007.

Los principales elementos que es preciso recordar, desde el punto de vista de los **aspectos sustantivos objetivos**, son los siguientes: **135**

- a) La configuración de los supuestos de responsabilidad es siempre objeto de reserva de **ley formal**.
- b) Salvo que la norma determine otra cosa, la **regla general** es que la responsabilidad siempre es subsidiaria.
- c) Los **recargos e intereses** que proceda habiendo finalizado el plazo de ingreso voluntario dado al responsable, una vez declarada y notificada la responsabilidad, se atribuyen, de haberse devengado, directa e individualmente a cada responsable (excepción hecha del supuesto regulado en la LGT art.42.2, en el que la responsabilidad se extiende, *ab initio*, al recargo e intereses devengados en sede del obligado tributario principal).

d) La responsabilidad tributaria, salvo indicación de la norma en contrario, no se extiende a las **sanciones** tributarias. **140**

e) En relación con las sanciones, la norma reconoce el derecho que el responsable tiene de beneficiarse de la **reducción** que la LGT regula originariamente en sede de obligado tributario principal.

- f) Toda declaración de responsabilidad precisa de un procedimiento *ad hoc*, esencialmente contradictorio, cuya finalización se materializa, precisamente, con el **acto administrativo** de declaración.
- g) La responsabilidad subsidiaria tiene un presupuesto de derecho previo: la **declaración de fallido** del deudor principal y, de existir, de los responsables solidarios.
- 145** Como se indicó más arriba, siendo estos los principales elementos objetivos del sistema de responsabilidades, los **aspectos estrictamente procedimentales** también son objeto de regulación, y en este punto podemos resumirlos de la siguiente forma:
- a) La ley integra en el procedimiento de declaración de responsabilidad un **trámite de audiencia** al eventual responsable, para realización de alegaciones y aportación de documentación.
- b) La responsabilidad puede ser declarada en cualquier **momento** anterior al vencimiento del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal o con posterioridad a dicho momento. Este aspecto es relevante en la medida en que la competencia de los órganos tributarios varía en función de que nos encontremos ante uno u otro escenario.
- 150** c) La declaración de responsabilidad deberá ser objeto de **notificación**, con el contenido que la norma establece expresamente, siendo el plazo máximo para notificar la resolución el de seis meses.
- d) Contra la declaración de responsabilidad el así declarado podrá **accionar** impugnando el presupuesto de hecho habilitante, es decir, la concurrencia de los elementos que hayan posibilitado dicha declaración, y/o las liquidaciones de cuyo pago se le hace responsable. Esta norma tiene una **excepción**, ya que cuando se refiere a una declaración de responsabilidad solidaria de las reguladas en la LGT art.42.2 la impugnación no puede referirse a las liquidaciones.
- e) La resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en relación con las liquidaciones a las que alcance la misma, no afectará a aquellos obligados tributarios para los que dichas liquidaciones hubieran adquirido **firmeza**. Existe, por tanto, estanciedad en este aspecto.
- 155** f) El **plazo de pago** que se concede al responsable es el regulado en la LGT art.62.2, el conocido como plazo de pago en periodo voluntario, sin que en el mismo se incorporen intereses ni recargos, vinculados ambos al propio responsable.
- g) Las solicitudes de **aplazamiento o fraccionamiento** de las deudas objeto de derivación o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable son estancas respecto del procedimiento iniciado frente a otros.
- h) La falta de pago por el responsable en dicho periodo voluntario determinará la exigencia de los **recargos e intereses** correspondientes.
- Expuestos de forma resumida los elementos normativos básicos que regulan los aspectos sustantivos (objetivos y subjetivos) y procedimenta-

les del sistema de responsabilidades en derecho tributario español, abordamos a partir de este momento el objetivo último de este trabajo: exponer la **doctrina administrativa y** de los **tribunales** que ha tenido ocasión de tratar algunos de los aspectos más relevantes del reiterado sistema, a cuyo efecto trataremos de realizar una ordenación y agrupación de los mismos por materias, de forma que su análisis resulte más eficiente.

155

(sigue)

Capítulo 1. La declaración de fallido como presupuesto de la declaración de responsabilidad subsidiaria: concepto

Como tuvimos ocasión de exponer más arriba, la LGT art.41.2 señala que salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre **subsidiaria**. **200**

En esa línea, la LGT art.41.5 indica que 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, la LGT art.176 redunda en esta idea al señalar 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.

Sin duda alguna es la **norma reglamentaria** la que contiene una regulación más específica y detallada de esta figura jurídica, siendo el RGR art.61 el que incorpora las siguientes precisiones: «(...) 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. **206**

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. (...)».

Como puede observarse, la base de la declaración de fallido la constituye la falta de conocimiento por parte de la Administración Tributaria de **bienes o derechos embargables** o realizables.

Y en ese sentido es preciso recordar también que la LGT art.162 establece que: «(...) Todo **obligado tributario** deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la **207**

deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta ley. (...)».

Obsérvese la íntima relación existente entre la dicción y la finalidad del precepto de la LGT que hemos transcrito parcialmente y lo dispuesto en el CP art.258 que, al regular el **delito de frustración de la ejecución** señala:

*«(...) 1. Será castigado con una pena de prisión de tres meses a un año o multa de seis a dieciocho meses quien, en un procedimiento de ejecución judicial o administrativo, presente a la autoridad o funcionario encargados de la ejecución una **relación de bienes o patrimonio** incompleta o mendaz, y con ello dilate, dificulte o impida la satisfacción del acreedor.*

*La relación de bienes o patrimonio se considerará **incompleta** cuando el deudor ejecutado utilice o disfrute de bienes de titularidad de terceros y no aporte justificación suficiente del derecho que ampara dicho disfrute y de las condiciones a que está sujeto.*

2. La misma pena se impondrá cuando el deudor, requerido para ello, deje de facilitar la relación de bienes o patrimonio a que se refiere el apartado anterior.

3. Los delitos a que se refiere este artículo no serán perseguibles si el autor, antes de que la autoridad o funcionario hubieran descubierto el carácter mendaz o incompleto de la declaración presentada, compareciera ante ellos y presentara una declaración de bienes o patrimonio veraz y completa. (...)».

210 Pues bien, ¿qué aporta la doctrina en relación con el **concepto de fallido** y su núcleo esencial, que es la inexistencia, total o parcial, de patrimonio conocido a efectos de su eventual ejecución?

Consideramos que ha sido el TEAC el que ha realizado una aproximación más clara al concepto, y en tal sentido la TEAC 30-5-18 (RG 877/2016), en la que se resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, teniendo como fondo del debate los **requisitos** necesarios para la correcta declaración de fallido en relación con una declaración de responsabilidad subsidiaria.

211 El TEAC, después de mencionar la normativa que resulta de aplicación, pasa a continuación, y con remisión a su doctrina previa (cita expresa de la TEAC Resol 9-6-10 (RG 1065/2010), dictada en unificación de criterio, a explicitar 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, criterio que se conforma de la siguiente forma:

«(...) 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 subsi-

diaria, 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:

1.º.— 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.

217 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.

220 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.

222 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 a su alcance para investigar y realizar los bienes y derechos del deudor, documentando las oportunas actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento administrativo de apremio, tanto en orden a la investigación de bienes y derechos susceptibles de embargo, mediante el uso de los medios que a disposición de los órganos de recaudación pone el artículo 133 de la Ley General Tributaria, como en orden a la realización, en las mejores condiciones posibles y con arreglo al procedimiento establecido en el propio Reglamento General de Recaudación, de los bienes y derechos que hayan podido embargarse tal y como ha hecho en este caso la Administración por lo que no procede la alegación de la declaración de fallido improcedente por existencia de créditos a favor de la deudora principal.»

Y en el mismo sentido la resolución 2478-2006 de 13 de junio de 2007, que en su Fundamento de Derecho Quinto señala: «**QUINTO**.— En relación a las alegaciones relativas a la incorrecta declaración de fallida de la deudora principal y a la Inconstitucionalidad del recargo del 50% exigido de conformidad con la sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de diciembre de 2000, debe señalarse en primer lugar que, la entidad deudora fue declarada fallida con fecha 8 de noviembre de 2005, después de investigarse la existencia de bienes conocidos según la información obrante en poder de la Agencia Tributaria y los requerimientos de información realizados a la misma, solicitarse información del servicio de **índices del Registro de la Propiedad y** realizarse embargos de **saldos bancarios y valores**, por lo que debe considerarse que la Administración realizó una adecuada actividad investigadora y persecutoria

225

de los bienes del deudor principal, y que la declaración de fallido se ajustó a lo establecido en los artículos 70 y 164 del Reglamento General de Recaudación... (...)»

- 227** El TEAC, en la resolución que comentamos, sintetiza las **conclusiones** a las que las resoluciones que hasta ese momento han sido tomadas como precedentes hacen llegar, y lo hace con el siguiente literal:
 «(...) – La declaración de responsabilidad subsidiaria tiene, como presupuesto de hecho, la **declaración de insolvencia** que equivale a la declaración de fallido del deudor principal.
 – La declaración de fallido consiste en la comprobación y acreditación de que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de **patrimonio suficiente**. En este punto hay que destacar que no se trata de acreditar una ausencia total de bienes, sino la ausencia de bienes realizables.
- 230** – La declaración de fallido se lleva a cabo de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación que dispone que la comprobación de la insolvencia de los deudores principales y responsables solidarios, en su caso, se realizará en el curso del **procedimiento de apremio**. A estos efectos, se considerarán insolventes aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del crédito. Si el importe realizable tan solo alcanza a cubrir una parte de la deuda, se podrá proceder a la declaración de fallido por insolvencia parcial.
 – Ninguna norma requiere que agoten todos los trámites del **período ejecutivo** con respecto de todas y cada una de las deudas puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse sin necesidad de agotar esa tramitación, fruto de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas.
 – La constatación de la situación de insolvencia puede ser discutida por los interesados y **revisada por los Tribunales económico-administrativos**, si bien requiere su acreditación por quién se oponga y no la mera alegación formal.
- 232** En este supuesto, se ha realizado una adecuada investigación patrimonial por parte de la Administración tributaria poniendo de manifiesto en el acuerdo de declaración de responsabilidad cuáles han sido las gestiones practicadas respecto de las personas o entidades con quienes el deudor principal ha realizado operaciones comerciales y la situación en que se encuentran dando razón de por qué estos créditos no son realizables:
 – El primero de los relacionados hace referencia a una **retención por garantía de obra** cuyo retenedor no ha confirmado tan siquiera su existencia.
 – El segundo consiste en dos **facturas** respecto de las que el deudor no ha confirmado si fueron o no pagadas.
 – El tercero y cuarto se corresponden con entidades en situación de **concurso de acreedores**.
 – El quinto lo era en garantía de una obra que quedó paralizada.

Tras haber practicado estas actuaciones, a la Administración Tributaria no le es exigible otra gestión distinta que la de **requerir información** sobre la situación de los créditos a quienes pueden darla, sin que deba hacerse cargo de las consecuencias de la falta de contestación ni tener que esperar a la resolución de los concursos de acreedores ni personarse en ellos. En cuanto a la falta de atención de los requerimientos, si bien la Administración no debe hacerse cargo de la falta de contestación a los efectos aquí examinados —de forma tal que se viera privada solo por ello de la posibilidad de derivar la responsabilidad—, sí resultaría posible el inicio de los correspondientes procedimientos sancionadores por la posible comisión de la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT, al igual que podría haber, en virtud de las circunstancias concurrentes en cada caso, la práctica de actuaciones en orden a determinar si se podría estar ante posibles responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT por incumplimiento por culpa o negligencia de las órdenes de embargo. **235**

En otras palabras, le corresponde a la Administración Tributaria constatar si los mismos son o no realizables de manera inmediata en el momento en que se lleva a cabo la investigación. Con posterioridad a estas actuaciones de **investigación patrimonial** y una vez constatado por la Administración que los bienes no son realizables y por ello suficientes para hacer frente a la deuda, se procederá a la declaración de fallido, total o parcial, sin perjuicio de que los órganos de recaudación de la Administración vigilen la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos y se proceda a la rehabilitación de los créditos declarados incobrables si se diera tal circunstancia dentro del período de prescripción. (...)). **237**

Capítulo 2. Sistema de recargos en el ámbito de la declaración de responsabilidad

Como se expuso en un momento anterior, la LGT art.41 establece que la deuda será exigida al responsable en **periodo voluntario**. Solo después de transcurrido el plazo de ingreso en dicho periodo, sin que aquel se hubiera efectuado, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. **300**

En la misma línea, la LGT art.174.6 redunda en la idea al aseverar que, si el responsable no realiza el pago en el plazo de ingreso en periodo voluntario, la deuda le será exigida en **vía de apremio**, extendiéndose al recargo del periodo ejecutivo que proceda según la LGT art.28, precepto en el que se regulan los recargos del periodo ejecutivo.

La exigencia de los recargos del periodo ejecutivo, y más en concreto del recargo ordinario, comúnmente conocido como **recargo de apremio**, ha sido una materia controvertida entre otros motivos por la disociación que supone respecto del concepto de «solidaridad» cuando de un responsable de esta naturaleza se trata, defendiendo parte de la doctrina que la solidaridad debería aplicarse en el sentido de extenderse la responsabilidad, en su caso, al recargo ya devengado en sede del obligado tributario principal.

Si ello es así en relación con el concepto de solidaridad, la problemática se ve potenciada en aquellos supuestos en los que el tipo de responsabilidad no discierne, por imperativo legal, entre los componentes de la **deuda tributaria** que le es exigida al responsable, singularmente los supuestos de la LGT art.42.2. **302**

La controversia va más allá, ya que tradicionalmente se ha invocado la existencia de un **enriquecimiento injusto** de la Administración, en la medida en que hoy por hoy pueden existir (y ser exigibles) tantos recargos como responsables (si éstos no ingresasen en sus respectivos plazos de ingreso en voluntaria, ya que el recargo se devengará en sus respectivas sedes en atención a su propio incumplimiento individual como obligados tributarios en su condición de responsables), mientras que si la interpretación fuese la de una extensión de la responsabilidad a un único recargo preexistente, esta situación, se argumenta, no se produciría.

Algunos aspectos de la polémica han sido objeto de recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS auto 23-5-18, Rec 2189/2018), que indica que la cuestión que presenta **interés casacional** objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en: **305**

«(...) 1.1. Discernir si, interpretando el artículo 41.3 LGT, en relación con los artículos 35.7 y 58.2 LGT y con el 1145 CC, resulta o no ajustado a derecho exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del artículo 42.2 LGT si no la abona en el período que le con-

305 *fiere el artículo 62.2 LGT, cuando dicha deuda ya contiene el **recargo de apremio impuesto al deudor principal.***

(sigue)

*1.2. Determinar si la Administración tiene derecho a exigir **a cada uno de los responsables** del artículo 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos. (...)».*

A fecha de cierre de la elaboración de este texto no tenemos constancia de que la cuestión haya sido objeto de contestación.