

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Requisitos de la declaración de fallido del deudor principal a la hora de exigir la responsabilidad subsidiaria

Sentencia del Tribunal Supremo nº 1746/2022, de 22 de diciembre de 2022 (recurso número 1268/2021)

Carlos Romero Plaza

Socio Director de Arttax & Legal

Profesor en UDIMA y UCV

Resumen: El Tribunal Supremo entra a conocer en su sentencia de 22 de diciembre de 2022 (rec. 1268/2021), si la declaración de fallido del deudor principal debe contener la expresión del carácter «total» o «parcial» de la insolvencia a la hora de exigir la responsabilidad subsidiaria. En este sentido, señala nuestro Alto Tribunal que no es un requisito imprescindible que en la declaración de fallido se declare dicho carácter, siendo lo especialmente relevante que se acredite que la Administración ha realizado todas las actuaciones de comprobación de los bienes del deudor principal y que ha constatado que el deudor es fallido porque existe una insolvencia total o parcial, lo que impone que exista una actividad real de investigación, pero no requiere el agotamiento de todos los trámites del procedimiento de apremio.

Palabras clave: responsabilidad subsidiaria; insolvencia; declaración de fallido; cobro; deudor principal; apremio; periodo ejecutivo.

I. SUPUESTO DE HECHO

El presente comentario versa sobre el análisis de la sentencia de nuestro Alto Tribunal, dictada el pasado 22 de diciembre de 2022, en el recurso de casación nº 1268/2021, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

El recurso se interpuso por el obligado tributario frente a la sentencia desestimatoria de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias en el recurso 606/2019, formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de 26 de abril de 2019 que también desestimó la reclamación interpuesta por el interesado frente a una declaración de responsabilidad subsidiaria.

La cuestión objeto de litigio que entró a conocer la sentencia de instancia se circunscribía a analizar si la declaración de fallido del deudor principal resultaba adecuada a Derecho, como presupuesto habilitante para la declaración de la responsabilidad subsidiaria que se impugnó.

Así, la recurrente señalaba la improcedencia de la declaración de fallido del deudor principal, a la vista de lo dispuesto en el artículo 61 del Reglamento General de Recaudación (RGR, en adelante). En dicho artículo se señala que, en los supuestos de declaración de fallido, la insolvencia puede ser total o parcial. En consecuencia, el importe de la derivación de responsabilidad debería variar en función del alcance de la declaración de fallido. Sin embargo, la declaración de fallido del deudor principal que obraba en el expediente administrativo impugnado no fijaba el alcance de esta. Motivo este por el que el obligado tributario solicitaba la anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad, en tanto que no se había cumplido correctamente con el presupuesto habilitante.

«La parte recurrente señalaba que, de acuerdo con el artículo 61 RGR, la declaración de fallido debe indicar el carácter de total o parcial como presupuesto habilitante para declarar la responsabilidad subsidiaria»

La Sala de instancia rechazaba la alegación efectuada por el obligado tributario. Para ello, señala que hay que distinguir entre los conceptos de «fallido» e «incobrable» y en este sentido exponía que:

«El concepto de incobrable se aplica a los créditos y el de fallido a los obligados al pago (art. 61.1 del Reglamento citado). Se define como fallido al obligado al pago del que se ignora la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro de las deudas. Pude ocurrir que como resultado de las investigaciones patrimoniales que se realicen no se encuentre ningún bien o derecho, con lo cual no sería posible cobrar cantidad alguna o bien que se encuentren bienes o derechos en cantidad insuficiente para llegar al cobro total. En este segundo supuesto se produciría una declaración parcial de crédito incobrable.»

La sentencia de instancia interpreta el artículo 61 del RGR en el sentido de que dicho precepto no obligaría a la declaración de fallido total o parcial, ya que en ambos casos el obligado al pago resulta fallido. Continúa señalando que, en cualquier caso, la falta de declaración de fallido no supondría un defecto invalidante puesto que no generaría indefensión, ya que a lo largo del procedimiento de declaración de responsabilidad se especifican las deudas tributarias pendientes de pago sobre las que se ha declarado la responsabilidad subsidiaria.

II. CUESTIÓN CON INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO Y POSTURA DE LA PARTE RECURRENTE

Ante tal presupuesto, el obligado tributario planteó el presente recurso de casación donde se acordaban como cuestiones que plantean interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, las siguientes:

- a) Determinar si la declaración de fallido debe especificar si se trata de una insolvencia total o parcial del deudor principal. Y, en caso de que sí deba realizar tal especificación, precisar qué consecuencias tiene en el procedimiento de declaración de responsabilidad la omisión de tal declaración sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad.
- b) Aclarar si es necesario agotar los trámites del procedimiento de apremio tendentes a averiguar la existencia de bienes y derechos del deudor susceptibles de embargo, iniciados por la Administración con carácter previo a declarar fallido a un deudor, precisando cuáles son esos trámites y, en particular, si el requerimiento formulado al amparo del artículo 162 LGT tiene la consideración de trámite del procedimiento de apremio, y

si puede declararse fallido a un deudor antes de que venza el plazo para contestar a ese requerimiento.

Para resolver estas cuestiones, el Tribunal entra a analizar el artículo 61 RGR y los artículos 162, 173 y 174 LGT.

En este sentido, la parte recurrente señalaba la importancia de que en la declaración de fallido se especificase si la insolvencia tiene carácter total o parcial. Consideraba que, en función del carácter de la insolvencia se determinaría el importe de la derivación. Si la insolvencia era parcial, únicamente se podría derivar parte de la deuda:

«Es pues, esencial, que en todo caso se especifique su naturaleza, pues de ella depende, entre otros aspectos, el alcance que podrá tener la eventual derivación de responsabilidad que frente a un tercero se efectúe. De ello se deduce, adicionalmente, su imprescriptibilidad, pues constituye un elemento de garantía para este tercero posible responsable, quien podrá, de mano, discutir tal carácter, en especial cuando se pretenda su responsabilidad subsidiaria, que requiere de la previa declaración de fallido de los deudores principales y los responsables solidarios.»

«La parte recurrente consideraba que en función del carácter de la insolvencia se determinaría el importe de la derivación»

Además, en el escrito de interposición, la parte interesada señala que resulta improcedente la declaración de fallido dictada antes de haber agotado la Administración todos los trámites recaudatorios para conocer los bienes y derechos del deudor principal. Aduce que, del art. 61 RGR se desprende la necesidad de agotar los trámites iniciados del procedimiento recaudatorio, no pudiendo declararse fallido antes de finalizarse. En caso contrario, quedaría desvirtuado el carácter subsidiario de la responsabilidad tributaria, pues bastaría que la Administración no realizase acto alguno para proceder a la misma, careciendo de sentido denominarla como «subsidiaria».

III. OPOSICIÓN AL RECURSO POR PARTE DE LA ABOGACÍA DEL ESTADO

El Abogado del Estado, en el escrito de oposición al recurso de casación, plantea el siguiente razonamiento:

- Sobre la declaración de insolvencia total o parcial del deudor principal a la hora de exigir la responsabilidad subsidiaria, señala que la propia declaración equivale a su declaración de fallido. En consecuencia, la propia existencia de la declaración de insolvencia permitiría iniciar el procedimiento de responsabilidad subsidiaria por lo que no sería necesaria, formalmente hablando, una declaración de fallido en la que se especifique la insolvencia total o parcial del deudor principal.
- Dentro del procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria, tampoco sería necesario agotar los trámites del procedimiento de apremio tendentes a averiguar la existencia de bienes y derechos del deudor susceptibles de embargo. Además, considera que tampoco tendría la consideración de trámite del procedimiento de apremio, el requerimiento formulado al amparo del art. 162 LGT. En consecuencia, podría declararse fallido a un deudor antes de que venciese el plazo para contestar ese requerimiento, una vez constatado por la Administración que el deudor no tiene bienes o que esos bienes resultan insuficientes.
- Subsidiariamente, considera que si se entendiese que la declaración de fallido necesita especificar si se trata de una insolvencia total o parcial del deudor y no puede declararse la misma antes de vencer el plazo del requerimiento del art. 162 LGT, el incumplimiento de estos requisitos no sería una irregularidad invalidante del acuerdo de derivación.

«La Abogacía del Estado considera que la propia declaración de insolvencia equivale a la declaración de fallido del deudor principal, por lo que no sería necesaria una declaración de fallido que declarase el carácter de total o parcial»

IV. JUICIO DE LA SALA EN RELACIÓN CON LAS CUESTIONES QUE PRESENTAN INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO

Con carácter previo a adentrarnos en el criterio jurisprudencial sobre la declaración de fallido del deudor principal, resulta de interés transcribir el tenor literal del artículo 61 RGR cuya interpretación es objeto de controversia:

«Artículo 61. Concepto de deudor fallido y de crédito incobrable.

1. Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

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

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

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

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

3. Sin perjuicio de lo que establece la normativa presupuestaria y atendiendo a criterios de eficiencia en la utilización de los recursos disponibles, se determinarán por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable.»

Debemos anticipar que, en atención a las cuestiones planteadas el Alto Tribunal rechaza la tesis de la parte recurrente.

En este sentido, señala que la falta de fijación del carácter total o parcial de la insolvencia en la declaración de fallido no es un requisito invalidante para la posterior derivación de responsabilidad subsidiaria. Razona que tal indicación es un elemento completamente accesorio «y hasta mutable, pues el deudor fallido tanto puede serlo por insolvencia total como parcial, y lo relevante para el responsable subsidiario es de qué cantidad se declara la responsabilidad, declaración que es posterior a la declaración de fallido, pudiendo discutir, impugnando ese acto, si existe o no tal insolvencia del deudor principal.»

«El Tribunal Supremo entiende que la falta de fijación del carácter total o parcial de la insolvencia en la declaración de fallido no es un requisito invalidante para la declaración de responsabilidad»

Para el Tribunal, lo especialmente relevante es que el acto de declaración de tal responsabilidad vaya precedido de la declaración de fallido del deudor principal. Esta declaración de fallido debe dictarse sobre la existencia de una insolvencia constatada por medios suficientes, y que se determine adecuadamente el alcance e importe de la declaración, en conformidad con el importe de la deuda que está afectada por la insolvencia. En definitiva, lo realmente importante sería que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de bienes o derechos susceptibles de embargo.

En cuanto a la segunda cuestión que plantea interés casacional, tampoco considera el Tribunal que sea necesario seguir todos los trámites del procedimiento ejecutivo respecto de todas y cada una de las deudas del deudor principal. Al respecto, señala que no hay ninguna norma que requiera que se agoten todos los trámites del periodo ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, ya que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse aún antes de agotar esa tramitación, como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación realizadas con respecto a alguna de las deudas.

En este sentido, de la interpretación del artículo 61 RGR concluye que lo relevante será que, *«se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal, o en su caso, del solidario y constatar que el deudor es fallido porque existe una insolvencia total o parcial, lo que impone que exista una actividad real de investigación, que sin embargo, no requiere el agotamiento de los trámites del procedimiento de apremio.»*

«La constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse aún antes de agotar esa tramitación, como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación realizadas con respecto a alguna de las deudas»

Para fundamentar su criterio, el Tribunal trae a colación su sentencia de 8 de junio de 2022 (rec. cas. 3586/2020) en la que declara que, siendo innecesarias las actuaciones recaudatorias frente al deudor principal, una vez se le ha declarado fallido, estas no interrumpen el plazo de prescripción para dirigir la acción contra el responsable subsidiario.

Añade, en relación con la cuestión relativa a la necesidad de que se conteste al requerimiento efectuado por la Administración en virtud del art. 162.1 LGT para poder declarar la responsabilidad subsidiaria que, *«una vez constatada suficientemente la situación de insolvencia, cuya concurrencia (...), no es impedimento para que se formalice la declaración de fallido la circunstancia de que se encuentre pendiente de contestación el requerimiento efectuado por la Administración, con posterioridad a aquellos actos de investigación y embargo, al amparo del art. 162.1 LGT, para que se informe por el deudor de bienes y derechos de su patrimonio.»*

El Tribunal reitera la doctrina asentada en sus sentencias de 7 de febrero de 2022 y de 8 de junio de 2022, citada *ut supra*, en las que se fija como criterio que no es necesario agotar todos los trámites del periodo ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas. La constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse sin necesidad de agotar ese peregrinaje hasta el final, fruto de las actuaciones ejecutivas o de comprobación realizadas, que pueden ser llevadas a cabo incluso por otra Administración distinta a la que realiza la declaración de responsabilidad subsidiaria con base en aquella declaración de fallido.

V. CONCLUSIONES

Atendiendo al razonamiento expuesto, el Tribunal Supremo consolida el criterio que ya venía exponiendo en sentencias anteriores sobre las declaraciones de fallido del deudor principal como presupuesto habilitante para exigir la responsabilidad subsidiaria.

Respondiendo a las cuestiones planteadas con interés casacional fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

- La declaración de fallido del deudor principal no requiere para su validez de la expresión cuantitativa del carácter parcial de la insolvencia. Todo ello, sin perjuicio de que la declaración de responsabilidad subsidiaria sí deberá incorporar la identificación precisa del alcance de la deuda objeto de derivación.
- Para constatar la insolvencia del deudor principal no es necesario que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, sino que puede obtenerse como resultado de las actuaciones de investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas. Acreditada suficientemente la insolvencia, no impediría que se formalizase la declaración de fallido el hecho de que se encuentre pendiente de contestación por el deudor un requerimiento efectuado por la Administración al amparo del art. 162.1 LGT.

Con la fijación de este criterio, el Tribunal está validando las actuaciones realizadas por la Administración en vía de apremio a la hora de poder exigir la responsabilidad de carácter subsidiaria. El Tribunal se deshace de formalidades y pone el acento en que las actuaciones administrativas efectivamente demuestren que el patrimonio del deudor principal es insuficiente para hacer frente a la deuda tributaria.

Así las cosas, lo especialmente relevante a la hora de entender cumplido el presupuesto habilitante para la declaración de responsabilidad subsidiaria, es que en dicha declaración la Administración razone correctamente el alcance de la misma atendiendo a las actuaciones de investigación realizadas frente al deudor principal. En consecuencia, el responsable a la hora de impugnar los acuerdos de derivación debe centrarse en cómo la Administración ha motivado el alcance de la deuda que se le exige, pues será en este momento en el que pueda hacer valer todos sus derechos para impugnar el correcto contenido de la declaración de responsabilidad.