

RECLAMACIÓN N°: JEAC 2019/219 y JEAC 2019/220 (Acumuladas)

PROCEDIMIENTO: General

CONCEPTO: Recaudación. Derivación de responsabilidad

OFICINA GESTORA: Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación

INTERESADO: XXXX

Resolución de 2 de julio de 2020

Reunida en Pleno la Junta Económico-Administrativa de Canarias, con la composición que más arriba se indica, para ver y fallar, en única instancia, las reclamaciones económico-administrativas de referencia, interpuestas por don **XXXX** (NIF. ...), actuando en su propio nombre y representación, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra sendas resoluciones del Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación, de fecha 12 de diciembre de 2018, por la que se desestiman los recursos de reposición formulados frente a resoluciones anteriores del mismo Jefe de la Dependencia recaídas en los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria núm. 20170000775664 y 20170000775770, siendo la cuantía de 196.666'61 euros (la mayor), dictó la presente resolución con base en los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Previa la declaración de fallida -materializada en fecha 13 de febrero de 2017- de la entidad YYYY, SL, por las deudas correspondientes a diversas providencias de apremio por varios conceptos -que se detallan en tabla más abajo- al no haberse



localizado bienes y derechos patrimoniales suficientes contra los que dirigir la acción administrativa para el cobro de la totalidad de las deudas apremiadas-, en fecha 29 de marzo de 2017 se notifica mediante acuse de correos a don XXXX, el acto de incoación del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria núm. 20170000258284 ex artículo 43.1. a) y b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y la propuesta de resolución, dictados por el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación.

	Liquidación nº	Concepto	Importe principal pendiente en voluntaria (€)
1º	386112011340300330	IGIC	182.502'52
2º	00000000040521526	IGIC	1.938'06
3º	00000000041526043	AA.JJ	3.899'38
4º	386262009370001168	Recargo único	8.397'47
5º	386112011340701227	Sanción tributaria (IGIC)	80.169'35

Instruido el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, y después que el interesado hiciera uso de su derecho a formular alegaciones, en fecha 14 de julio de 2017 -notificada el 25 siguiente- el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación dictó resolución por la que, ultimando el procedimiento nº 20170000258284, se declaraba a don XXXX, en su condición de administrador de la entidad YYYY, SL, con CIF ..., responsable subsidiario del pago de deudas tributarias por un importe total de 276.906'86 euros.

Y, frente a la resolución recaída en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria nº 20170000258284, el interesado interpuso en fecha 16 de agosto de 2017, recurso de reposición (Expediente n.º 20170000649713). Y, en fecha 25 de octubre de 2017, el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación dictó resolución por la que se estima el citado

Resolución correspondiente a la Reclamación nº JEAC 2019/219 y JEAC 2019/220 (Acumuladas)



recurso, ordenando retrotraer el procedimiento hasta practicar nueva notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de derivación, al no haberse aportado al interesado la documental integra de los expedientes de origen para la formulación de las alegaciones. La citada resolución se entendió notificada, a través del procedimiento regulado en el artículo 112 de la LGT, mediante Anuncio para Notificación por Comparecencia publicado, en fecha 20 de diciembre de 2017, en la Sede Electrónica de la Administración Tributaria Canaria (Anuncio n.º 2017/051), y en el Boletín Oficial del Estado (Anuncio BOE n.º 2017/308), al resultar infructuosos los intentos de notificación en el domicilio de don XXXX.

SEGUNDO.- Y en consonancia con lo dispuesto en la resolución del recurso de reposición n.º 20170000649713 aludido supra (que ordenaba retrotraer el procedimiento hasta practicar nueva notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de derivación), se procede a notificar a don XXXX, sendos acuerdos de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria -respecto a las mismas deudas, pero de forma separada las que se le derivan ex artículo 43.1.a) de la LGT y las que se derivan ex artículo 43.1.b) de la LGT- con el detalle que se recoge en los Antecedentes de Hecho Tercero y Cuarto siguientes.

TERCERO.- En fecha 5 de enero de 2018 se entendió notificada, a través del procedimiento regulado en el artículo 112 de la LGT, al resultar infructuosos los intentos de notificación en el domicilio de don XXXX, el acto de incoación del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria (Expediente núm. 20170000775664) ex artículo 43.1.a) de la LGT, y la propuesta de resolución, dictados por el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación, por la deuda correspondiente a la providencia de apremio en concepto de sanción Tributaria (IGIC), con el siguiente detalle:

Resolución correspondiente a la Reclamación nº JEAC 2019/219 y JEAC 2019/220 (Acumuladas)



Liquidación nº	Concepto	Importe principal pendiente en voluntaria (€)
386112011340701227	Sanción tributaria (IGIC)	80.169'35

Instruido el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, y sin que el interesado hiciera uso de su derecho a formular alegaciones, en fecha 21 de febrero de 2018 -notificada el 8 de marzo siguiente- el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación dictó resolución por la que, ultimando el procedimiento nº 20170000775664, se declaraba a don XXXX, en su condición de administrador de la entidad YYYY, SL, responsable subsidiario del pago de deudas tributarias por un importe total de 80.169'35 euros (Justificante/carta de pago n.º 9661700032862).

Y, frente a la resolución recaída en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria nº 20170000775664, el interesado interpuso en fecha 6 de abril de 2018, recurso de reposición (Expediente n.º 20180000911796), que fue desestimado mediante resolución de fecha 12 de diciembre de 2018, que consta notificada el 25 de febrero de 2019.

CUARTO.- Asimismo, en fecha 29 de diciembre de 2017 se entendió notificada, a través del procedimiento regulado en el artículo 112 de la LGT, al resultar infructuosos los intentos de notificación en el domicilio de don XXXX, el acto de incoación del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria (Expediente núm. 20170000775770) ex artículo 43.1. b) de la LGT, y la propuesta de resolución, dictados por el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación, por las deudas correspondientes a diversas providencias de apremio por varios conceptos, conforme al detalle que se contiene en la tabla siguiente:

Resolución correspondiente a la Reclamación nº JEAC 2019/219 y JEAC 2019/220 (Acumuladas)



	Liquidación nº	Concepto	Importe principal pendiente en voluntaria (€)
1º	386112011340300330	IGIC	182.502'52
2º	00000000040521526	IGIC	1.938'06
3º	00000000041526043	AA.JJ	3.899'38
4º	386262009370001168	Recargo único	8.397'47

Instruido el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, y sin que el interesado hiciera uso de su derecho a formular alegaciones, en fecha 6 de marzo de 2018 -notificada el 6 de abril siguiente- el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación dictó resolución por la que, ultimando el procedimiento n.º 20170000775770, se declaraba a don XXXX, en su condición de administrador de la entidad YYYY, SL, responsable subsidiario del pago de deudas tributarias por un importe total de 196.666'61 euros.

Y, frente a la resolución recaída en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria n.º 20170000775770, el interesado interpuso en fecha 4 de mayo de 2018, recurso de reposición (Expediente n.º 20180000943175), que fue desestimado mediante resolución de fecha 12 de diciembre de 2018, que consta notificada el 25 de febrero de 2019.

QUINTO.- Frente a las resoluciones recaídas en los recursos de reposición n.º 20180000911796 y 20180000943175 aludidos supra, el interesado interpuso en fechas 22 y 25 de marzo de 2019, respectivamente, las reclamación económico-administrativas, número JEAC 2019/119 y JEAC 2019/220, acumuladas ex artículo 230.1 de la LGT.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Resolución correspondiente a la Reclamación nº JEAC 2019/219 y JEAC 2019/220 (Acumuladas)



PRIMERO.- Con carácter previo a entrar a dilucidar sobre la cuestión jurídica de fondo suscitada, debemos tener en cuenta las consideraciones siguientes:

1. En lo que se refiere a las deudas en concepto de Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), sanción tributaria asociada a expediente de IGIC y recargo único, este órgano -de conformidad con lo establecido en el artículo 33 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, en relación con la Disposición Adicional Sexta de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas- es competente para conocer de las reclamaciones aquí acumuladas, las cuales han sido interpuestas, en plazo hábil, con personalidad bastante y legitimación suficiente.

2. Sin embargo, la competencia para resolver las reclamaciones económico-administrativas en materia de "Actos Jurídicos Documentados" "AJD" (AA JJ) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados "ITPAJD" (liquidación n.º 00000000041526043, por importe de 3.899'38 euros), corresponde al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (artículo 59 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias).

SEGUNDO.- La presente reclamación se sustancia a través del procedimiento general económico-administrativo en única instancia, regulado en los artículos 234 a 240 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

TERCERO.- La cuestión debatida y que aquí se plantea consiste en determinar si se ajustaron o no a Derecho las resoluciones recaídas en los recursos de reposición deducidos frente a resoluciones anteriores dictadas en los procedimientos de declaración de



responsabilidad tributaria nº 20170000775664 y 20170000775770. Y, como motivos de impugnación frente a las resoluciones objeto de la presente controversia el reclamante formula, en síntesis, los siguientes:

1. Que en la resolución de los recursos de reposición se señala que la fecha de presentación de tales recursos lo fueron el 20 de septiembre y el 6 de abril de 2018, cuando realmente lo fueron el 6 de abril y el 4 de mayo de 2018, por lo que no hay correspondencia entre los actos administrativos y los recursos presentados.

2. Que la declaración de fallido no ha sido dictada conforme a Derecho, lo que comporta su nulidad radical porque sólo se puede ir contra el responsable subsidiario si se agotan las posibilidades de cobrar al deudor principal y a los responsables solidarios y probar la insolvencia de ambos.

3. Que los hechos expuestos en la alegación segunda de los recursos de reposición no han sido refutados por la Administración en el expediente y en las resoluciones impugnadas, por lo que mantiene lo manifestado respecto a la falta de motivación de los actos de derivación de responsabilidad.

4. Que respecto a las últimas actuaciones recaudatorias practicadas al deudor principal con efectos interruptivos de la prescripción, en particular, la diligencia de embargo que señala la Administración que fue notificada el 5 de abril de 2013, no consta la publicación edictal, por lo que YYYY, SL no tuvo conocimiento de la última diligencia de embargo n.º ref. 02/2009/03478 272, cuya notificación fue devuelta por ausente en dos ocasiones sin posterior publicación edictal, y a pesar de ello se utilizó como título habilitante para embargar la cuenta, lo que generó indefensión al entonces deudor y al ahora declarado responsable. Y solicita pronunciamiento sobre la prescripción de las acciones.

Resolución correspondiente a la Reclamación nº JEAC 2019/219 y JEAC 2019/220 (Acumuladas)



CUARTO.- En lo que concierne a la primera de las alegaciones formuladas por don XXXX -relativa a que en la resoluciones de los recursos de reposición formulados en los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria nº 20170000775664 y 20170000775770 se hace constar que la fecha de presentación de tales recursos lo fueron el 20 de septiembre y el 6 de abril de 2018, cuando realmente lo fueron el 6 de abril y el 4 de mayo de 2018, por lo que no hay correspondencia entre los actos administrativos y los recursos presentados-, ya podemos anticipar que ello no es así.

Al respecto, y si bien es cierto que se detecta error en el encabezado de las resoluciones citadas (resoluciones del recurso de reposición dictados en los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria nº 20170000775664 y 20170000775770), en los que se consigna como fechas de interposición el día "20 de septiembre y el 6 de abril de 2018, respectivamente", cuando realmente fueron presentados el "6 de abril y el 4 de mayo de 2018", debemos afirmar que se trata de un error de transcripción involuntario, sin incidencia alguna en las resoluciones de los citados recursos, y que en nada afecta al contenido de dichos actos, de los que se deduce, con claridad meridiana, que vienen a resolver los tan traídos recursos y ello, no sólo porque en los encabezados y/o antecedentes de Hecho se indica que resuelven los recursos de reposición formulados contra las resoluciones de declaración de responsabilidad tributaria seguidos contra el reclamante, sino también porque en los fundamentos jurídicos de ambos acuerdos se entra a resolver todas y cada una de las alegaciones formuladas por el interesado en los escritos de interposición de los citados recursos, y, asimismo, en el resuelvo se identifican expresamente los expedientes de derivación de responsabilidad de los que traen causa, al señalar que resuelven DESESTIMAR los Recursos de Reposición interpuestos por D. XXXX, y CONFIRMAR las Resoluciones de los Procedimientos de Declaración de Responsabilidad Tributaria impugnadas dictadas en sede de los expedientes n.º 2017/775664 y 2017/775770, respectivamente.



QUINTO.- En lo que hace a la segunda de las alegaciones formuladas, el interesado manifiesta que la declaración de fallido no ha sido dictada conforme a Derecho, lo que comporta su nulidad radical porque sólo se puede ir contra el responsable subsidiario si se agotan las posibilidades de cobrar al deudor principal y a los responsables solidarios y probar la insolvencia de ambos, debemos tener en cuenta las consideraciones siguientes:

A) El aspecto subjetivo de la responsabilidad quiere hacer referencia al dato de que los “responsables” de la deuda tributaria se sitúen «*junto a los deudores principales*»; en otras palabras, el responsable es una persona que, a virtud de la realización del presupuesto de hecho definido en la norma, queda sujeto al pago de la deuda tributaria - en función de garantía y, en su caso, de sanción por ciertos actos u omisiones afines a la obligación tributaria- para el supuesto de falta de pago por parte del deudor principal. Y esta caracterización de los responsables tributarios comporta o lleva aparejadas las siguientes consecuencias:

1ª) Los responsables en modo alguno son “deudores principales”, sino deudores secundarios o eventuales, que se yuxtaponen al deudor originario o principal. En efecto, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (indistintamente, Ley General Tributaria o LGT) sitúa a los responsables «*junto a los deudores principales*» -que son los especificados en su artículo 35.2, aunque su sede natural esté junto al “contribuyente”- pero no los confunde o asimila a los deudores principales, sin perjuicio de que, como ya dijimos antes, deban satisfacer, en último término, la deuda tributaria.

2ª) El presupuesto fáctico que determina la incorporación de los responsables al círculo de los obligados tributarios está constituido, *prima facie*, por la falta de pago de la deuda tributaria por parte del deudor principal ex artículos 175 y 176 de la Ley General Tributaria, complementado aquél por los presupuestos específicos contemplados en los artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria, de los que nace para



el responsable la obligación potencial de pago en lugar del deudor originario o principal, obligación que se actualiza y se hace exigible a través del acto administrativo declaratorio de la responsabilidad, adoptado según los procedimientos regulados en los artículos 175 y 176 de la misma Ley.

3ª) Los responsables pueden serlo solidaria o subsidiariamente -en los términos que establecen las leyes reguladoras de cada tributo y, con alcance general, los artículos 41 a 43 de la Ley General Tributaria-, sin perjuicio de que en su artículo 41.2 consagre -como principio informador en la materia- que, salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. En la responsabilidad subsidiaria, el responsable estará sujeto al pago de acuerdo con lo que en Derecho Civil se denomina "beneficio de excusión", es decir, previo agotar la acción de cobro contra el deudor principal y, en su caso, contra los responsables solidarios, sin que ello quiera significar que la obligación del responsable subsidiario esté condicionada a una rigurosa y exhaustiva insolvencia de los deudores antecedentes, por cuanto sólo estará sometida a los efectos de una razonable y suficiente actuación procedimental dirigida contra el deudor principal y, si los hubiere, contra los responsables solidarios, hasta la correspondiente declaración de falencia de todos ellos. En la responsabilidad solidaria, por contra, la deuda podrá ser exigida al responsable en cualquier momento, sin más requisito que el de haber requerido de pago al deudor principal.

4ª) Corolario de que los responsables tributarios se sitúen «*junto a los deudores principales*», de que los deudores principales nunca pierdan tal condición, de que el responsable sea un obligado tributario por deuda ajena, es el dato de que los responsables tengan una acción de regreso o de repetición sobre el deudor principal, un «*derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil*» ex artículo 41.6 de la Ley General Tributaria.



Y, a modo de conclusión, parece oportuno reseñar que, frente a la previsión específica del artículo 37.6 de la Ley de 1963 -existiendo dos o más responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos-, la Ley 58/2003 no contiene una norma particular respecto de la pluralidad de responsables, anómala esta de todo punto lógica si se tiene en cuenta que, con carácter general y referible a cualquier tipo de obligado tributario, establece su artículo 35.6 que *«la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa»*.

B) El artículo 61 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, dedicado al concepto de deudor fallido y de crédito incobrable establece lo siguiente (lo subrayado es nuestro):

«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 art. 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 (...)».

C) Pues bien, en cuanto a la actividad que le es exigible a la Administración para proceder a la “declaración de fallido” del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios -presupuesto para proceder a una eventual derivación de responsabilidad tributaria- es lo cierto que esta Junta comparte lo proclamado por el mismo Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 9 de junio de 2010, dictada en el recurso de alzada para unificación de criterio, cuando afirma, entre otros, lo siguiente (lo subrayado es nuestro):

« (...) *FUNDAMENTOS DE DERECHO* (...)»

SEGUNDO: El artículo 37 de la Ley 230/1963 General Tributaria declaraba -como por otra parte también lo hace el 41.5 de la Ley 58/2003 que la ha sustituido-, que la declaración de responsabilidad subsidiaria estaba sujeta a la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, es decir, a la declaración de su insolvencia. La declaración de fallido no es propiamente un título ejecutivo para actuar contra el responsable subsidiario y no forma parte, propiamente hablando, del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, sino que es un presupuesto de hecho conforme al cual el procedimiento de derivación de responsabilidad es viable. Y en esto consiste precisamente lo que la doctrina científica denomina el beneficio de excusión, según el cual, antes de dirigirse contra el responsable subsidiario, ha de comprobarse y establecerse de manera no meramente formal que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de patrimonio suficiente, teniendo en cuenta que no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables. Para determinar cómo y cuándo se ha de hacer la declaración de fallido, debemos acudir a lo dispuesto por el Reglamento General de Recaudación. El artículo 164 del

Resolución correspondiente a la Reclamación nº JEAC 2019/219 y JEAC 2019/220 (Acumuladas)



Real Decreto 1684/1990 (Reglamento vigente hasta el día 31 de diciembre de 2005), disponía en su apartado 1 que "Una vez comprobada en el curso del procedimiento de apremio la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios, serán declarados fallidos por el órgano de recaudación. A estos efectos, se considerarán insolventes aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables cuando los poseídos por el deudor no hubiesen sido adjudicados al Estado de conformidad con lo que se establece en el Título II de este Libro". Por su parte, el artículo 61.1 del nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005 establece que "Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor".

TERCERO: Así pues, de acuerdo con la normativa citada, lo relevante es que se ignore la existencia de bienes o derechos realizables o embargables del deudor, lo cual implica las siguientes consideraciones:

1ª.- Si hablamos de bienes realizables o embargables es que ha finalizado el periodo voluntario de pago del deudor principal, iniciándose por imperativo legal el periodo ejecutivo o de apremio, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 46 del Real Decreto 1684/1990 y 69 del Real Decreto 939/2005.

No obstante, puede darse el caso de que respecto de algunas deudas no se haya siquiera iniciado o finalizado ese periodo voluntario. Es el caso regulado en el artículo 196 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección de Procedimientos Comunes, relativo a la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector: declarado un deudor fallido con anterioridad, las deudas que se liquiden posteriormente ni siquiera necesitarán de la apertura de ese periodo voluntario -y de su finalización sin pago del deudor principal-, para que



puedan ser derivadas al deudor subsidiario.

2ª.- Iniciado el periodo ejecutivo, ninguna norma de las citadas establece que el procedimiento ejecutivo haya de seguirse respecto de todas y cada una de las deudas en toda su posible tramitación administrativa, sino que lo que es preceptivo es la constatación de la insolvencia del deudor, constatación ésta que puede obtenerse sin agotar esa tramitación, y que será fruto de las actuaciones ejecutivas respecto de alguna o algunas de las dudas -la derivadas u otras-, y de comprobación e investigación de la situación patrimonial del deudor que haya llevado a cabo la Administración tributaria y ello precisamente porque la declaración de fallido no puede ser una mera declaración formal.

Tal y como señala el Departamento de Recaudación en su recurso, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha expuesto este criterio en sus resoluciones, en las citadas por el propio Departamento y en otras más recientes incluso, como es el caso de la de 24 de febrero de 2010, R.G. ...

CUARTO: Como los demás presupuestos necesarios para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad, la constatación de la situación de insolvencia total o parcial del deudor principal y su plasmación en la declaración de fallido, puede ser discutida por los interesados y debe ser revisada por los Tribunales Económico-Administrativos. Es por ello que la Administración tributaria ha de recoger en la documentación que ponga a disposición de ambos -en el periodo de alegaciones y en el procedimiento de revisión, respectivamente-, la propia declaración de fallido y aquellos documentos o relato de actuaciones que la fundamenten, sin que ello signifique que pueda ser revisado el procedimiento ejecutivo llevado a cabo respecto del deudor principal de manera que la ausencia en el expediente de alguno de los actos posibles -como es el caso de las providencias de apremio-, determine la anulación de la derivación de responsabilidad que se revisa, por falta de fundamentación de la declaración de fallido.

Además, dado que estas declaraciones son revisables (artículo 167 del Real Decreto 1684/1990 y 63 del Real Decreto 939/2005), el responsable subsidiario podrá oponer



la existencia de bienes o derechos realizables del deudor principal en la tramitación del procedimiento de derivación, teniendo en cuenta que no basta la mera alegación, sino que se le requerirá que lo acredite

QUINTO: *En el presente caso se ha acreditado suficientemente la procedencia de la declaración de fallido, según se recoge en los antecedentes, sin necesidad de incluir las providencias de apremio y su notificación. A este respecto cabe añadir que todas las deudas derivadas se relacionan en el acuerdo de derivación con el correspondiente recargo de apremio para el deudor principal, por lo que pudo hacerse uso de lo dispuesto en el artículo 55 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento de Revisión.*

SEXTO: En consecuencia, procede estimar el presente recurso de alzada para la unificación de criterio y, respetando la situación jurídica particular derivada del fallo impugnado, sentar el criterio de que la procedencia y conformidad a derecho de la declaración de fallido no depende de que se hayan cumplido todos los actos del procedimiento ejecutivo de apremio respecto de todas las deudas derivadas del sujeto pasivo, sino de que responda a la ausencia real de bienes o derechos realizables del deudor conocidos por la Administración tributaria (...)».

Y a este respecto, esto es, qué requisitos han de observarse por la Administración Tributaria en orden a la declaración de fallido del obligado principal, hemos de remitirnos a la resolución 877/2016, de 30 de mayo de 2018 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el recurso de alzada para la unificación de criterio, que establece:

« (...) SEGUNDO: La cuestión controvertida versa sobre la interpretación que realiza el TEAR de la normativa reguladora de la declaración de fallido del deudor principal y de los requisitos necesarios para su declaración en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria.

TERCERO: *La normativa tributaria contempla en el artículo 76 de la LGT, como*



una de estas formas de extinción de la deuda tributaria, la "Baja provisional por insolvencia" e indica:

"Artículo 76 Baja provisional por insolvencia

1. Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 173 de esta ley.

2. La deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, no se hubiera rehabilitado"

El desarrollo reglamentario de esta disposición se realiza en los artículos 61 y siguientes del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR). El artículo 61 del RGR define qué se entiende por deudor fallido y señala:

"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.”

En puridad, esta causa no puede considerarse como un supuesto de extinción de la deuda tributaria y habría que ponerla en conexión con el artículo 173 de la LGT relativo a la terminación del procedimiento de apremio que incluye como una de las causas de finalización del procedimiento el acuerdo por el que se declara el crédito incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago de la deuda en cuestión.

Lo que hace el artículo 61 del RGR arriba reproducido es definir los conceptos de deudor fallido y de crédito incobrable, de manera que el concepto de fallido sólo podrá utilizarse para un obligado al pago y el de incobrable para la deuda correspondiente.

Se define como fallido al obligado al pago del que se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro de las deudas. Puede 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 norma concreta lo que debe entenderse por deudor fallido en los casos de insolvencia parcial del obligado al pago, indicando que se estará en estas circunstancias cuando el patrimonio del obligado alcance tan solo para el cobro de una parte de la deuda, valoración que realizará el órgano de recaudación, y cuya diferencia con el importe total de la obligación de pago determinará a su vez el importe de la insolvencia parcial. Este importe por el que se determine la insolvencia parcial podrá, a su vez, dar lugar a una derivación de responsabilidad al responsable. Esta posibilidad facilitará a los órganos de recaudación la posibilidad de iniciar un procedimiento de declaración de responsabilidad a los presuntos responsables sin haber enajenado o ultimado todas las actuaciones del procedimiento de recaudación respecto del deudor



principal.

La doctrina del TEAC manifestada en su resolución 1065/2010 de 9 de junio de 2010 dictada en unificación de criterio es la que se ha pronunciado acerca de los requisitos necesarios que ponen de relieve la constatación de la insolvencia total o parcial del deudor principal, presupuesto necesario para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad. Dice textualmente:

SEGUNDO: El artículo 37 de la Ley 230/1963 General Tributaria declaraba - como por otra parte también lo hace el 41.5 de la Ley 58/2003 que la ha sustituido-, que la declaración de responsabilidad subsidiaria estaba sujeta a la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, es decir, a la declaración de su insolvencia. La declaración de fallido no es propiamente un título ejecutivo para actuar contra el responsable subsidiario y no forma parte, propiamente hablando, del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, sino que es un presupuesto de hecho conforme al cual el procedimiento de derivación de responsabilidad es viable. Y en esto consiste precisamente lo que la doctrina científica denomina el beneficio de excusión, según el cual, antes de dirigirse contra el responsable subsidiario, ha de comprobarse y establecerse de manera no meramente formal que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de patrimonio suficiente, teniendo en cuenta que no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables.

Para determinar cómo y cuándo se ha de hacer la declaración de fallido, debemos acudir a lo dispuesto por el Reglamento General de Recaudación. El artículo 164 del Real Decreto 1684/1990 (Reglamento vigente hasta el día 31 de diciembre de 2005), disponía en su apartado 1 que "Una vez comprobada en el curso del procedimiento de apremio la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios, serán declarados fallidos por el órgano de recaudación. A estos efectos, se considerarán insolventes aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables cuando los poseídos por el deudor no hubiesen sido adjudicados al Estado de conformidad con lo que se establece en el Título II de



este Libro". Por su parte, el artículo 61.1 del nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005 establece que "Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

TERCERO: Así pues, de acuerdo con la normativa citada, lo relevante es que se ignore la existencia de bienes o derechos realizables o embargables del deudor, lo cual implica las siguientes consideraciones:

1ª.- Si hablamos de bienes realizables o embargables es que ha finalizado el periodo voluntario de pago del deudor principal, iniciándose por imperativo legal el periodo ejecutivo o de apremio, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 46 del Real Decreto 1684/1990 y 69 del Real Decreto 939/2005.

No obstante, puede darse el caso de que respecto de algunas deudas no se haya siquiera iniciado o finalizado ese periodo voluntario. Es el caso regulado en el artículo 196 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección de Procedimientos Comunes, relativo a la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector: declarado un deudor fallido con anterioridad, las deudas que se liquiden posteriormente ni siquiera necesitarán de la apertura de ese periodo voluntario -y de su finalización sin pago del deudor principal-, para que puedan ser derivadas al deudor subsidiario.

2ª.- Iniciado el periodo ejecutivo, ninguna norma de las citadas establece que el procedimiento ejecutivo haya de seguirse respecto de todas y cada una de las deudas en toda su posible tramitación administrativa, sino que lo que es preceptivo es la constatación de la insolvencia del deudor, constatación ésta



que puede obtenerse sin agotar esa tramitación, y que será fruto de las actuaciones ejecutivas respecto de alguna o algunas de las dudas -la derivadas u otras-, y de comprobación e investigación de la situación patrimonial del deudor que haya llevado a cabo la Administración tributaria y ello precisamente porque la declaración de fallido no puede ser una mera declaración formal.

Tal y como señala el Departamento de Recaudación en su recurso, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha expuesto este criterio en sus resoluciones, en las citadas por el propio Departamento y en otras más recientes incluso, como es el caso de la de 24 de febrero de 2010, R.G. 3231-08.

CUARTO: Como los demás presupuestos necesarios para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad, la constatación de la situación de insolvencia total o parcial del deudor principal y su plasmación en la declaración de fallido, puede ser discutida por los interesados y debe ser revisada por los Tribunales Económico-Administrativos. Es por ello que la Administración tributaria ha de recoger en la documentación que ponga a disposición de ambos -en el periodo de alegaciones y en el procedimiento de revisión, respectivamente-, la propia declaración de fallido y aquellos documentos o relato de actuaciones que la fundamenten, sin que ello signifique que pueda ser revisado el procedimiento ejecutivo llevado a cabo respecto del deudor principal de manera que la ausencia en el expediente de alguno de los actos posibles -como es el caso de las providencias de apremio-, determine la anulación de la derivación de responsabilidad que se revisa, por falta de fundamentación de la declaración de fallido.

Además, dado que estas declaraciones son revisables (artículo 167 del Real Decreto 1684/1990 y 63 del Real Decreto 939/2005), el responsable subsidiario podrá oponer la existencia de bienes o derechos realizables del deudor principal en la tramitación del procedimiento de derivación, teniendo en cuenta que no basta la mera alegación, sino que se le requerirá que lo acredite.

Este criterio doctrinal de obligado seguimiento cuenta con varios precedentes emitidos por el TEAC como es el RG 961-05 de 1 de marzo de 2006 en el que se señala que



"CUARTO: En cuanto a la improcedente declaración de fallido, el crédito que dice existir a favor de la sociedad deudora principal frente a la entidad Z, S. L., no consta en el expediente que exista dicho crédito, que en todo caso sería frente a la citada frente a la que no se puede trabar el crédito. En cuanto al crédito frente a W, S. A., dicha entidad informó ante el requerimiento cursado por el órgano de recaudación que no existía crédito pendiente de pago a favor de la entidad deudora, sino una retención de determinadas sumas en garantía del cumplimiento, no producido a la fecha según se afirma, de las obligaciones contraídas por Y, S. A. En todo caso, no cabe identificar la declaración de fallido con la insolvencia total definitiva e irreversible del sujeto pasivo, pues que para esta sea procedente basta, según se dice en el artículo 164.1 del Reglamento General de Recaudación, que se "ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables", a cuyo efecto habrán de tomarse en consideración tanto los criterios de eficacia a los que se alude en el apartado 3º del mismo artículo como las limitaciones que en el orden temporal tiene impuestas la Hacienda Pública a la hora de hacer efectivos los créditos tributarios, por lo que aunque el deudor no sea totalmente insolvente puede declararse su falencia si con los medios de que dispone la Administración Tributaria, tanto en orden a la investigación de bienes y derechos embargables como en orden a la realización de los mismos, la realización del crédito tributario no resulta posible atendiendo a los medios disponibles, bastando incluso que los posibles bienes o derechos encontrados en el patrimonio del deudor carezcan de valor suficiente o de capacidad para solventar los débitos, llegando a asimilarse a la carencia de bienes (artículo 164.2) la posesión de aquellos cuya adjudicación al Estado no hubiese sido acordada, y **autorizándose a la Administración por el artículo 114 c) del mismo Reglamento, a no embargar, "aquellos de cuya realización se presume, 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 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...(...)"

Del contenido de estas resoluciones se pueden extraer las **conclusiones** siguientes:

-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.**

-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.

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 caber, 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.

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 sobrevinida 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 (...)».

Item más, y como ha destacado la Audiencia Nacional en sentencia de 2 de noviembre de 2016, recurso 415/2014, "la declaración de fallido no supone necesariamente ni la total



insolvencia del deudor (que puede ser parcial), ni la carencia de bienes conocidos, ya que basta que los mismos, en el caso de que se comprobase su existencia, carezcan de valor suficiente o capacidad para solventar las deudas”.

D) La doctrina administrativa y jurisprudencial anteriormente expuesta resulta plenamente aplicable al supuesto ahora examinado, y ello si tenemos en consideración que por parte del Órgano de recaudación se llevó a cabo en la vía de apremio una más que profusa, aunque infructuosa, actividad de investigación y localización de bienes de la mercantil obligada tributaria principal YYYY, SL, a fin de su proceder a su realización para con su resultado saldar la deuda tributaria que se encontraba pendiente de pago, sin que conste en el expediente remitido a esta Junta Económico-Administrativa de Canarias, ni se haya acreditado por el interesado, la existencia de posibles responsables solidarios, y figurando en el mismo todas las actuaciones administrativas realizadas. Así, en las resoluciones que pusieron fin a los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria números nº 20170000775664 y 20170000775770 se señala expresamente que *"Vencidos los plazos del periodo ejecutivo de ingreso sin que tal deuda fuera pagada se iniciaron las actuaciones de localización de bienes y derechos susceptibles de embargo, sin que hasta la fecha se haya encontrado patrimonio suficiente con el que realizar la totalidad de la deuda pendiente (...)"*. Asimismo, en la propia declaración de fallido, materializada en fecha 13 de febrero de 2017, (páginas 265 y 266 del expediente) también se reflejan las actuaciones realizadas por la Administración para la búsqueda de bienes y derechos de carácter patrimonial con los que realizar el cobro de la deuda. Actuaciones administrativas realizadas que constan, todas ellas, en las páginas 312 a 392 (para el expediente nº 20170000775664), y en las páginas 430 a 510 (para el expediente nº 20170000775770), a las que nos remitimos para evitar reiteraciones innecesarias.

De las referidas actuaciones se llega a una clara y evidente conclusión, que no es



otra que la debida declaración de fallido o insolvencia de la mercantil YYYY, SL, y ello porque para la declaración de fallido del deudor principal, en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria, le corresponde a la Administración tributaria constatar si existen o no bienes y si los mismos son o no **realizables de manera inmediata** en el momento en que se lleva a cabo la investigación. Una vez constatado por la Administración que los bienes no son realizables de inmediato y por ello suficientes para hacer frente a la deuda, se procederá a la declaración de fallido sin perjuicio de que los órganos de recaudación 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, supuesto este último que no ha acontecido en el caso aquí examinado.

Así, la **declaración de responsabilidad subsidiaria** tiene, como presupuesto de hecho, la declaración de insolvencia que equivale a la declaración de fallido del deudor principal. Dicha declaración de fallido consiste en la comprobación y acreditación de que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda 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**. Ahora bien, **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 de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas.

En otras palabras, le corresponde a la Administración tributaria constatar si existen o no bienes y **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.

En definitiva, a la vista de los argumentos jurídicos reseñados, puestos en correlación con las actuaciones administrativas llevadas a cabo por el Órgano recaudador, hemos de colegir que la obligada principal YYYY, SL, carecía de activo realizable que lo fuera de manera inmediata al tiempo del desarrollo del procedimiento de apremio contra aquella, y debemos concluir que la declaración de fallido ha sido dictada conforme a Derecho, sin que conste -de otra parte- ni se haya acreditado por el interesado, la existencia de posibles responsables solidarios.

SEXTO.- El tercer motivo de impugnación hace referencia a que en las resoluciones recaídas en los recursos de reposición no ha sido refutado por la Administración lo argumentado por el reclamante en cuanto a la falta de motivación de los actos de derivación responsabilidad, y ya podemos anticipar que ello no es así. Y, al respecto, la respuesta a este motivo de oposición ha de realizarse haciendo referencia y remisión expresa a lo ya argumentado a tal efecto en las resoluciones de los recursos de reposición n.º 20180000911796 (Apartado 2 del Considerando Segundo, página 578 del expediente), y 20180000943175 (Apartado 2 del Considerando Segundo, páginas 566 y 567 del expediente), puestos en relación -por la remisión expresa contenida en tales Considerandos- con las resoluciones dictadas en los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria núm. 20170000775664 (Fundamentos de Derecho Tercero a Quinto, en conexión con Antecedentes de Hecho Segundo y Tercero, páginas 403 a 407 del expediente), y 20170000775770 (Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto, en conexión con Antecedentes de Hecho Segundo y Tercero, páginas 536 a 537 del expediente), que esta Junta hace suyos en su integridad.

A) Con carácter previo, debemos tener en cuenta -para una mejor comprensión



de la controversia aquí suscitada- que los procedimientos de derivación de responsabilidad que aquí nos ocupan vienen regulados en el artículo 43.1.a) y b) de la Ley General Tributaria -cuyo contenido normativo repite, en esencia, el establecido en el artículo 40.1 de la Ley 230/1963, General Tributaria-, preceptos ambos que recogen dos supuestos de responsabilidad tributaria. A saber: a) El referido a infracciones cometidas por las personas jurídicas, que conlleva, en ciertos casos, la responsabilidad subsidiaria de los administradores; y b) El referido al cese de actividad de las personas jurídicas, que genera, en ciertos casos, la responsabilidad subsidiaria de sus administradores. Y, en ambos casos, la raíz del presupuesto de la responsabilidad reside bien en una conducta ilícita -por infracción de reglas legales o estatutarias-, bien en la falta de la diligencia debida en el ejercicio de su cometido, de modo que enlaza así con lo dispuesto en el ya citado artículo 133.1 TRLSA, y hoy en el artículo 236.1 LSC.

Pues bien, debemos tener en cuenta que el artículo 43.1.a) y b) de la Ley General Tributaria, contempla dos supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria: a) El referido a infracciones cometidas por las personas jurídicas, que conlleva, en ciertos casos, la responsabilidad subsidiaria de los administradores sociales; y b) El referido al cese de actividad de las personas jurídicas, que genera, en determinados casos, la responsabilidad subsidiaria de sus administradores. Y, en ambos supuestos, la raíz del presupuesto de la responsabilidad reside bien en una conducta ilícita -por infracción de reglas legales o estatutarias-, bien en la falta de la diligencia debida en el ejercicio de su cometido, de modo que enlaza así con lo previsto en el ya citado artículo 133.1 TRLSA, y hoy en el artículo 236.1 LSC.

1. Centrándonos ahora en el primero de esos supuestos de responsabilidad de los administradores societarios -responsabilidad subsidiaria de los administradores por infracciones tributarias cometidas por las entidades jurídicas- y para su deslinde con otro supuesto -recogido en los artículos 38.1 de la Ley 230/1963 y 42.1.a) de la Ley



58/2003- con el que guarda una cierta proximidad, digamos que mientras los artículos 38.1 y 42.1.a) contemplan una participación directa, inmediata y necesaria de los administradores en la producción de las infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas -de ahí, que la responsabilidad de los administradores tenga carácter solidario-, en los artículos 40.1 de la Ley 230/1963 y 43.1.a) de la Ley 58/2003 el presupuesto fáctico previsto en la norma (Tatbestand) no exige que la participación del administrador se produzca en la directa realización de la infracción, siendo suficiente con que su participación en la infracción -imputable a la propia persona jurídica- tenga un nexo causal con el ilícito tributario. De otra parte, el artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003 -acorde al criterio de imputabilidad plasmado en el artículo 31 del Código Penal- explicita la consideración como responsables no sólo de los «*administradores de derecho*» sino también de los «*administradores de hecho*», esto es, aquellas personas que, desarrollando las funciones propias de un administrador, adolecen de ciertas formalidades -ausencia de nombramiento o no inscripción del mismo en el Registro Mercantil, cese no incorporado al Registro Mercantil, etc.- que impide considerarlas como «*administradores de derecho*».

Precisando aún más acerca del precepto considerado -artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria-, podemos afirmar que son tres los presupuestos de hecho previstos en la norma como generadores de la responsabilidad subsidiaria (Rechtsfolge) de los administradores societarios. A saber: 1º) Que los administradores no realicen los actos necesarios, que fuesen de su incumbencia, para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; 2º) Que los administradores hubiesen consentido el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios por quienes de ellos dependan; y 3º) Que los administradores hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, sin que deban responder de las mismas -según prevé el artículo 179.2.c) de la Ley General Tributaria- los que no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó el acuerdo o hubiesen salvado en ella su voto.



En definitiva, ponderando la argumentación precedente sobre la responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores sociales, debemos tener en cuenta que el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria preceptúa que en los casos de realización de una infracción tributaria serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que 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 adoptado acuerdos que posibiliten las infracciones, extendiéndose su responsabilidad también a las sanciones tributarias.

Item más, los administradores societarios están obligados a desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y a informarse diligentemente sobre la marcha de la sociedad, respondiendo frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley, a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, y ello sin que la delegación permanente de facultades en favor de un determinado administrador exima a los demás del deber de informarse diligentemente sobre la marcha de la entidad.

2. Ciñéndonos al segundo supuesto de responsabilidad de los administradores -responsabilidad subsidiaria de los administradores sociales por cese en la actividad de las personas jurídicas- procede afirmar que las personas jurídicas -y, en particular, las de naturaleza societaria- se configuran en nuestro ordenamiento sobre la base de una pluralidad organizada de personas que tiene vida y patrimonio propios y distintos de los de sus miembros, y con capacidad para mantener, como tal realidad autónoma, un haz de vínculos y de relaciones jurídicos con terceros.



Pues bien, la “vida” de las personas jurídicas, al igual que la de las personas físicas, puede extinguirse por decisión propia o por causas ajenas a su voluntad. Y si, tratándose de personas naturales, la vinculación entre la vida real y la vida fiscal se produce con mayor intimidad, en las personas jurídicas -cuya realidad depende tanto de su apariencia formal como de su efectiva actividad- la extinción de su “vida” puede producirse tanto mediante la eliminación de esa apariencia formal como a través de la cesación efectiva en su actividad.

En concreto, la *supresión de la apariencia formal* de las personas jurídicas, unida al dato de los tres elementos personales considerados -persona jurídica, miembros y terceros-, explica que la extinción de las personas jurídicas a través de esta vía sea un proceso complejo, que debe discurrir, normalmente, por dos fases diferenciadas: la “disolución” -cuando la persona jurídica se encuentre en alguno de los supuestos previstos en la ley/sus estatutos como causa de su extinción, que incide básicamente sobre la esfera interna de la persona jurídica, sobre las relaciones entre la persona jurídica y sus miembros- y la “liquidación” -que comporta la serie de actos conducentes al pago de las deudas de la persona jurídica (liquidación del pasivo) y, en su caso, al reparto del sobrante patrimonial de la persona jurídica entre sus miembros (liquidación del activo), que afecta básicamente a la esfera externa de la persona jurídica, a las relaciones entre la persona jurídica y los terceros acreedores-.

Por su parte, el *cese de actividad* en una persona jurídica supone una situación anómala, por cuanto no se produce ni un cambio de objeto social que comporte un ajuste a nuevos planteamientos económicos, ni tampoco su disolución y liquidación, siendo así que, en caso de extinción por cese de sus actividades, la persona jurídica conserva su personalidad y capacidad de obrar, pudiendo realizar actos de disposición y asumir obligaciones que disminuyan su solvencia patrimonial. Ello explicaría que, en torno al “cese de actividades” de las personas jurídicas, se haya configurado -a partir de la



reforma introducida por la Ley 10/1985 en la anterior Ley General Tributaria- un sistema de garantías -previendo la responsabilidad subsidiaria de sus administradores por las obligaciones tributarias pendientes al tiempo del cese- dirigido a evitar que la extinción de *facto* de la persona jurídica, mediante el cese en sus actividades, pueda propiciar el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En definitiva, la Ley 58/2003 -recogiendo el núcleo normativo plasmado ya en el párrafo segundo del artículo 40.1 de la anterior Ley General Tributaria- explicita, en su artículo 43.1.b), dos importantes precisiones, tendentes, de una parte, a ampliar el ámbito subjetivo de la responsabilidad de los administradores, y, de otra, a matizar el ámbito objetivo de dicha responsabilidad. En efecto, la vigente Ley General Tributaria:

1º) En aras de una mayor garantía del crédito tributario, ha extendido el ámbito subjetivo de esta responsabilidad -por las obligaciones tributarias de las personas jurídicas pendientes al tiempo de cesar en su actividad- incluyendo no sólo a los administradores de derecho sino también a los administradores de hecho de esas personas jurídicas.

2º) Frente al silencio de la normativa anterior -que parecía contemplar un supuesto de responsabilidad objetiva- se precisa que la responsabilidad subsidiaria de los administradores exige la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad *lato sensu*, de manera que sólo responderán los administradores que no hubieran hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias pendientes en el momento del cese de actividades o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes de impago, sin que, por ende y como presupuesto de tal responsabilidad, sea suficiente con la simple cesación en las actividades de la persona jurídica. En otras palabras, que el presupuesto de la responsabilidad hay que buscarlo no tanto en la ausencia de una actuación tendente a la extinción formal de la persona jurídica, como en la falta de la



diligencia precisa en el administrador para cumplir, en caso de cesación de la actividad, los deberes tributarios formales y materiales efectuando las oportunas previsiones financieras.

En definitiva, ponderando la argumentación precedente sobre la responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores sociales, debemos tener en cuenta que:

1º) El artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria preceptúa que en los casos de realización de una infracción tributaria serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que 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 adoptado acuerdos que posibiliten las infracciones, extendiéndose su responsabilidad también a las sanciones tributarias.

2º) El artículo 43.1.b) de la misma Ley establece que serán también responsables subsidiarios de las deudas tributarias los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en las actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas pendientes al tiempo del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

3º) Los administradores societarios están obligados a desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y a informarse diligentemente sobre la marcha de la sociedad, respondiendo frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley, a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, y ello sin que la delegación permanente



de facultades en favor de un determinado administrador exima a los demás del deber de informarse diligentemente sobre la marcha de la entidad.

Pues bien, de los antecedentes expuestos supra se infiere que don XXXX, en su condición de administrador de la entidad YYYY, SL incumplió su deber de diligencia, al no promover las actuaciones que hicieran posible que dicha entidad cumpliera con sus obligaciones tributarias y, en su caso, incurriera en las infracciones tributarias luego sancionadas.

B) Sentado ello, debemos pronunciarnos respecto la pretendida falta de motivación de las resoluciones recaídas en los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria nº 20170000775664 y 20170000775770, y, al respecto, es lo cierto, según se deduce de la documentación que obra en el expediente administrativo, que podrá afirmarse que no se está de acuerdo o que se discrepa de la motivación explicitada por la Oficina Gestora para fundamentar las tan traídas resoluciones, pero en modo alguno podrá afirmarse que las mismas carecen de la motivación que debe necesariamente concurrir en los actos administrativos con carácter general ex artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y, de manera específica, en el artículo 103 de la Ley General Tributaria, cuyo apartado 3 dispone que: "*3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho*".

En efecto, analizadas las resoluciones objeto de la presente controversia resulta que el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación ha detallado, de manera exhaustiva en las resoluciones dictadas en los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria aquí controvertidos, los



argumentos que ha utilizado para llegar a la conclusión liquidadora, tanto desde el punto de vista fáctico como jurídico, incidiendo en el examen de las cuestiones planteadas por el reclamante a lo largo del procedimiento, citando la normativa específica aplicable al supuesto, e invocando doctrina administrativa y jurisprudencial ya citadas en la misma propuesta de resolución, y la discrepancia del obligado tributario respecto de la argumentación esgrimida por la Administración Tributaria no debe, en ningún caso, confundirse con la falta de motivación del acto, como recoge la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2015 (recurso 3393/2013), en cuyo Fundamento Jurídico Segundo se afirma que *"La compañía recurrente confunde falta de motivación con motivación de la que discrepa"*.

SÉPTIMO.- El interesado manifiesta, en cuarto y último lugar, que el deudor principal (YYYY, SL) no tuvo conocimiento de las últimas actuaciones recaudatorias practicadas frente a él con efectos interruptivos de la prescripción, en particular, de la diligencia de embargo n.º ref. 02/2009/03478 272, cuya notificación fue devuelta por ausente en dos ocasiones, y de la que no consta su publicación edictal en el expediente le generó indefensión al entonces deudor y al ahora declarado responsable. Y solicita pronunciamiento sobre la prescripción de las acciones.

Al respecto, debemos tener en cuenta las consideraciones siguientes:

A) Bajo la expresión aspecto temporal de la responsabilidad abordaremos el tema de la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda, de no hacerlo el deudor principal, a los responsables tributarios.

Y, a este respecto, dispone el artículo 67.2 de la Ley General Tributaria que el plazo de prescripción -fijado en cuatro años ex artículo 66.b)- para exigir la obligación de pago



a los responsables tributarios -acorde con la naturaleza de los dos tipos de responsabilidad- comenzará a contarse:

1º) Para los responsables solidarios, desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal; no obstante, tratándose de los responsables solidarios previstos en el artículo 42.2, el plazo de prescripción se iniciará cuando se produzcan los hechos que constituyan el presupuesto determinante de la responsabilidad.

2º) Para los responsables subsidiarios, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada acerca del deudor principal o de cualquiera de los responsables solidarios.

En definitiva, la determinación del momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas a los responsables tributarios se acomoda al principio de la «*actio nata*», conforme al cual, para que la prescripción sea posible, será preciso que la acción haya nacido -«*actio nondum nata non praescribitur*»-, pues no cabe perder por abandono un derecho o una acción en tanto no sean ejercitables.

Y este principio de la «*actio nata*» -para determinar, por lo que aquí y ahora interesa, el momento inicial de la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas a los responsables tributarios- tiene una honda tradición en nuestro ordenamiento, a la par que un plus de objetividad en su determinación que se compece mejor con el carácter legal de la relación jurídico-tributaria.

En efecto, preceptúa el artículo 1969 del Código Civil que, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones se contará desde el día en que pudieron ejercitarse. Y este mismo



principio se consagra, expresamente, en el artículo 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando establece que *«el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal (...) 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»*. Un contenido normativo que viene a coincidir, en la práctica, con la regulación aplicable antes de la vigencia de la Ley 58/2003 por mor del juego armonizado de las normas contenidas en los artículos 37.5, 64.b) y 65 de la Ley 230/1963, así como en los artículos 12.1 y 14.1 del Real Decreto 1684/1990, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

B) Así, el artículo 66 de la Ley General Tributaria determina los plazos de prescripción en la forma siguiente (lo subrayado es propio):

"Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."



Asimismo, el artículo 67 de la misma Ley regula el cómputo de los plazos de prescripción, estableciendo en su apartado 2 (el subrayado es propio):

"Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

(...)

2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

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."

Y, el artículo 68, por su parte, regula la interrupción de los plazos de prescripción, y dispone que (lo subrayado es propio):

"Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

(...)

2. 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.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

(...)

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, (...).

8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables (...).

Pues bien, de la documentación que obra en el expediente remitido por la oficina gestora se desprende que de las últimas actuaciones recaudatorias practicadas a la entidad deudora YYYY, SL, en particular en lo que hace a la diligencia de embargo de saldos existentes en cuentas y/o depósitos n.º 02 2009/03478 272 -cuestionada por el interesado, que afirma que de la misma no consta su notificación edictal- se intentó notificar por dos veces los días 25 y 26 de febrero de 2013, en el domicilio de la sociedad donde previamente había recibido otros envíos de la Administración (calle Lomo..., s/n, ...) y con resultado infructuoso ("ausente en horas de reparto" y "no retirado en lista"), de manera que la Administración procedió a notificar la citada diligencia de embargo, mediante Anuncio para Notificación por Comparecencia (Anuncio n.º 2013/012, el 20 de marzo de 2013), en la Sede Electrónica de la Administración Tributaria Canaria, anuncio que -frente a lo argumentado en contra por el reclamante- sí consta en el



expediente (página 264 del expediente)-, por lo que la referida diligencia debe entenderse notificada a todos los efectos el 5 de abril siguiente. Todo ello, al amparo de lo dispuesto en el artículo 112 de la LGT vigente al tiempo de realizarse los intentos de notificación, a cuyo tenor (el subrayado es nuestro):

"Artículo 112. Notificación por comparecencia.

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los siguientes medios:

a) En la sede electrónica del organismo correspondiente, en las condiciones establecidas en los artículos 10 y 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará por este medio los anuncios correspondientes a las notificaciones que deba practicar, en ejercicio de las competencias que le corresponden en aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y en la gestión recaudatoria de los recursos que tiene atribuida o encomendada. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se determinarán las condiciones, fechas de publicación y plazos de permanencia de los anuncios en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.



Las demás Administraciones tributarias, cuando opten por este medio de publicación, deberán hacerlo de forma expresa mediante disposición normativa de su órgano de gobierno publicada en el "Boletín Oficial" correspondiente y en la que se haga constar la fecha en la que empieza a surtir efectos.

b) En el "Boletín Oficial del Estado" o en los boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el "Boletín Oficial" correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

Cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios a los que se refiere el párrafo anterior, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho "Boletín Oficial". El convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos.

Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación en la sede electrónica y en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación en la sede electrónica o la publicación del anuncio en el correspondiente "Boletín Oficial". Transcurrido



dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

(...)”

Item más, consta en el expediente actuación recaudatoria -a la que no se hace referencia en las resoluciones impugnadas- que fue notificada en fecha posterior a la entidad deudora. En efecto, la providencia de apremio n.º 02013 20130000137, (dictada en la liquidación con ref. 00000000040521526, en concepto de IGIC, incluida en el expediente de derivación), se intentó notificar por dos veces los días 4 y 5 de febrero de 2013, en el mismo domicilio de la sociedad, y con idéntico resultado infructuoso (“ausente en horas de reparto” y “no retirado en lista”), de manera que la Administración procedió a notificar la citada providencia de apremio, mediante Anuncio para Notificación por Comparecencia (Anuncio n.º 2013/16, el 17 de abril de 2013), en la Sede Electrónica de la Administración Tributaria Canaria (páginas 244 a 248 del expediente), por lo que debe entenderse notificada a todos los efectos el lunes 4 de mayo siguiente.

En conclusión, si las últimas actuaciones recaudatorias contra el patrimonio del deudor principal se entendieron notificadas con efectos -conforme a lo dispuesto en el artículo 112.2 de la LGT- el día 5 de abril de 2013, y el día 4 de mayo de 2013, y el acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad primigenio consta notificado personalmente a don XXXX (mediante acuse de correos), en fecha 29 de marzo de 2017, debemos concluir que aún no había transcurrido el plazo de cuatro años fijado por la LGT para que la prescripción desplegara todos sus efectos liberatorios, y que, consecuentemente con ello, una vez producida la interrupción de la prescripción en esa fecha (29/03/2017), se inició de nuevo el cómputo del plazo de prescripción,



conforme a la previsión contenida en el artículo 68.6 de la LGT, parcialmente transcrito más arriba.

En consecuencia, ningún reproche jurídico puede hacerse desde este punto de vista a las resoluciones recaídas en los recursos de reposición deducidos frente a resoluciones anteriores dictadas en los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria nº 20170000775664 y 20170000775770, objeto de la presente controversia.

En su virtud, este Órgano, en el día de la fecha y por los fundamentos expuestos, resuelve en ÚNICA INSTANCIA: **1º) DECLARAR LA INCOMPETENCIA** de este órgano para resolver la presente reclamación en la parte de la deuda concerniente a la liquidación n.º 00000000041526043 por el concepto de "AJD" del ITPAJD; y **2º) DESESTIMAR** Las reclamaciones económico-administrativas JEAC 2019/219 y JEAC 2019/220 (Acumuladas), en todo lo demás, por venir ajustados a Derecho los actos impugnados. Notifíquese.

Contra esta resolución, que pone fin a la vía administrativa, cabe recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, a interponer en el plazo de DOS MESES desde su notificación, sin perjuicio de cualquier otro que pudiera interponerse.