



Roj: **STS 3766/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:3766**

Id Cendoj: **28079130022017100381**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/10/2017**

Nº de Recurso: **2601/2016**

Nº de Resolución: **1598/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2535/2016,**
STS 3766/2017

SENTENCIA

En Madrid, a 24 de octubre de 2017

Esta Sala ha visto, en su **Sección Segunda**, el recurso de casación nº **2601/2016**, interpuesto por el procurador don Emilio Martínez Benítez, en nombre y representación de **DON Luis**, contra la sentencia de 27 de junio de 2016, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso nº 369/2015, sobre responsabilidad solidaria. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Séptima- de la Audiencia Nacional dictó, el 27 de junio de 2016, sentencia en el mencionado recurso jurisdiccional, deducido a instancia del Sr. Luis contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- de 28 de mayo de 2015, desestimatoria del recurso de alzada entablado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Madrid de 30 de octubre de 2012, desestimatoria a su vez de la reclamación formulada frente al acuerdo de 20 de mayo de 2011, adoptado por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial en Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid.

Dicho acuerdo declaró la responsabilidad solidaria del Sr. Luis, en el procedimiento ejecutivo de apremio seguido contra TOP OIL, S.A., en relación con la deuda apremiada a ésta, conforme a lo previsto en el artículo 42.2.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), por haber incumplido las órdenes de embargo, por culpa o negligencia, para asegurar el cobro de tales deudas.

SEGUNDO .- El Tribunal de instancia dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"... FALLAMOS: Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Luis representado por D. Emilio Martínez Benítez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 mayo 2015 en materia de derivación de responsabilidad solidaria..."

TERCERO .- Notificada la sentencia a las partes, el procurador don Emilio Martínez Benítez, en la indicada representación, presentó ante la Sala de instancia escrito de preparación del recurso de casación, que fue tenido por preparado mediante diligencia de ordenación de 22 de julio de 2016.

CUARTO .- Emplazadas ambas partes, el procurador Sr. Martínez Benítez, en la expresada representación, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando el 6 de octubre de 2016 su escrito de interposición del recurso, en el cual, tras aducir los motivos que estimó oportunos, solicitó a esta Sala: "...se



estime el presente recurso y se case y anule la Sentencia impugnada, dictándose otra en su lugar que anule el Acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado; que se condene en costas a la Administración demandada si se estimaren nuestras pretensiones...".

QUINTO .- Admitido a trámite el recurso de casación por providencia de la Sección Primera de esta Sala de 8 de noviembre de 2016, se acordó la remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda para su sustanciación, conforme a las reglas de reparto de asuntos, disponiéndose por diligencia de ordenación de 17 de enero de 2017 entregar copia del escrito de interposición del recurso a la parte recurrida, a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al recurso, lo que efectuó el Abogado del Estado en escrito de 10 de febrero de 2017, en el que interesó se dictase resolución desestimatoria del recurso de casación, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con imposición de costas a la parte contraria.

SEXTO .- Por providencia de 30 de junio de 2017 se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 17 de octubre de 2017, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Se impugna en este recurso de casación la sentencia de 27 de junio de 2016, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de este orden jurisdiccional nº 369/2015, en que se había impugnado la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de mayo de 2015, ya referenciada, así como contra los actos examinados en ella.

SEGUNDO .- Para una mejor comprensión de las cuestiones suscitadas en este recurso resulta conveniente transcribir los razonamientos contenidos en la sentencia contra la que se alza el recurrente que pretende su casación:

"[...] **PRIMERO** : La parte recurrente D. Luis impugna la resolución del TEAC de fecha 28 mayo 2015 que tiene su base en los siguientes hechos: La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid el 20 mayo 2011 dictó acuerdo en el procedimiento ejecutivo de apremio seguido contra TOP OIL SA por el que al amparo del art. 42.2.b) LGT se declaraba a D. Luis responsable solidario por incumplir las órdenes de embargo por culpa o negligencia para asegurar el cobro de las deudas de la empresa derivadas de la información modelo 347, del que se deducía que la deudora había ocultado compras y ventas a terceras personas en el ejercicio 2009, por importe de 822.497'64 €. Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR Madrid desestimada en resolución de 30 octubre 2012. Contra la misma se interpuso recurso de alzada ante el TEAC que es desestimado en la resolución recurrida.

El TEAC en su resolución señala que a D. Luis se le notificó una diligencia de embargo nº NUM000 en fecha 25 mayo 2009 por la que se declaraba el embargo de los créditos pendientes de pago a favor de la entidad TOP OIL SA, sin que se contestase. En fecha 12 abril 2010 se notificó nueva diligencia nº NUM001 de embargo de créditos sin que se contestase.

Por la presentación del modelo 347 de declaración de operaciones con terceras personas del ejercicio 2009, se tiene constancia de que TOP OIL (ventas) y D. Luis (compras) entre ambos obligados se han realizado operaciones económicas, comerciales financieras y/o análogas tras la notificación de las diligencias de embargo de créditos señaladas y que éste último no ha procedido a cumplir.

El administrador único de la entidad TOP OIL es D. Luis , constando como apoderados el cónyuge e hijo de D. Luis . Este procedió a incumplir las órdenes de embargo ya que debió de haber facilitado los datos de los créditos pendientes de pago de la entidad, indicando u importe y su vencimiento, y en su caso, tales créditos debieron de estar retenidos y quedar ingresados a su vencimiento. La conclusión es que D. Luis con su comportamiento ha impedido el cobro de la deuda tributaria. No cumpliendo con lo exigido en las órdenes de embargo.

SEGUNDO : La parte recurrente en su demanda expone que el acto impugnado tiene naturaleza sancionadora pues estamos en la responsabilidad del art. 42.2.b) LGT . Improcedencia del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria. Inexistencia de los requisitos de culpa o negligencia. Y suplica que se tenga por formalizada la demanda interpuesta, y previos los trámites preceptivos, se dicte sentencia con revocación de la resolución impugnada por ser contraria a derecho, y en definitiva, se anule o se deje sin efecto la derivación de responsabilidad solidaria dictada al amparo del art. 42.2. b) LGT , condenado en costas a la Administración demandada.



El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a la estimación de la misma, solicitando la confirmación del acto recurrido.

TERCERO : El Artículo 42 LGT dispone: " *Responsables solidarios* .

2. *También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades :*

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

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley".

El acuerdo de derivación de responsabilidad tras relatar las acciones ejecutivas llevadas a cabo contra el deudor principal TOP OIL SA expone que se notifica al actor una diligencia de embargo el día 12 abril 2010 y tras dos intentos realizados por el servicio de correos con el resultado de ausente los días 24 y 27 febrero 2009 no se da respuesta a la diligencia. Ambos intentos de notificación se hacen en el domicilio del recurrente que es el mismo que constar en el poder general acompañado al proceso. Asimismo, otra diligencia de embargo se notifica al actor el 25 mayo 2009 sin contestación a la misma. Y de las actuaciones llevadas a cabo se comprueba que D. Luis es consejero de TOP OIL, siendo socio mayoritario de dicha entidad y que además ha realizado operaciones económicas con la citada entidad TOP OIL.

El incumplimiento de las órdenes de embargo ha quedado patente y está incurso en el artículo 42.2.b) de la LGT de 2003 , dado que ha incumplido las dos órdenes de embargo emitidas. La actora, ha tenido conocimiento formal de las diligencias de embargo y no ha tenido intención de dar cumplimiento a las mismas. La conducta del actor ha consistido en no atender los requerimientos contenidos en las diligencias de embargo con el objetivo de evitar la traba de créditos y el ingreso de sus importes que debía abonar al deudor principal, e impidiendo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el caso presente, existe *una coincidencia entre el representante de la deudora principal y el declarado solidario, pero ello no representa problema alguno en el procedimiento ejecutivo y la efectiva ejecución de las órdenes de embargo no suponía más que dar cumplimiento a las obligaciones tributarias* . Y desde luego no suponen una vulneración de ningún derecho, ni generaría una situación de indefensión, habida cuenta que el cumplimiento de tales órdenes nunca supondría una autoinculpación.

CUARTO : El TS en sentencia de fecha 15 junio 2016 señala: "La responsabilidad solidaria se ha de hacer efectiva a través de un procedimiento, que se ha de entender con el responsable solidario, pudiendo ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa (artículo 174.1 de la Ley General Tributaria) [en el caso de la responsabilidad subsidiaria se requiere la previa declaración de fallido del deudor principal (véase el artículo 176 de la misma Ley)]. Si la responsabilidad se declara y notifica al responsable antes del vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerir de pago al responsable una vez transcurrido dicho periodo. Si la declaración de responsabilidad se produce una vez transcurrido el periodo voluntario de pago, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable (artículo 175.1). Iniciado el procedimiento, se otorga un trámite de audiencia al interesado por término de quince días [artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación , aprobado por Real decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre)].

Por tanto, son requisitos de la derivación de responsabilidad que nos ocupa: (i) la existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada o autoliquidada en el momento de declaración de responsabilidad; y (ii) ser el responsable causante o colaborador en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria [sentencias del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014 (casación 2866/2012, FJ 5º; ECLI:ES:TS:2014:2529) y 18 de noviembre de 2015 (casación 860/2014, FJ 4º; ECLI:ES:TS :2015:4975)]."

Continua la sentencia diciendo: "El procedimiento de derivación de responsabilidad se ha entendido con quien aparecía interesado en el mismo y con quien el legislador ha querido que se tramiten las actuaciones: el sujeto de derecho al que se va a derivar la responsabilidad".

Es cierto que el hoy recurrente tiene una personalidad jurídica propia y distinta a la entidad de la que es socio mayoritario y gestiona y administra, pero ello no le impide el cumplimiento de las obligaciones que se le imponen, en este caso, dar cumplimiento a las órdenes de embargo, y aprovechando el recurrente esa confusión o interrelación de personalidades ha incumplido las órdenes de embargo.



La declaración de responsabilidad se ha realizado con fundamento en una causa prevista en la Ley [artículo 42.2.b) de la Ley General Tributaria], siguiendo el cauce formal contemplado en la misma. Quedan así satisfechas las garantías inherentes a la reserva de ley, tanto en su dimensión formal (rango de la norma que prevé la derivación de responsabilidad), como en la material (predeterminación normativa de la conducta que determina la derivación, habiendo sido ejercida la potestad en el marco procedimental diseñado por el legislador. Y hacemos las anteriores afirmaciones en el bien entendido de que no nos encontramos en el estricto ámbito de la potestad sancionadora de la Administración.

Como dice la sentencia del TS mencionada: "La derivación de responsabilidad solidaria debe sujetarse a los principios que presiden el ejercicio del *ius puniendi* del Estado por la Administración *cuando se trata de derivar la responsabilidad en el pago de las sanciones* [artículo 42.1.a), *in fine*, de la Ley General Tributaria] [sentencias del Tribunal Supremo de 8 de diciembre de 2010 (casación 4941/2007, FJ 2º; ECLI:ES:TS:2010:6125) y 6 de julio de 2015 (casación para la unificación de doctrina 3418/2013, FJ 3º; ECLI:ES:TS :2015:3318)], pero no cuando, como es el caso, la solidaridad, y la pertinente declaración de responsabilidad, alcanza únicamente al abono de las liquidaciones tributarias. En cualquier caso, se ha de insistir en que en este supuesto la derivación de responsabilidad se ha producido con fundamento en una causa legalmente prevista, después de haberse seguido el procedimiento previsto en la Ley".

La obligación de pago del deudor principal nace con la realización del hecho imponible, esto es, con el devengo (artículo 21.1 de la Ley General Tributaria), mientras que la del responsable solidario ex artículo 42.2.b) de la misma Ley se origina desde el momento en que, teniendo conocimiento de la deuda con el Fisco, no da cumplimiento a las órdenes de embargo de créditos. Lo que quiere decir por lo que aquí importa: (i) que, como se infiere de los artículos 174.1 y 175.1 de la repetida Ley, la derivación al responsable solidario puede tener lugar incluso en el periodo voluntario de pago para el deudor principal y (ii) que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1141 del Código Civil , el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios, no siendo obstáculo las reclamaciones entabladas contra uno para las que posteriormente se dirijan contra las demás, mientras no resulte cobrada por completo la deuda.

Lo anterior implica que el procedimiento seguido por la Administración tributaria para declarar responsable solidario de la deuda del obligado principal a quien haya cumplido el presupuesto de hecho que legalmente determina esa responsabilidad, así como para hacerla efectiva, se debe considerar autónomo, no estando supeditado siquiera, como en el caso de los responsables subsidiarios, a la previa falencia del deudor principal.

QUINTO : Por otra parte, la **sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 18 de febrero de 2009** (Recurso de Casación núm. 4284/2004), ha venido a precisar que:

«...frente al régimen general de responsabilidad tributaria en el ámbito de la configuración de la deuda tributaria, contenido en el artículo 37 de la Ley, el artículo 131.4 contiene una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de Derecho público, basada en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella, mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero. Y ello lo hace, imponiendo también una responsabilidad específica, a la que se establece el límite máximo del "importe levantado" (tras la redacción operada por la Ley 25/1995, dicha expresión es sustituida por la de "hasta el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieren podido embargar")...».

Las circunstancias reseñadas en el acto administrativo de derivación de responsabilidad solidaria ponen de manifiesto la **conurrencia de los requisitos constitutivos de la responsabilidad solidaria** de la demandante, y la responsabilidad solidaria que se está declarando es en consonancia con lo que se hubiera podido embargar de no existir el comportamiento obstaculizador del recurrente.

Este comportamiento por omisión es también culpable, por tratarse de una conducta deliberada, intencionada de no hacer. Como se ha expuesto, hay indicios acreditados y de la suficiente entidad como para acreditar que el recurrente de manera voluntaria y consciente no dio cumplimiento a las órdenes de embargo. De entre esos indicios, debemos destacar por su relevancia la condición de socio mayoritario del recurrente en la entidad deudora, y además su condición de administrador de la misma. Ambos indicios tiene la fuerza suficiente como para demostrar que fue un incumplimiento deliberado, intencionado que perseguía el incumplimiento de las órdenes de embargo de los créditos a favor de la entidad.

Por otra parte, la actora considera que tras las órdenes de embargo el recurrente no abonó cantidad alguna a TOP OIL, cuestión ajena a las órdenes de embargo que exigían el ingreso del importe de los créditos, en definitiva, lo que es dar cumplimiento a las órdenes de embargo de créditos. Sin embargo, el actor continuó disponiendo del importe de los créditos obstaculizando el pago de las deudas tributarias.



En lo referente a las cuantías tiene como límite el importe de lo que se hubiera podido embargar, lo cual ya lo recoge el propio acuerdo de derivación de responsabilidad que limita el importe de la responsabilidad solidaria a la cantidad de 822.497'64 €, cantidad que se refiere a los créditos que se hubieran podido embargar [...]"

TERCERO .- Frente a la reseñada sentencia y expresando su disconformidad con el fallo emitido y con los fundamentos que conducen a su adopción, la parte impugnante funda su recurso de casación en los siguientes dos motivos:

1.- Al amparo del art. 88.1.d) LJCA , se denuncia la infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate y, en particular, del artículo 42.2.b) de la Ley General Tributaria de 2003 y de la jurisprudencia que lo interpreta.

2.- Con el mismo fundamento en el artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , se reprocha a la sentencia impugnada la *"infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas..."*, considerando que *"...la llevada a cabo resulta contraria a la razón y a la lógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 CE . Se ha podido vulnerar, adicionalmente, el artículo 60.3 de la LJCA , ya que los hechos sobre los que se aportó prueba eran de trascendencia para la resolución del pleito"* .

A su vez, el primero de los motivos se despliega en varias denuncias referidas a la aplicación indebida del artículo 42.2.b) de la LGT que se reputa infringido, las cuales pueden sintetizarse del siguiente modo:

a) La sentencia confunde el supuesto del apartado b) -que prevé la responsabilidad solidaria de quienes, con culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo, que es la norma aplicada por la Administración y sobre la que versó la pretensión ejercida en la demanda- con el del apartado a) del mismo artículo. Esto es, la sentencia resuelve el litigio con sustento en una norma distinta de la que debía ser objeto de debate. Prueba de ello es que el razonamiento de la Sala de instancia descansa en la doctrina establecida en la sentencia de este Tribunal Supremo de 15 de junio de 2016 (la cita debe entenderse hecha a la recaída en el recurso de casación nº 1916/2015), que analiza un supuesto del artículo 42.2.a) de la Ley que nada tiene que ver con la situación que provocó la responsabilidad solidaria del Sr. Luis , el 42.2.b) LGT, al punto de que nuestra sentencia examinaba la declaración como responsable solidario del causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) La Sala *a quo* no analiza la concurrencia de los requisitos constitutivos de la responsabilidad solidaria que el artículo 42.2.b) LGT estatuye.

Este submotivo recrimina a la sentencia que no analizara la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos exigibles para declarar la responsabilidad solidaria bajo esta modalidad: así, en su parecer, no se ha examinado si, cuando se notificó la orden de embargo, existían créditos pendientes; tampoco si el Sr. Luis *"teniendo conocimiento de dicha orden, y teniendo créditos pendientes, la incumplió; es decir, si tras recibirla, abonó alguna cantidad relativa a los supuestos créditos pendientes, al deudor principal. No se ha analizado si, además, eso lo hizo con culpa o negligencia"* .

c) La sentencia *a quo* respalda la legalidad de un acto administrativo -confirmado dos veces en la vía revisora previa- que declara que el mero hecho de no haber facilitado a la Administración tributaria los datos relativos a los créditos pendientes es razón suficiente para desencadenar la responsabilidad atribuida, al margen de cualesquiera circunstancias concurrentes, incluso la de que cuando se notificó la orden de embargo que pesaba contra TOP OIL S.A. no quedaran débitos pendientes de pago.

Y d) finalmente, que se han vulnerado por la sentencia -en la medida en que respalda íntegramente la tesis de la Administración demandada- las normas y jurisprudencia relativas a la exigencia de acreditación de la culpa.

Razona en defensa de su tesis: *"[...] entendemos, en contra de lo que afirma la Sentencia, que la naturaleza sancionadora del Acuerdo de derivación viene, no tanto de si lo que se derivan son liquidaciones y/o sanciones, como de que se imputa una responsabilidad a quien " por culpa o negligencia incumple " una orden de embargo. Es decir, solo se puede imputar esta responsabilidad por un incumplimiento realizado por propia culpa, lo que equivale a decir que se imputa por un acto ilícito en el que necesariamente debe intervenir, al menos, la culpa [...]."*

Evidentemente no estamos en el estricto ámbito de la potestad sancionadora, sino en el de la potestad recaudatoria, pero ha de reconocerse que, en determinados supuestos de derivación de responsabilidad, en los que interviene culpa o negligencia del declarado responsable, ha de atenderse al elemento subjetivo, y ello es por la carga sancionadora que tiene el ser responsable de todo tipo de deudas (y sanciones) de otra persona [...]."

La Sentencia cuya casación pretendemos, no analiza la culpa de mi representado. Se limita a afirmar que hay indicios para acreditar que el recurrente de manera voluntaria y consciente no dio cumplimiento a las órdenes



de embargo, sin mencionar estos indicios, pero destacando uno por su "fuerza suficiente como para demostrar que fue un incumplimiento deliberado": a saber, su doble condición de socio mayoritario y de administrador".

CUARTO .- Expuesto de forma sintética el planteamiento del recurso de casación y las diversas infracciones que frente a la sentencia se aducen, la Sala considera que por razones de orden sistemático resulta conveniente abordar conjuntamente ambos motivos, dado que en ellos se suscitan cuestiones indisolublemente entrelazadas entre sí, pues en rigor, el error *in iudicando* que se achaca a la Sala de instancia en su labor sentenciadora habría sido propiciado, en buena parte, no ya por una defectuosa interpretación de la norma jurídica aplicada, sino también por razones inherentes a la comprensión esencial de los hechos acaecidos, que en el segundo motivo se califica de arbitraria, en la medida en que alcanza una conclusión absurda y contraria a la lógica.

Debemos comenzar por señalar que el artículo 42.2.b) LGT de 2003, en la redacción dada al precepto por el artículo quinto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, establece lo siguiente:

"2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



QUINTO .- Proyectadas tales exigencias normativas sobre el asunto que nos ocupa, llegamos a la conclusión de que no concurren ni las atinentes a la acción ni las referidas a la culpabilidad. Tres son las cuestiones que debemos abordar al respecto:

a) en primer lugar, que no es suficiente, como la sentencia afirma, para tener por incumplida la orden de embargo que la ley sanciona, con el simple hecho de no haber facilitado a la Administración los datos relativos a los créditos pendientes de la entidad. Como argumenta la sentencia, por referencia literal a un pasaje del fundamento segundo de la resolución del TEAC: *"Este procedió a incumplir las órdenes de embargo ya que debió de (sic) haber facilitado los datos de los créditos pendientes de pago de la entidad, indicando u importe y su vencimiento, y en su caso, tales créditos debieron de estar retenidos y quedar ingresados a su vencimiento"*.

En relación con dicha cuestión, la doble omisión de los deberes de información y, de otra parte, de retención e ingreso -de que en este caso no cabe dudar-, sólo obtendría valor y relevancia, a efectos de la responsabilidad solidaria, en relación con los créditos pendientes de pago, como la propia sentencia indica. Ello nos lleva a un elemental examen cronológico del que tal resolución, como luego veremos, ha prescindido.

b) Del lado subjetivo, no basta con inferir de la condición de socio mayoritario y administrador único en TOP OIL, S.A. del Sr. Luis el requisito de la culpabilidad necesaria exigida por el precepto, para imputarle el incumplimiento de la orden de embargo. Merecen atención en este punto dos aspectos distintos: en primer término, que tal condición de socio mayoritario, que la sentencia da por supuesta sin detenerse en la valoración de la prueba de refutación ofrecida de al respecto, podemos considerarla, al menos, como cuestión dudosa, porque el silencio de la sentencia es aquí absoluto; pero aun cuando orillásemos, a efectos argumentativos, esa cuestión probatoria para residenciar la culpabilidad en una mera condición subjetiva (sea la de socio mayoritario, sea la de administrador único, que sí concurre en este caso), faltaría en todo caso un eslabón en la cadena lógico-jurídica que lleva a la determinación de la culpabilidad por esa razón subjetiva, esto es, prescindiendo de toda otra posible consideración, pues queda en la penumbra el reproche que parece latir en las palabras de la sentencia: *"Este comportamiento por omisión es también culpable, por tratarse de una conducta deliberada, intencionada de no hacer. Como se ha expuesto, hay indicios acreditados y de la suficiente entidad como para acreditar que el recurrente de manera voluntaria y consciente no dio cumplimiento a las órdenes de embargo. De entre esos indicios, debemos destacar por su relevancia la condición de socio mayoritario del recurrente en la entidad deudora, y además su condición de administrador de la misma. Ambos indicios tiene la fuerza suficiente como para demostrar que fue un incumplimiento deliberado, intencionado que perseguía el incumplimiento de las órdenes de embargo de los créditos a favor de la entidad"*.

Al margen del problema dogmático de la comisión por omisión, la sentencia instala la culpabilidad en los indicios que surgen de la condición de socio mayoritario -aun siendo problemática-, sin hacer explícitas las razones que conducen a tal aseveración, pues da la impresión, que la sentencia no ratifica ni despeja, de que tal posición subjetiva habría permitido al recurrente un conocimiento informal de la orden de embargo antes de que ésta pudiera serle al fin notificada en forma, presunción que debería ser anclada en una motivación específica para superar el estado de mera conjetura.

Sin embargo, hay al efecto una consideración que a esta Sala le resulta primordial: el Sr. Luis no fue destinatario de la notificación de la orden de embargo por razón de su relación con la empresa como socio o administrador, sino por ser deudor de ésta, que es el vínculo contractual que abre paso a su posible incorporación al ámbito de la responsabilidad si incumple los deberes que, en tal posición jurídica, le son asignados, establecidos en la ley y concretados en el acto de notificación de la orden, que debe precisar tanto el alcance de ese deber como las consecuencias de su infracción.

c) No obstante todo lo anterior, lo verdaderamente esencial para apreciar que son antijurídicos los actos administrativos impugnados en la instancia y, por ende, la sentencia que les ofrece cobertura, reside en la inadecuada apreciación, por la Sala sentenciadora, del hecho -que no es en rigor negado- de que las relaciones comerciales entre el Sr. Luis y TOP OIL se produjeron en el primer trimestre de 2009, pese a que la orden de embargo fue válidamente notificada el 25 de mayo de ese mismo año.

La parte actora aportó, con la demanda, un conjunto documental consistente en fotocopias de facturas que documentaban compraventas de gasóleo de TOP OIL al Sr. Luis, cuyas fechas de emisión databan todas del primer trimestre de 2009 y cuyos importes sumados se correspondían con exactitud con el conjunto de las deudas de éste que eran, a su vez, los créditos de la obligada principal que fueron embargados.

Con la aportación de tales facturas, que la Administración demandada en el litigio de instancia no objetó, ni en su autenticidad ni en su valor probatorio, se pretendía demostrar que las relaciones mercantiles discurrieron todas ellas en un periodo anterior a la notificación al Sr. Luis de la orden de embargo. Así se procuraba salir al paso de la afirmación contenida en las resoluciones del TEAR de Madrid y del TEAC, así como en el acto de derivación adoptado en ejercicio de la potestad recaudatoria, que reconocía como fuente de conocimiento



de las deudas el suministrado por la presentación del modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas, tanto por TOP OIL (de sus ventas), como por el Sr. Luis (de sus compras). Como quiera que tal modelo informativo no da razón de las fechas de las operaciones, servicios o facturas, la presentación de éstas trataba de acotar temporalmente el limitado periodo de 2009 en que tales relaciones tuvieron lugar, todas anteriores a la notificación del embargo.

La Sala de instancia admitió formalmente la prueba documental y, en rigor, se hizo eco de ella en la sentencia, pero la inferencia que extrajo de su valoración conjunta, acorde en todo con la derivada de la vía económico-administrativa (ante la que, en sus dos sucesivas instancias, se intentó infructuosamente la misma prueba, desdeñada por ambos órganos revisores), podemos considerarla arbitraria, en el sentido de que no responde a las reglas comunes de la lógica y de la recta razón, porque se juzga irrelevante para enervar la responsabilidad la prueba de que, cuando la orden fue notificada, ya no había créditos pendientes, al haber sido satisfechos. A tal respecto, es de reiterar las afirmaciones de la sentencia *a quo* :

"Por otra parte, la actora considera que tras las órdenes de embargo el recurrente no abonó cantidad alguna a TOP OIL, cuestión ajena a las órdenes de embargo que exigían el ingreso del importe de los créditos, en definitiva, lo que es dar cumplimiento a las órdenes de embargo de créditos. Sin embargo, el actor continuó disponiendo del importe de los créditos obstaculizando el pago de las deudas tributarias".

Tal aseveración, de comprensión difícil, entendemos que pugna con las reglas de la lógica, pues de un lado admite implícitamente que tras la notificación de la primera orden de embargo no se realizaron pagos porque no los había pendientes, negando al mismo tiempo valor y relevancia a tal dato, al que considera *"cuestión ajena a las órdenes de embargo"*. En cualquier caso, se viene a deducir de modo implícito que la obligación de cumplir el embargo habría nacido para el Sr. Luis en un ignorado momento anterior a su formal notificación, por razones que se mantienen en la incógnita, cuando, por el contrario, es tal momento crucial -en realidad, debería tratarse de un requerimiento personalísimo y formal, no de una mera notificación, pero tal cuestión no se suscita ni es decisiva- el de nacimiento de la obligación formal relacionada con el embargo y, por tanto, de su eventual vulneración. Si ya no hay créditos pendientes, lo que se deduce del transcrito párrafo, no es sólo que la conducta deje de ser culpable, es que no hay conducta alguna que constituya la base de la responsabilidad solidaria, ni cabe hablar propiamente de órdenes de embargo referidas a tales créditos.

Por lo demás, no cabe olvidar que la ley exige el dolo o culpa, no sólo presumido o supuesto, sino plenamente acreditado, y tales modalidades de la culpabilidad, aun la más liviana de ellas, requieren al menos el conocimiento formal de la existencia del embargo y de los deberes legales que, en relación a su preservación, se encomiendan al deudor del embargado, juicio que aquí brilla por su ausencia, toda vez que el dato aportado con la demanda sobre la inexistencia de deudas pendientes, por razón de su pago, debió ser objeto de una valoración concreta y particular y, en el caso de concluirse que adverbaban esa previa y completa satisfacción de los débitos pendientes, llevar a la Sala de instancia a considerar desaparecidas sobrevenidamente las obligaciones del Sr. Luis en relación con el embargo de créditos que pesaba sobre TOP OIL.

SEXO .- Consecuencia de todo lo expuesto es la estimación del recurso de casación formalizado y, a un tiempo, en la tarea de examinar el pleito de instancia, resolviendo lo que corresponda dentro de los términos en que apareciera planteado el debate (artículo 95.2.d) de la LJCA), también la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de los actos impugnados en él, pues la razón determinante del acogimiento de la pretensión casacional es que la Sala de instancia ha respaldado la conformidad a Derecho de un acto de atribución de responsabilidad solidaria cuando no existen los motivos objetivos y subjetivos que legalmente lo hacen posible.

SÉPTIMO .- No debemos efectuar pronunciamiento sobre la condena al pago de las costas de la casación - artículo 139.2 LJCA -, ni tampoco respecto de las de instancia, dado que es regla general de esta Sala, por lo común, presuponer que hay razones para su dispensa, conforme a la excepción del apartado 1 del precepto, en el hecho de que la parte que resulta perdedora del litigio como efecto del recurso de casación hubiera resultado victoriosa en principio, a tenor del fallo de la sentencia casada.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :
1) Que debemos declarar y declaramos haber lugar al recurso de casación nº **2601/2016** , interpuesto por el Procurador don Emilio Martínez Benítez, en nombre y representación de **DON Luis** , contra la sentencia de 27 de junio de 2016, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo nº 369/2015 , sentencia que casamos y anulamos. 2) Que estimando el recurso contencioso-administrativo nº 369/2015 , debemos declarar y declaramos la nulidad de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de mayo de 2015, así como del acuerdo de



20 de mayo de 2011 que declaró la responsabilidad solidaria del Sr. Luis , en el procedimiento ejecutivo de apremio seguido contra la mercantil TOP OIL, S.A., en relación con la deuda apremiada a ésta, por ser todos ellos contrarios al ordenamiento jurídico.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ