

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 11ª, Resolución de 20 Dic. 2016, Rec. 4419/2014

LA LEY 183040/2016

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **X...**, con NIF: ..., y en su nombre y representación por D. **Jx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ... contra el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria dictado el 5 de mayo de 2014 por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), ascendiendo el importe de la reclamación a 424.000,00 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El 30 de enero de 2014 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT notificó a la reclamante acuerdo de inicio de expediente de responsabilidad solidaria por incumplimiento de orden de embargo, en aplicación del artículo 42.2.b de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003)).

En el texto del acuerdo se señala que el 13-02-2013 la AEAT había notificado a **X...** (en adelante también **X...**), diligencia de embargo nº ..., por la que se declaraban embargados los créditos pendientes de pago frente a **Club..., S.A.D.**, (en adelante también **Club ...**) con NIF: ..., por un importe total de 3.010.915,00 euros.

El 14-02-2013 **X...** contesta la diligencia de embargo indicando *"en la fecha de notificación de la diligencia no existen créditos pendientes de pago ni contratos en vigor."* No obstante, en fecha 05-04-2013 realiza un ingreso en el Tesoro público de 17.173 €.

Como consecuencia del aumento de las cantidades debidas en fase de embargo por la entidad deudora, la AEAT emite nueva diligencia de embargo de créditos nº ... a **X...**, notificada el 17-07-2013, por el que se declaraban embargados los créditos (...) por un importe total de 4.005.814,19 €.

Ante la falta de contestación por **X...** a la citada diligencia de embargo, la AEAT notificó a la reclamante el 08-10-2013 documento informativo sobre diligencia de embargo de créditos, en el cual se le indicaba a **X...** la falta de presentación a la Administración Tributaria del Anexo que acompañaba a la diligencia, así como la reiteración del mismo.

Con posterioridad a la notificación de dichas diligencias de embargo de créditos, en los meses de Abril y Julio de 2013, respectivamente, **X...** realizó pagos a la **Asociación ...** (en adelante también **Asociación ...**), por un importe total de 424.000€, destinados al pago de parte de las cantidades debidas por la entidad **Club ... S.A.D** a los futbolistas integrantes de la plantilla de Club.

La Administración indica en el texto de la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de la responsabilidad solidaria que *"la existencia de dichos pagos evidencian por tanto la existencia de un crédito, el cual se presume -por el importe de los pagos realizados y fechas de vencimiento- se corresponde con las cantidades reconocidas como "Ayudas al descenso", crédito éste en particular que a la fecha no ha sido reconocido por la X... ante este Órgano."*

SEGUNDO: Puesto de manifiesto el expediente, la entidad reclamante en escrito de fecha 14 de febrero de 2014, formuló las siguientes alegaciones, en síntesis, por considerar improcedente la

posible declaración de responsabilidad solidaria, al amparo del artículo 42.2.b de la LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003):

-Perjuicio e indefensión al no poder acceder al contenido del expediente: el teléfono para solicitar cita previa no estaba operativo.

-La **X...** no debía ni debe actualmente cantidad alguna al **Club ...** como consecuencia de las llamadas "Ayudas al descenso": no han sido solicitadas por **Club ...** en tiempo y forma, además de no cumplirse, en cualquiera de los casos, los restantes requisitos objetivos para su otorgamiento

-Los pagos realizados en Abril y Julio de 2013 son ajenos e independientes al **Club...**, que ni intervino en los acuerdos alcanzados entre **Asociación ...** y **X...**, que dan lugar a los mismos, ni queda liberado en modo alguno de sus deudas salariales como consecuencia de los pagos efectuados por la **X...** a la **Asociación ...**

-Los pagos efectuados por **X...** a la **Asociación ...** no responden a la naturaleza que les ha atribuido la AEAT, sino a una distinta: la de aportaciones al Fondo de Garantía Salarial. Como consecuencia de estas aportaciones y los pagos efectuados a los jugadores, la **X...** se subrogó en la posición de acreedor (que no de deudor) de las deudas salariales que el **Club...** tiene frente a sus jugadores. La regulación del Fondo de Garantía Salarial se encuentra en el Acuerdo alcanzado con fecha 25 de Agosto de 2011 entre la **Asociación ...** y **X...**, con la finalidad de garantizar el pago de una cantidad a los futbolistas que estuvieran en situación de impago por su Club: la creación y funcionamiento del Fondo resultan ajenos a los clubes, sin que éstos tengan derecho a percibir cantidad alguna del Fondo de Garantía Salarial como consecuencia de un descenso de categoría. En consecuencia los pagos efectuados a la **Asociación ...** no pueden calificarse como pagos directos ni indirectos al mencionado Club para la satisfacción de créditos pendientes con el mismo.

TERCERO: El 5 de Mayo de 2014, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, notifico a **X...** acuerdo dictado ese mismo día por el que se la declaraba responsable tributaria de carácter solidario de los débitos tributarios del **Club...** con un alcance de 424.000,00 €, en virtud de lo establecido en el artículo 42.2.b) de la LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003).

Entiende la Administración que **X...** ha incumplido las diligencias de embargo que le fueron debidamente notificadas, al haber realizado con posterioridad a la notificación de las mismas, dos pagos a la **Asociación ...** en los meses de Abril (210.000,00 euros) y Julio de 2013 (214.000,00 euros) por un importe total de 424.000,00 euros, señalando que:

"Los presupuestos básicos, por tanto, para la aplicación de este precepto - artículo 42.2.b) de la LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003) - son:

*1. La existencia de un bien o derecho propiedad del deudor. Si bien en la contestación a la diligencia de embargo de fecha 14/02/2013 la **X...** indicó que no existían créditos pendientes de pago ni contratos en vigor, liberó pagos de créditos de la entidad deudora hasta el importe indicado, en los meses de abril y julio de 2013, si bien dichos pagos no se realizaron directamente a la misma sino en este caso a la **Asociación ...** para que ésta los hiciera efectivos a los miembros integrantes de la plantilla de Club .*

2. Que la persona obligada a cumplir la orden de embargo tenga conocimiento de la existencia de la misma.

3. Que se incumpla dicha orden de embargo." (...) por tanto, dentro de las obligaciones tributarias ante la recepción de una diligencia de embargo está no sólo contestar a la misma y hacerlo correctamente, sino que cuando el crédito esté vencido se deberá (obligación no sujeta a la voluntad del pagador) ingresar el importe adeudado."

En el acuerdo de derivación, el Órgano de la AEAT contesta las alegaciones planteadas por **X...**, indicando:

"No cabe apreciar indefensión: no se aporta prueba alguna. En la comunicación de inicio se señalaba dirección, teléfono y nº de fax de la Administración, pudiendo también haber accedido a través de la sede electrónica de la AEAT.

*(...) Sin embargo, y por las mismas razones que a continuación la entidad argumenta, esta dependencia entiende que los pagos en modo alguno pueden corresponder, como se afirma a modo de eximente de responsabilidad, sin justificación documental alguna, a aportaciones al Fondo de Garantía Salarial (FGS, en adelante) a favor de los jugadores de Club. (...) Ningún sentido tiene, pues, acudir ni a este convenio ni al amparo del acuerdo de 25/8/2011 entre la **X...** y la **Asociación ...** de desconvocatoria de huelga de este colectivo, para pretender dar a estos pagos la naturaleza de "aportaciones al FGS".*

Así, analizando el sustrato jurídico-privado, económico y especialmente el jurídico-tributario, el resultado final de la operación realizada no es más que el pago a otros acreedores de una entidad con una diligencia de embargo de créditos en vigor, minorando el importe de la deuda que Club mantiene con parte de sus trabajadores para subrogarse la entidad pagadora en los derechos que a éstos le asisten.

La naturaleza de las diligencias de embargo que la Administración tributaria puede dictar en un procedimiento ejecutivo se manifiesta como herramienta principal de la autotutela ejecutiva de la que el ordenamiento jurídico provee a la misma para hacer efectivos sus derechos, autotutela que cobra especial relevancia en el orden tributario en cuanto, por un lado, la AEAT puede desplegarla de una manera eficaz e inmediata sobre el patrimonio del obligado al pago y, por otro, la dota de carácter privilegiado respecto del resto de acreedores, con los límites establecidos en la ley.

La existencia de pagos realizados a otros acreedores del deudor suponen un quebrantamiento de la orden de embargo, vaciando de contenido la autotutela ejecutiva de la Administración, sin que dicho resultado final pueda de ninguna manera salvarse acudiendo a pactos o convenios con terceros, cuando éstos a su vez representan en todo caso los derechos legítimos de otros acreedores de ese mismo deudor.

Por tanto, más allá del origen o naturaleza de los pagos, de los acuerdos o convenios, y de esa pretendida subrogación en los derechos de aquellos, ese organismo no puede alterar el orden en el pago a los acreedores de una entidad sobre la que recae un embargo tributario. Y ello es así no sólo por la propia naturaleza del embargo y el resultado que de facto se produciría de admitir estas excepciones a su cumplimiento, sino porque la propia Ley contempla y prohíbe tal posibilidad de manera definitiva en el art.17.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LA LEY 1914/2003) al establecer lo siguiente:

"Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

(...)

*"Se topa esta Dependencia de nuevo con un baile de fechas que no se ajusta al contenido del mencionado Anexo I. Así, éste establece que los jugadores podrán solicitar las prestaciones del Fondo una vez producido el descenso administrativo, es decir, en el presente caso a partir de Agosto de 2013; sin embargo la **X...** sostiene que se solicitó con carácter previo al propio descenso y que tras la misma se procedió a ingresar las cantidades en dicho Fondo. De lo dicho resultaría entonces que la **X...** realizó aportaciones al Fondo con carácter previo incluso al nacimiento de cualquier derecho que los futbolistas pudieran ostentar en este sentido, ingresando las cuantías antes de que se produjera el*

propio descenso administrativo del Club.

Por último y de acuerdo con la regulación del citado FGS, se establece otra condición suspensiva, de obligada concurrencia, consistente en que la plaza vacante no hubiese sido cubierta por otro Club:

*"El FGS cubrirá aquellas deudas de los Clubes/SADs con sus jugadores, que habiendo sido denunciadas a la Comisión Mixta **Asociación ...-X...** y reconocidas por ésta, hubieran motivado el descenso de categoría deportiva del Club como consecuencia de su impago, siempre y cuando el Club hubiere descendido de categoría deportivamente y no hubiera dejado plaza vacante para ser cubierta por otro club o habiendo dejado plaza vacante en la competición, no sea objeto de cobertura por otro club de acuerdo con lo establecido en la normativa correspondiente"*

*La Resolución de 7 de Agosto de 2013 de la Real Federación Española de ... dispuso: "...HECHOS (...) TERCERO. Con fecha 5 de agosto de 2013, la RFE... ofreció una plaza vacante al segundo equipo del **C CF SAD** , requiriéndole el cumplimiento de los requisitos económicos indicados en la Circular 1.*

*CUARTO. Con fecha 6 de agosto de 2013 se ha acreditado el cumplimiento de los antedichos requisitos, mediante transferencia al nº de cuenta bancario indicado por la RFE... ." (...) Por todo lo anterior, esta Real Federación, ACUERDA: Adscribir al segundo equipo del **C CF SAD** a la categoría Segunda División B, en la actual temporada 2013/2014."*

*En consecuencia, los créditos Asociación ...afectados y cubiertos de manera anticipada por la **X...** jamás cumplieron los requisitos necesarios para que fuesen objeto de cobertura por el FGS. Por tanto resulta manifiesto que los pagos no se ajustan a la normativa del Fondo de Garantía Salarial, puesto que los mismos no se realizaron conforme a la propia regulación del Fondo, que los pagos se realizaron con carácter previo a la existencia de los presupuestos objetivos requeridos y que de hecho no llegó a producirse el nacimiento de los derechos objeto de cobertura."*

CUARTO: Disconforme con el acuerdo de derivación de responsabilidad, **X...** interpuso el 2 de junio de 2014 la presente Reclamación Económica Administrativa ante este Tribunal. Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones y prueba, éstas fueron formuladas en escrito presentado el 4 de marzo de 2015, donde la reclamante, además de reproducir las alegaciones formuladas en el expediente de derivación de responsabilidad, alega la nulidad del acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidaria, por improcedente, aduciendo, en síntesis:

- Falta de uno de los presupuestos para la declaración de responsabilidad por no existir un bien o derecho propiedad del deudor: las diligencias de embargo declaraban embargados los créditos a favor del **Club ...** pendientes de pago por **X...**, ya se tratase de cantidades pendientes de facturar o que no requirieran facturación, así como cualquier otro crédito que sea consecuencia de prestaciones aún no realizadas derivadas de cualquier tipo de contrato en vigor con el citado obligado al pago: este presupuesto no se verifica porque el **Club ...** no era titular de ningún derecho de crédito a favor de **X...** en el momento de la notificación de las diligencias de embargo, sin que tampoco haya surgido ningún derecho de crédito a favor del citado Club.

- Los pagos realizados por **X...** a **Asociación ...** en Abril y Julio de 2013 son absolutamente independientes y ajenos al **Club...** : representan aplicaciones al Fondo de Garantía Salarial, como consecuencia de denuncias ya realizadas durante la temporada 2012-2013 por numerosos jugadores del **Club ...**, las cuales se encontraban pendientes de análisis por la Comisión Mixta **Asociación ... - X...**: fueron estas denuncias presentadas con carácter previo, tras su análisis por la Comisión Mixta **Asociación ...-X**, lo que motivó que la **X...** realizase un pago a cuenta a la **Asociación ...** con cargo al Fondo en los meses de abril y julio de 2013, al existir certeza de que los jugadores iban a solicitar las prestaciones del Fondo. Las denuncias propiciaron el descenso del Club de Segunda División B a Tercera División, cuando ya el **Club ...** había descendido, por causas estrictamente deportivas, del Segunda División A, a la Segunda División B.

- Se cumplieron las previsiones respecto a la regulación del Fondo de Garantía Salarial, no siendo posible oponer, como erróneamente hace la AEAT, que dichos requisitos no se verificaron por el hecho de que el segundo equipo del **C CF** fuera adscrito a la categoría de Segunda división B para la temporada 2013-2014, ya que de la resolución de 7 de agosto de 2013 de la Real Federación Española de ... que parcialmente cita la AEAT, únicamente se desprende que el **C** cubrió una vacante en la Segunda división B, por verificar la Federación que cumplía los requisitos de cobertura en dicha categoría, sin que de la citada resolución se desprenda que la vacante cubierta por dicho club fuera precisamente la vacante surgida en la citada categoría como consecuencia del descenso administrativo del **Club...** . En cualquier caso, y aun cuando la vacante cubierta por el **C** se hubiese correspondido como consecuencia del descenso por impagos del **Club...** , se trataría en todo caso de la cobertura de una vacante en una categoría (Segunda división B) que no se considera una de las Competiciones de Fútbol Profesional organizadas por la **X...** que, de conformidad con el artículo 1 del Libro IV "de las Competiciones " del Reglamento General de la **X...**, son solo (i) el Campeonato Nacional de Liga Profesional ... y (ii) Campeonato Nacional de Liga Profesional

A este respecto la regulación del Fondo de Garantía Salarial prevé en este sentido, como transcribe el acuerdo impugnado, lo siguiente: *"El Fondo de Garantía Salarial cubrirá aquellas deudas de los Clubes/ SADs con jugadores, que habiendo sido denunciadas a la Comisión Mixta **Asociación ...-X...** y reconocidas por ésta, hubieran motivado el descenso de categoría deportiva del Club/ SADs deudor como consecuencia de su impago, siempre y cuando dicho Club/ SAD hubiere descendido de categoría deportivamente y no hubiera dejado plaza vacante en la competición, no sea objeto de cobertura por otro Club / SAD de acuerdo con lo establecido en la normativa deportiva correspondiente"*.

En el supuesto que nos ocupa, la anterior previsión se referiría a la plaza vacante que el **Club...** dejó en Segunda división A tras su primer descenso (el descenso por causas deportivas), la cual no fue ocupada por el **C CF**. El hecho de que éste club hubiera cubierto la vacante del **Club...** en Segunda División B (tras su descenso administrativo) no afectaría en modo alguno al cumplimiento de los requisitos de la normativa reguladora del Fondo de Garantía Salarial.

- Subsidiariamente y aunque se admitiera - exclusivamente a efectos dialécticos - que los pagos realizados por **X...** a la **Asociación ...** no pueden entenderse referidos a la cobertura otorgada por el Fondo de Garantía Salarial, y en la medida en que no exista ningún derecho de crédito a favor del **Club...**, a que aquellos pudieran haber respondido, dichos pagos efectuados a la **Asociación ...** (y por esta última a los jugadores del **Club...**) habrían sido en cualquier caso absolutamente independientes y ajenos a dicho Club, por lo que se desvirtuaría lo concluido en el acuerdo impugnado en relación con una supuesta alteración en el orden de pago a los acreedores del deudor embargado.

- Sin perjuicio de lo anterior, si bien el acuerdo de derivación no lo menciona - como si lo hacía el acuerdo de inicio del citado expediente - las cantidades abonadas a la **Asociación ...** tampoco se corresponden con "ayudas al descenso": el **Club...** no las solicitó, pero de haberlo hecho, la normativa reguladora de las mismas establece que en ningún caso pueden ser beneficiarios de las mismas aquellos clubes que mantengan impago de deudas con jugadores, según se desprende del Libro VIII ("*Reglamento de Ayudas al Descenso*"), del Reglamento General de la **X...** .

QUINTO: El expediente presenta las siguientes circunstancias y/o elementos de hecho con trascendencia en la resolución del mismo.

-Consta en el expediente, "*Acta de acuerdo y desconvocatoria de huelga*", suscrita el 25 de agosto de 2011 entre **Asociación ...** y **X...**, señalándose en el apartado CUARTO.- Resolución del conflicto y acuerdos alcanzados:

"(...) Ambas partes han acordado: - Mantener el Fondo de Garantía Salarial, cuya regulación se adjunta como Anexo I (...)."

En el citado anexo se indica:

"La **X...** garantiza el pago de las deudas que los Clubes/SADs mantengan con sus futbolistas profesionales, correspondientes a las temporadas 2010/2011, 2011/2012, 2012/2013, 2013/14 y 2014/2015, mediante la constitución de un Fondo de Garantía Salarial que abonará las cantidades adeudadas, de acuerdo con las siguientes normas: Primera.- Titulares del Derecho: Podrán percibir las prestaciones del Fondo todos los Futbolistas Profesionales vinculados con los Clubes/ SADs afiliados a la **X...** , que tengan reconocido su crédito conforme a lo significado en las normas segunda y tercera.,: Segunda: Créditos Asociación afectados: requisitos. (...) El fondo de Garantía Salarial cubrirá aquellas deudas que los Clubes/SADs con sus jugadores, que habiendo sido denunciadas a la Comisión mixta **Asociación ... - X...** y reconocidas por ésta, hubieran motivado el descenso de categoría deportiva del Club/SAD deudor como consecuencia de su impago, siempre y cuando dicho Club/SAD hubiese descendido de categoría deportivamente y no hubiere dejado plaza vacante para ser cubierta por otro Club/SAD o habiendo dejado plaza vacante en la competición, no sea objeto de cobertura por otro Club/SAD de acuerdo con lo establecido en la normativa deportiva correspondiente (...) CUARTA: Plazo: El plazo para solicitar las prestaciones del Fondo será de seis meses, a partir de la fecha en que se produzca el descenso administrativo por impago.(...)"

- Escrito remitido por **Asociación ...** a **X...**, donde consta un sello de **X...** de fecha 29 de octubre de 2013, en el que se remitía "(...) documentación relativa a la solicitud de las garantías salariales del **Club... SAD** de la temporada 2012-13, conforme a lo acordado en la reunión de la Comisión Mixta de 31 de Julio de 2013. Las garantías citadas se encuentran dentro del marco de los acuerdos suscritos el 25 de agosto de 2011 entre la **X...** y la **Asociación ...** . La documentación que adjuntamos corresponde a los siguientes futbolistas (...)".

Como anexo al escrito citado, se adjuntan las solicitudes de prestaciones al Fondo de Garantía Salarial de un total de 25 futbolistas, que en conjunto representan 917.479,47 euros.

- Constan en el expediente diversos folios de lo que la reclamante señala ser *el Libro VIII, Reglamento de Ayudas al Descenso, del Reglamento General de la X...*, aprobados por la Comisión directiva del Consejo Superior de Deportes celebrada el 17 de Mayo de 2012, señalándose en su artículo primero (página 139): "La LIGA podrá conceder, en las condiciones que se regulan en el presente Reglamento, subvenciones no reembolsables a las Sociedades Anónimas Deportivas y Clubes que desciendan de categoría (...) no pudiendo ser beneficiarios de las subvenciones aquellas Sociedades Anónimas Deportivas y Clubes cuyo descenso sea debido al incumplimiento de los requisitos de carácter social, impago de deudas a los jugadores (...)".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa.

SEGUNDO: El artículo 41 de la LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003), en su redacción vigente en el momento que se inició el procedimiento de derivación de la responsabilidad, establecía:

"1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria

3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.

Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.

5. *Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.*

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

6.- *Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil."*

Así mismo, el artículo 42.2 de la misma Ley, establece:

"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.

(...)"

Por otro lado, el artículo 174.5 de la misma Ley, dispone:

"En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

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

El transcrito artículo 42.2 de la LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003), que tiene su antecedente en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), 230/1963, de 28 de diciembre, configura una responsabilidad del pago de las deudas tributarias que tiene como fin el proteger la acción de cobro, que la doctrina ha perfilado como de naturaleza indemnizatoria, con base en el artículo 1.902 del Código Civil (LA LEY 1/1889), es decir el resarcir a la Hacienda Pública en la cuantía que se corresponda con la acción ilegítima del responsable, que causa un daño mediando culpa o negligencia.

Según señala la AEAT en su acuerdo, son varios los requisitos básicos para que la Administración pueda exigir la responsabilidad del artículo 42.2.b de la LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003):

- 1.- La existencia de un bien o derecho propiedad del deudor.
- 2.- Que la persona obligada a cumplir la orden de embargo tenga conocimiento de la existencia de la misma
3. Que se produzca un incumplimiento de la orden de embargo.

Entiende la Administración que en el presente caso se cumple el primero de los requisitos - existencia de un bien o derecho propiedad del deudor: en este caso un derecho de crédito - , pues a pesar de que la reclamante señaló en su contestación a la AEAT que no existían créditos pendientes de pago ni contratos en vigor, liberó pagos de créditos de la entidad deudora en los meses de abril de julio y 2013, si bien dichos pagos - señala - no se realizaron directamente a la misma sino que en este caso a la **Asociación ...** para que ésta los hiciera efectivos a los miembros integrantes de la plantilla de dicho club.

Frente al argumento vertido en las alegaciones por la reclamante que manifiesta que dichos pagos se corresponden a aportaciones al Fondo de Garantía Salarial a favor de los jugadores del Club, la AEAT entiende que *"en modo alguno"* pueden corresponder a aportaciones al Fondo de Garantía Salarial para los jugadores del Club, debiendo corresponderse *"con una contraprestación de otra naturaleza"*, señalando, así mismo, que la reclamante no puede alterar el orden en el pago a los acreedores de una entidad sobre la que recae un embargo tributario, no solo por la naturaleza del embargo, el resultado que se produciría de admitir estas excepciones a su cumplimiento, si no porque la propia Ley contempla y prohíbe tal posibilidad de manera definitiva en el artículo 17.5 de la LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003).

TERCERO: Llegados a este punto del debate, conviene determinar si como sostiene la Administración, realmente existía un bien o derecho de titularidad del deudor susceptible de embargo, y mas concretamente un derecho de crédito del **Club...** frente a **X...** . Por otra parte, en caso de inexistencia del crédito, se debería tener en cuenta lo establecido en el artículo 588.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LA LEY 58/2000) (en adelante LEC), que establece:

"Será nulo el embargo sobre bienes y derechos cuya efectiva existencia no conste."

Podemos definir un crédito como aquella facultad que tiene el acreedor de exigir al deudor el cumplimiento de una obligación de dar, hacer o no hacer.

De la documentación que obra en el expediente, la Administración en ningún caso ha demostrado la existencia de un derecho económico real del que fuera titular el **Club...** frente a la reclamante, sin que la existencia de créditos salariales impagados de la plantilla del Club pueda considerarse como la existencia de un derecho de crédito del **Club...** frente a **X...**, ni los pagos realizados por la reclamante a **Asociación ...** como una contraprestación al inexistente acreedor, el **Club...**, máxime cuando estos pagos nacen de una relación jurídica en la que el **Club...** no ha intervenido, y sin que pueda considerarse que exista una relación jurídica tributaria que se ve alterada por los particulares como considera la Administración en su acuerdo: si no existe crédito entre deudor y acreedor, no hay

relación jurídica entre ambos, y por tanto nada puede alterarse por la existencia de un convenio entre **Asociación ... y X.**

Cuestión distinta hubiera ocurrido si en lugar del **Club ...**, el deudor tributario hubiese sido alguno de los integrantes de la plantilla del Club, en cuyo caso nos encontraríamos con la existencia de un derecho de crédito, del futbolista frente a **X...**, que se concretaría en las cantidades que le correspondiese percibir a través del mecanismo del Fondo de Garantía Salarial, derecho de crédito que podría ser, en su caso y de acuerdo con la normativa vigente, objeto de embargo por parte de la Administración Tributaria.

CUARTO: En consecuencia, faltando el requisito de existencia de un bien o derecho de la titularidad del deudor, por no haberse acreditado por la AEAT, no puede haber existido incumplimiento de la orden de embargo sobre el mismo, condición indispensable para que la Administración pueda exigir la responsabilidad prevista en el transcrito artículo 42.2.b de la LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003).

Por todo lo expuesto

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

ESTIMARLA, anulando la resolución impugnada.