

En Logroño, a 21 de abril 2022, el Consejo Consultivo de La Rioja, reunido en su sede, con asistencia de su Presidente, D. José Ignacio Pérez Sáenz, y de los Consejeros D. José María Cid Monreal, D. Enrique de la Iglesia Palacios y D^a Amelia Pascual Medrano habiéndose ausentado la Consejera D^a Ana Reboiro Martínez-Zaporta, por concurrir en el mismo causa legal de abstención; así como el Letrado-Secretario General, D. Ignacio Serrano Blanco; y siendo ponente D. Enrique de la Iglesia Palacios, emite, por unanimidad, el siguiente

DICTAMEN

17/22

Correspondiente a la consulta formulada por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de La Rioja en relación con la *revisión de oficio del expediente de recaudación iniciado contra A.C.C.SA.*

ANTECEDENTES DE HECHO

Antecedentes del asunto

Primero

Las deudas de la mercantil interesada, su impago y las actuaciones ejecutivas desarrolladas contra ella.

1.- Mediante Resoluciones de 10-12-2001 y 16-5-2002, la Agencia de Desarrollo Económico de La Rioja (ADER), concedió a A.C.C.SA (en adelante, la mercantil, la sociedad o ACC) dos subvenciones.

ACC incumplió los requisitos a que estaban sujetas esas subvenciones, por lo que la ADER, por Resolución de 14-3-2003, le requirió el reintegro de un total de 203.905,42 euros (las cantidades que le habían sido entregadas, más los correspondientes intereses legales).

2.- Al no hacer frente la mercantil al reintegro de las subvenciones en el periodo voluntario, la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja inició contra ella el oportuno procedimiento recaudatorio, a cuyo efecto dictó providencias de apremio de 19-9-2003, que fueron notificadas a la mercantil el 30-10-2003 (fols. 90, 91, 94 y 95 del expediente remitido a este Consejo Consultivo).

3.- En el curso de ese procedimiento ejecutivo, la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja desplegó numerosas actuaciones frente a la mercantil, que figuran pormenorizadamente documentadas en los fols. 88 a 709.

Así:

A) Dirigió requerimientos de información a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, al Registro Mercantil de Logroño, al Registro de la Propiedad de Cervera del Río Alhama, al Ayuntamiento de dicha localidad, al Registro Administrativo de Sociedades Anónimas Laborales, y a varias entidades bancarias.

B) Intentó el embargo de créditos de la mercantil y de derechos que esta ostentaba frente a terceros.

C) Y ante la inexistencia en el patrimonio de la mercantil de efectivo, de cuentas bancarias y de inmuebles susceptibles de traba, la Consejería actuante embargó, mediante Diligencia de 4-12-2006, el importe de los dividendos pasivos que los socios/trabajadores de la mercantil adeudaban a esta. Pero esa actuación no surtió efecto alguno pues, en Junta celebrada el 23-2-2003, la mercantil había acordado que esos créditos fueran compensados con las cantidades que, a su vez, la mercantil adeudaba a sus socios/trabajadores por impago de nóminas.

4.- La mercantil era propietaria de ciertos bienes muebles (maquinaria) ubicados en una nave industrial que era propiedad del Ayuntamiento de Cervera del Río Alhama.

No obstante, analizado su estado de conservación y mantenimiento, la Consejería de Hacienda renunció al embargo de dichos bienes muebles, *“de conformidad con lo previsto en el artículo 169.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”* (LGT) y *“por entender que el coste de su realización excederá presumiblemente del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación”*. Así lo hizo constar el Servicio de Coordinación de Ingresos y Recaudación de la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja, mediante Diligencia fechada el 22-6-2010, que fue incorporada al expediente recaudatorio seguido contra la mercantil (fol. 710).

5.- El 17-8-2010, la Sra. Directora General de Tributos del Gobierno de La Rioja declaró fallido el crédito de la Hacienda Autónoma frente a la mercantil. Esa declaración de falencia se realizó al amparo del art. 61.1 del Reglamento General de Recaudación (RGR, aprobado por RD 939/2005, de 29 de julio, RGR'05) y a la vista del fracaso de todas las actuaciones ejecutivas desarrolladas hasta entonces sobre los bienes y derechos de la mercantil deudora. Como señaló esa Diligencia de 17-8-2010:

“Realizadas que han sido en este expediente administrativo de apremio que se instruye contra [la mercantil], actuaciones e investigaciones conducentes al cobro o realización de los débitos, con resultado NEGATIVO por la total carencia de bienes y derechos del deudor, y no existiendo responsables solidarios que pudieran sucederles, SE DECLARA FALLIDO EL CRÉDITO, de acuerdo a lo señalado en el artículo 61.1 del Reglamento General de Recaudación”.

Segundo

Las declaraciones de responsabilidad subsidiaria de las liquidadoras de ACC.

1.- El mismo día 17-8-2010 en el que se había declarado fallido el crédito de la CAR frente a ACC, la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja inició un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria frente a las tres liquidadoras de la sociedad (D^a P.L.G., D^a P.S.B. y D^a B.J.G.P.), a quienes, en fechas 25-8-2010 y 26-8-2010, les fue notificada la incoación de ese procedimiento y la apertura de un trámite de audiencia por plazo de quince días (fols. 712 y ss).

2.- Tramitado ese procedimiento, la Sra. Directora General de Tributos, por Resolución de 24-1-2011, declaró a las tres liquidadoras de la mercantil, responsables subsidiarias de las deudas que ésta mantenía con la Hacienda Autónoma (fols. 721 y ss).

Tras describir detalladamente las actuaciones ejecutivas desarrolladas frente a la mercantil, la Resolución de 24-1-2011 indica que:

“15. Por parte de los liquidadores no se ha informado a los acreedores del estado de la liquidación por ningún medio:

1. Con fecha 23 de septiembre de 2002 se convoca Junta General Extraordinaria, acordando la disolución de la Mercantil. Estos acuerdos sociales no fueron elevados a escritura pública ni inscritos en el Registro Mercantil, por lo que el Servicio de Coordinación de Ingresos y Recaudación no tuvo conocimiento de los mismos.

2. Con fecha 30 de enero de 2003 se acuerda de nuevo la disolución de la mercantil deudora, elevándose a escritura pública en fecha 24 de febrero de 2003. Este acuerdo no fue inscrito en el Registro Mercantil, por lo que no era posible el conocimiento del acuerdo con anterioridad por parte de esta Dirección General de Tributos.

3. Por parte de las liquidadoras de la sociedad no se ha aportado al expediente, a pesar de los requerimientos realizados, ningún tipo de información de las operaciones de liquidación realizadas.

4. Tampoco se ha aportado información sobre los intentos realizados por dichas liquidadoras para la venta de la maquinaria, a pesar de las manifestaciones realizadas”.

A juicio de la DG de Tributos, esas conductas integran el supuesto de hecho descrito por el art. 43.1.c) LGT y por el art. 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, de Subvenciones (LGS), puestos en relación con el art. 10 de la Ley 47/2003, de 26 de

noviembre, General Presupuestaria (LGP), lo que conduce a declarar a las precitadas liquidadoras responsables subsidiarias de las deudas de la mercantil, como así hizo la Resolución de 24-1-2011.

3.- Frente a esa Resolución de 24-1-2011, las Sras. S.B. y L.G. interpusieron el 25-2-2011 recurso de reposición, que sería desestimado por Resolución de 28-10-2011.

4.- Tras ser declaradas responsables de las deudas de ACC por Acuerdo de 24-1-2011, las liquidadoras de la entidad no procedieron al pago de esas deudas en periodo voluntario, por lo que la Dirección General de Tributos dictó respecto de ellas providencias de apremio, de 8-3-2011.

5.- Como se señala, la Resolución de 24-1-2011, fue confirmada en reposición por Resolución de 28-10-2011.

Tercero

La Sentencia del Juzgado de 1ª Instancia nº 6 de Logroño, de 4-6-2012

1.- En el año 2011 (coincidiendo en el tiempo con la declaración de las liquidadoras como responsables subsidiarios de las deudas de ACC, y con la resolución de los recursos de reposición contra los Acuerdos de 24-1-2011) la Comunidad Autónoma de La Rioja presentó contra ACC y sus tres liquidadoras una demanda civil, que fue turnada al Juzgado de 1ª Instancia nº 6 de Logroño, y que dio lugar a la tramitación, ante dicho Juzgado, del Procedimiento Ordinario 243/2011. Ese PO 243/2011 concluyó por Sentencia de 4-6-2012, desestimatoria de la demanda.

2.- En palabras de la Sentencia de 4-6-2012, la CAR había afirmado en ese PO 243/2011 dos acciones:

“la primera se centra en la anulación del acuerdo adoptado en fecha 23 de febrero de 2003 por la mercantil A.C.C., en el que se acordaba que el desembolso de los dividendos pasivos pendientes de los socios trabajadores se realizaba por compensación de sus créditos contra la mercantil deudora por impago de nóminas, considerando que infringe la ley, pues se adopta en beneficio de los socios y en perjuicio de la CAR en referencia a la deuda asumida por dicha sociedad frente a la ADER, y contra las liquidadoras de la sociedad considerando que su actuación fue negligente, pues no se ha inscrito la liquidación de la sociedad en el Registro Mercantil ni las cuentas desde el año 2001, ni han liquidado ordenadamente su patrimonio, por lo que deben responder de las cantidades reclamadas”.

3.- La Sentencia de 4-6-2012, por un lado, rechazó que el Acuerdo de la Junta General de 23-2-2003 fuera contrario a Derecho. Y, por otro, rechazó también que las liquidadoras de la sociedad hubieran faltado a su deber de liquidar adecuadamente los bienes de la sociedad.

Sobre este particular, la Sentencia razona como sigue:

*“...el tercer extremo invocado se centra en la falta de una adecuada liquidación de los bienes de la sociedad para hacer frente a la deuda de la actora, refiriéndose a la falta de realización de la maquinaria de la mercantil. Lo cierto es que mal se puede alegar tal extremo cuando **no se ha acreditado que las liquidadoras distrajesen en modo alguno tal maquinaria, pues lo que se ha acreditado es que la maquinaria está en las instalaciones del Ayuntamiento de Cervera de Río Alhama, y que ya en su día, ante la imposibilidad de venta, las liquidadoras comunicaron a la actora, doc 17 de la demanda, folio 401, en fecha 27 de diciembre de 2006, alegación cuarta, que la mercantil estaba en proceso de liquidación, resultando que las gestiones realizadas hasta la fecha para la venta de su único activo, la maquinaria, para hacer frente a las diversas deudas de la compañía, han resultado infructuosas, y en consecuencia, informamos a la Dirección General de Tributos que en el domicilio social de la compañía se encuentra la citada maquinaria, bien para que procedan a su embargo y venta en subasta pública si así lo estiman procedente, bien para que los liquidadores procedan a cederla a la Dirección General en pago de deuda en la forma jurídica que proceda.***

*Mal se puede ahora hacer ver que las liquidadoras no procedieron a la venta de la citada maquinaria y la vendieron a terceras empresas cuando **las mismas ha quedado acreditado que desde el principio se comunicó permanecían en las instalaciones de la sociedad, que estaban arrendadas y pertenecen al Ayuntamiento de Cervera de Río Alhama, y además, se les ha ofrecido a la actora para que procedieran del modo que consideraran más conveniente para su realización y abono de la deuda.***

No hay en consecuencia conducta negligente alguna que pueda dar lugar al surgimiento de una responsabilidad solidaria de las liquidadoras con la sociedad.

*Referir finalmente que es sorprendente que se esté ejercitando acción de responsabilidad de los liquidadores de la sociedad, cuando **la propia actora [la CAR] ha hecho uso de su privilegio de autotutela ejecutiva, dictado resolución de derivación de responsabilidad frente a las mismas personas, que está siendo visto ante la jurisdicción contencioso administrativa.***

Se desestima en consecuencia también la demanda en referencia a la responsabilidad de las liquidadoras por los motivos expuestos”.

4.- La alusión que la Sentencia de 4-6-2012 hace a “*la jurisdicción contencioso administrativa*” se explica porque, efectivamente, en junio de 2012, ya se estaba tramitando ante la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja el PO 3/2012, que -como inmediatamente se verá- había sido interpuesto por ACC y sus tres liquidadoras contra los Acuerdos de derivación de responsabilidad de 24-1-2011.

Cuarto

La STSJ de La Rioja de 15-11-2012

1.- En efecto, la mercantil ACC y sus tres liquidadoras (las Sras. S.B, L.G. y G.P.) presentaron contra las Resoluciones de 24-1-2011 y 28-10-2011 recurso contencioso administrativo ante la Sala de ese orden del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja (TSJR).

2.- El Recurso fue desestimado mediante Sentencia de 15-11-2012 (Rec. nº 3/2012), que declaró la conformidad a Derecho de aquellas Resoluciones y que, en definitiva, confirmó que las recurrentes (liquidadoras de ACC), debían ser declaradas responsables subsidiarias de las deudas que la mercantil tenía frente a la Hacienda autonómica.

En su F. Jco. Primero, la Sentencia recogió los términos en los que las demandantes habían planteado el debate procesal:

“La parte actora, en fundamentación de la pretensión que deduce, alega los siguientes motivos: 1- la resolución administrativa no es conforme a derecho por haber recaído en un procedimiento en el que se reclama una deuda prescrita. 2- La declaración de fallido de fecha 17 de agosto de 2010 es improcedente por haberse vulnerado lo dispuesto en el artículo 61.1 del RGR en relación con el artículo 41 de la LGT. 3- El procedimiento seguido por la Dirección General de Tributos vulnera lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución.”

En particular, la Sentencia analizó la concurrencia, en el supuesto examinado, de los requisitos establecidos por los arts. 43.1.c) y 41.5 LGT para declarar a un tercero (en este caso, las liquidadoras de ACC) responsable subsidiario de las deudas de un deudor principal (aquí, la propia ACC): por un lado, que el derecho de crédito que la Administración ostente frente a ese deudor principal sea declarado fallido; y por otro, que el responsable haya observado las conductas descritas por el art. 43.1.c) LGT.

Por su relación con la cuestión objeto de este dictamen, transcribimos íntegramente el F. Jco. Tercero, en el que confirma la validez jurídica de la declaración de fallido del crédito que la Hacienda autonómica tenía frente a ACC:

“TERCERO .- En segundo lugar, la parte actora alega que la declaración de fallido de fecha 17 de agosto de 2010 es improcedente por haberse vulnerado lo dispuesto en el artículo 61.1 del RGR en relación con el artículo 41 de la LGT . Señala la parte actora que en el acuerdo de derivación de responsabilidad se reconoce que la maquinaria propiedad de la mercantil A.C. ha estado siempre y está depositada en sus instalaciones, información que ha estado en poder de la Dirección General de Tributos desde el mes de marzo de 2003, sin que por parte de la Administración se haya practicado actuación ejecutiva alguna sobre dichos bienes tendentes a su realización, por lo que parece clara la improcedencia de la declaración de fallido, a lo que añade que con, fecha 27 de diciembre de 2006, los trabajadores de la mercantil entregaron a la Dirección General de Tributos todas las facturas de compra de la maquinaria, informándole que se encontraba la maquinaria en el domicilio social de la

compañía, bien para que procediera a su embargo y venta en pública subasta, bien para que los liquidadores procedieran a cederla a la Dirección General en pago de las deudas, sin que ninguna actuación ejecutiva se hiciera tampoco para embargar o realizar dichos bienes, como tampoco se ha realizado actuación ejecutiva alguna contra los trabajadores de la mercantil para recuperar el importe de los dividendos pasivos, sorprendiendo que siete años después de conocida la existencia de la maquinaria y cinco años después de serle ofrecida la misma para su realización, se practique diligencia por la Dirección General renunciando al embargo de dicha maquinaria, por entender que su coste de realización excedería del importe a obtener con su realización.

Como señala la parte actora, el artículo 41.5 de la LGT establece que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

El artículo 61.1 del RGR establece: 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.

Como se ha indicado, los débitos pendientes corresponden a los siguientes conceptos: -reintegros de ejercicios anteriores, del año 2003, por importe de 88.670,02 euros y 115.235,40 euros de principal, deuda cargada por la Dirección General de Empleo y Relaciones Laborales. -Impuesto sobre actividades económicas del municipio de Cervera del Río Alhama, del ejercicio 2002, por importe de 467,20 euros de principal.

Como también se ha dicho, la parte actora considera que existían bienes y derechos en relación con los que la Administración tributaria podría haber procedido para el cobro del crédito; en concreto, señala: -la maquinaria propiedad de A.C; - el importe de los dividendos pasivos cuyo desembolso debían efectuar los trabajadores de la mercantil A.C.

En lo que respecta al desembolso de los dividendos pasivos, ha de señalarse, en primer lugar, que en Junta General de 30 de enero de 2003 se acordó, por unanimidad, que el desembolso de los dividendos pasivos fuera efectuado por los accionistas por compensación de sus créditos contra la compañía derivados del impago de sus nóminas, con excepción de I.V.SA, que por su condición de accionista no trabajador deberá efectuar el desembolso pendiente en efectivo metálico (primero).

En segundo lugar, ha de señalarse que con fecha 4 de diciembre de 2006, por la Directora General de Tributos, se dictó diligencia declarando embargado el importe de los dividendos pasivos que los socios trabajadores adeudan a la mercantil deudora, que ascienden a la cantidad de 1.139,70 euros por cada uno de los socios (ff. 399 y ss), indicándose a éstos que deberían retener el importe a embargar y ponerlo a disposición de la Dirección General de Tributos. Mediante diligencia de fecha 11 de enero de 2010 se hace constar que, con fecha 4 de febrero de 2009, se requirió a la totalidad de los socios trabajadores a fin de que aportaran copia del finiquito por el que se da por terminada su relación laboral con la mercantil A.C, habiendo aportado éstos la documentación requerida, de la que se deduce que con fecha 31 de agosto de 2002 se entregaron los últimos finiquitos, no existiendo ninguno posterior a dicha fecha, no constando en ninguno de los finiquitos ninguna compensación ni liquidación de nóminas impagadas con los dividendos pasivos no desembolsados (ff. 455 y ss); en la documentación puede leerse: El trabajador suscrito cesa en la prestación de sus servicios por cuenta de la empresa arriba indicada, y recibe en este acto la liquidación de partes proporcionales en la

cuantía y detalle que se expresa al pie, con cuyo recibo reconoce hallarse saldado y finiquitado por todos los conceptos con la referida empresa, comprometiéndose a nada más pedir ni reclamar a la empresa.

En tercer lugar, ha de señalarse que la sentencia nº 115/2012, de 4 de junio, del Juzgado de Primera Instancia nº 6 de Logroño, ha desestimado la demanda interpuesta por la Comunidad Autónoma de La Rioja frente a A.C.C.SAL, Dª. P, Dª B.J. y Dª F, en la que se pretendía la anulación del acuerdo adoptado en fecha 23 de febrero de 2003 por la citada mercantil, en el que se acordaba que el desembolso de los dividendos pasivos pendientes de los socios trabajadores se realizara por compensación de sus créditos contra la mercantil deudora por impago de nóminas.

A la vista de las anteriores actuaciones, no puede decirse que la Administración tributaria no acordara actuación alguna respecto de los dividendos pasivos que los trabajadores adeudaban a la mercantil, pues procedió al embargo del importe de los dividendos pasivos que los socios trabajadores adeudaban a la mercantil deudora. Ahora bien, ha de recordarse que en la Junta celebrada el día 30 de enero de 2003 se acordó que el desembolso de estos dividendos pasivos fuera efectuado por compensación de los créditos contra la compañía derivados del impago de sus nóminas, por lo que no existía importe de dinero para poner a disposición de la Administración tributaria.

En lo que respecta a la maquinaria propiedad de A.C, ha de señalarse que, como se ha indicado en el anterior fundamento de derecho, el día 30 de octubre de 2003 le fue notificada a la mercantil providencia de apremio por el concepto reintegro de ejercicios anteriores, notificación que se entendió con la Sra. S.B. (f.90) y que, el día 23 de abril de 2003, había sido notificada a mercantil la providencia de apremio por el concepto IAE, notificación que se entendió también con la Sra. S.B. (f.96). Dª. P.S.B. había sido nombrada liquidadora mediante acuerdo adoptado en Junta General celebrada el día 30 de enero de 2003, por lo que, entre otras funciones, le correspondía pagar a los acreedores ateniéndose a las normas que se establecen en la Ley, así como ostentar la representación de la sociedad para el cumplimiento de los indicados fines.

A los folios 552 y siguientes, obra la factura 1/2004, extendida en fecha 23 de junio de 2004, correspondientes a la transmisión, por parte de A.C.C.SAL a la mercantil O.S.SL, de 10 máquinas, por un precio total de 19.869,45 euros, IVA incluido. Igualmente, obra la factura 18/2004, de fecha 15 de diciembre de 2004, extendida por la mercantil O.S.SL, por la transmisión a A.C.C.SAL de la misma maquinaria y por el mismo precio total. También obra la factura 1020 de fecha 20.12.2001, extendida por la mercantil G.P.SL a A.C.C.SAL y la factura 978 de 4.12.2001, extendida por la mercantil G.P.SL a A.C.C.SAL, por la adquisición de elementos y maquinaria. Del examen del acta de comprobación de inversiones (ff. 32 a 34), resulta que la adquisición de maquinaria a la mercantil G.P.SL constituye un concepto subvencionable.

Al f. 563 del expediente administrativo obra un escrito firmado por Dª. M.P.S.B, como administradora de la mercantil O.S.SL, fechado el día 24 de marzo de 2010, en el que puede leerse que la mercantil O.S.SL se puso en contacto con representantes de A.C.C. para la adquisición de la maquinaria que tenía en propiedad, acordando el pago de misma una vez se fueran consolidando los clientes y el trabajo de la sociedad recién constituida (se refiere a O.S.SLU), pero las expectativas no se fueron cumpliendo y finalmente no se llevó a cabo la transacción definitiva, quedando las máquinas en su lugar. Al f. 559 obra documentada la información suministrada por D. (...), cónyuge de Dª. P.S.B., de la que resulta que con el fin de ajustar la contabilidad se realizó una venta ficticia de la maquinaria en junio de 2004 de A.C. a O.S. y en diciembre de 2004 inversamente.

A los ff 489 y ss obra el recurso de reposición interpuesto por los socios trabajadores de la mercantil, frente a la diligencia de embargo de créditos y derechos de 4 de diciembre de 2006, con

fecha de presentación 27 de diciembre de 2006. En el cuerpo del escrito puede leerse que los recurrentes informan a la Dirección General de Tributos de que en el domicilio social de la compañía se encuentra la maquinaria, bien para que proceda a su embargo y venta en pública subasta, bien para que los liquidadores procedan a cederla a la Dirección General de Tributos en pago de la deuda. Entre las personas que recurren se encuentran dos de las liquidadoras.

Al f. 638 del expediente administrativo obra diligencia en la que consta que se renuncia al embargo de la maquinaria, por entender que el coste de su realización excederá presumiblemente del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación, teniendo en cuenta la fecha de adquisición de la misma, su utilización y abandono hasta diciembre de 2003 en que se vuelve a utilizar hasta mediados de 2005, tiempo desde el que presumiblemente ha permanecido inactiva con el consiguiente deterioro al no realizarse ningún tipo de mantenimiento.

Pues bien, de los anteriores antecedentes, resulta que la maquinaria de la que era titular la mercantil en el año 2004 fue valorada en un total de 19.869,45 euros, IVA incluido, a efectos de su cesión a otra mercantil, por lo que, a la vista del importe de la deuda perseguida por la Administración es evidente que el valor de la maquinaria no alcanza para cubrir el importe de la deuda, distando mucho de ello.

La segunda consideración que ha de hacerse es que ya en el año 2003, al menos una de las liquidadoras conoció, pues se hizo cargo de las notificaciones de las dos providencias de apremio, la deuda reclamada. No consta que las liquidadoras procedieran a poner a disposición de la Dirección General de Tributos la maquinaria, a lo que ha de añadirse que en el año 2004 se cedió la maquinaria a la mercantil O.S.SL, si bien, por determinados motivos, no se llevó a cabo la transacción definitiva. En el año 2003 las liquidadoras, o al menos una de ellas, podían haber procedido en la forma en que se dice en el recurso de reposición interpuesto por los socios trabajadores de la mercantil, frente a la diligencia de embargo de créditos y derechos de 4 de diciembre de 2006 (informar a la Dirección General de Tributos de que en el domicilio social de la compañía se encuentra la maquinaria, bien para que proceda a su embargo y venta en pública subasta, bien para que los liquidadores procedan a cederla a la Dirección General de Tributos en pago de la deuda), pues conocieron la existencia de la deuda, o al menos una de ellas. Si no procedieron a informar a la Administración tributaria acerca de la existencia de la maquinaria o no procedieron a cederla en pago de la deuda, para dar cumplimiento a las obligaciones conocidas, y esta maquinaria carece ahora de valor de realización (lo que no resulta extraño si se tiene en cuenta el precio que consta en las facturas 1/2004 y 18/2004 relativas a la cesión de la maquinaria a la que se ha hecho referencia), no pueden alegar ahora la pasividad de la Administración tributaria para invocar la improcedencia de la declaración de fallido, pues nadie puede invocar en su beneficio lo inadecuado de sus actos y no puede considerarse una actuación adecuada no haber actuado en la forma señalada, pues de haber informado a la Administración tributaria acerca de la existencia de la maquinaria en el año 2003 podría haberse evitado la pérdida de valor de la misma, debiendo insistirse, en todo caso, en que, visto el valor de la maquinaria a efectos de su cesión en el año 2004, la deuda perseguida por la Administración, visto su importe, tampoco hubiera resultado cubierta.

En consecuencia, no puede considerarse que la declaración de fallido sea contraria a derecho, por lo que el motivo examinado tampoco puede encontrar favorable acogida”.

La Sala rechaza también expresamente que el procedimiento recaudatorio seguido por la Dirección General de Tributos fuera contrario a Derecho. Así, el F. Jco Cuarto indica que:

“CUARTO.- Finalmente, la parte actora alega que el procedimiento seguido por la Dirección General de Tributos vulnera lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución. El motivo alegado constituye en realidad una reiteración de los dos motivos examinados anteriormente, por lo que no cabe sino reiterar lo señalado en relación con los mismos”.

Quinto

Actuaciones ejecutivas desarrolladas frente a las responsables subsidiarias de ACC

1.- Impagadas las deudas por las liquidadoras en periodo voluntario, providenciada de apremio su deuda, y confirmada judicialmente su declaración de responsabilidad subsidiaria, la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja acordó varios embargos de cuentas bancarias de las tres liquidadoras mediante Diligencias fechadas en los meses de diciembre de 2012 y enero de 2013 (fols. 864 y ss).

2.- Esas Diligencias de embargo, recurridas por las Sras. L.G.y S.B, fueron sucesivamente confirmadas en vía de reposición (Acuerdos de 26-6-2013 de la Dirección General de Tributos, fols. 946 y ss), y económico-administrativa (Resolución del Tribunal Económico-administrativo de la CAR, de 14-6-2016). En la documentación remitida al Consejo Consultivo no consta si las Resoluciones del TEACAR fueron o no recurridas en vía contencioso administrativa.

3.- En el año 2017, la Dirección General de Tributos realizó varias consultas a la Base de Datos Nacional (BDN) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria así como a la Dirección General del Catastro sobre los bienes y derechos que figurasen a nombre de las ejecutadas.

Y en el año 2018, fue acordada una nueva traba de cuentas bancarias de la Sra. S.B. (Diligencia de 29-1-2018) y el embargo de ciertas pensiones y rentas de la Sra. L.G. (Diligencia de 2-2-2018).

Sexto

El procedimiento de revocación “de la diligencia de embargo de 22-6-2010” y su terminación por caducidad.

1.- Mediante Informe de 29-5-2019 (fols. 1096 y ss), el Sr. Jefe del Servicio de Gestión Tributaria y Recaudación de la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja propuso *“la revocación de la diligencia de embargo de fecha 22 de junio de 2010 por infracción manifiesta del artículo 170.1 en relación con el artículo 169 de la Ley General Tributaria, que se advierte de la mera lectura del folio 710 del expediente administrativo.”* En particular, el Informe razonaba que: *“De la mera lectura del Informe realizado por el Ayuntamiento de Cervera del Río Alhama en relación con la maquinaria de la mercantil*

deudora, se pueden alcanzar las siguientes conclusiones: 1. Que, existen bienes embargables, 2. Que los bienes embargables son titularidad de A.C.C. 3. Que la maquinaria se encontraba en un estado de conservación “normal” 8 años después. 4. Que, a mayor abundamiento, los bienes ya se encontraban depositados en una Nave propiedad del Ayuntamiento, minorando así el coste de realización de estos.”

2.- Sobre la base de ese Informe, la Sra. Directora General de Tributos, en fecha 31-5-2019, informó favorablemente el inicio de un procedimiento de revocación encaminado a: “1º.- Revocar la diligencia de embargo de 22 de junio de 2010 y en consecuencia todos los actos posteriores derivados de la misma. 2º.- Ordenar la paralización de las actuaciones de embargo de forma inmediata, procediendo al levantamiento del embargo de sueldos, salarios y pensiones. 3º.- Reconocer el derecho de la responsable subsidiaria, Dª P.L.G, a la devolución de la cantidad embargada, más el interés legal de la misma devengado desde la fecha de la detracción.” (fols. 1102 y ss).

La propia Directora General de Tributos dio inicio a ese procedimiento revocatorio mediante Acuerdo de 26-6-2019 (fols. 1132 y ss).

3.- Sin embargo, ese procedimiento concluyó por caducidad, declarada por el Sr. Director General de Tributos por Acuerdo de 10-12- 2019, que contenía el oportuno pie de recurso (fols. 1140 y 1141), y que el 7-1-2020 y 8-1-2020 fue debidamente notificado tanto a la mercantil como a sus tres liquidadoras (fols. 1142 y 1145) sin que ni aquella ni éstas interpusieran contra ese Acuerdo ningún recurso administrativo o contencioso administrativo.

Séptimo

La solicitud de revisión de oficio de la “diligencia de embargo de 22-6-2010” formulada por las liquidadoras de ACC.

1.- Tras la notificación de la Resolución de 10-12-2019, las tres liquidadoras de ACC presentaron un escrito, sellado de entrada el 14-2-2020, mediante el que solicitaron de la DGT del Gobierno de La Rioja que “*se declare la nulidad de pleno derecho de los actos recaudatorios a que se refiere la propuesta de resolución favorable antes citada de 31 de mayo de 2019 dictados en el procedimiento de apremio (...) frente a A.C.C.SAL, así como frente a sus responsables subsidiarias...*” (folio 1147 del expediente).

2.- En fecha 10-12-2020, el Servicio de Planificación y Asistencia Jurídica Tributaria de la referida DGT puso el expediente recaudatorio a disposición de las solicitantes, quienes, el 20-1-2021, presentaron escrito en el que concretaron la petición que habían formulado el 14-2-2020, interesando se tuviera:

“...por solicitada LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO de la diligencia de embargo de 22 de junio de 2010 dictada en el procedimiento de apremio (...) frente a A.C.C., S.A.L., así como frente a sus responsables subsidiarias (...), y en consecuencia de todos los actos posteriores derivados de la misma; (...) Se ordene la paralización de las actuaciones de embargo de forma inmediata, procediendo al levantamiento del embargo de sueldos, salarios y pensiones; y se reconozca el derecho de las responsables subsidiarias a la devolución de las cantidades embargadas, más el interés legal desde la fecha de la detracción”.

En síntesis, las interesadas alegaron que la que ellas calificaron como “*diligencia de embargo de 22 de diciembre de 2010*” infringió los arts. 167 y 170 RGR, había sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, y lesionó derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (arts. 24 y 33 CE). Las interesadas adujeron que no se había dictado ni notificado ninguna providencia de apremio contra ACC, que la Diligencia de 22-6-2010 no fue comunicada a ACC ni a sus liquidadoras y que la mercantil sí tenía bienes realizables desde el año 2003.

3.- El 16-3-2021, el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de La Rioja, al amparo del art. 217 LGT, dispuso, a instancia de las liquidadoras de ACC, iniciar el procedimiento de revisión de oficio interesado por ellas.

4.- En el seno de ese procedimiento revisor, fue recabado el informe de la Sra. Jefa de Asistencia Jurídica Tributaria, que, el 17-5-2021, se pronunció en sentido desfavorable a la declaración de nulidad interesada por considerar que “*no se aprecia ningún motivo de nulidad en la diligencia impugnada de 22 de junio de 2010, así como tampoco se aprecia en la posterior declaración de fallido ni en la derivación de responsabilidad y los embargos derivados de la misma*”.

5.- El 8-6-2021, la Sra. Secretaria General Técnica de la Consejería actuante confirió trámite de audiencia a las interesadas, que éstas evacuaron mediante escrito de 25-6-2021 en el que, en síntesis, reiteraron las manifestaciones contenidas en sus anteriores alegaciones de 20-1-2021.

6.- Finalmente, el 16-8-2021, la Sra. Secretaria General Técnica de la Consejería formuló Propuesta de Resolución favorable a:

“Declarar improcedente la declaración de nulidad de pleno derecho solicitada, por concurrir la excepción de cosa juzgada en la Sentencia nº 340/2012, de 15 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, y ordenar la continuación del expediente de recaudación”.

Antecedentes de la consulta

Primero

Por escrito firmado, enviado y registrado de salida electrónicamente con fecha 19 de agosto de 2021, y registrado de entrada en este Consejo el 2 de septiembre de 2021, el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de La Rioja, remitió, al Consejo Consultivo de La Rioja, para dictamen, el expediente tramitado sobre el asunto referido.

Segundo

El Sr. Presidente del Consejo Consultivo de La Rioja, mediante escrito, firmado, enviado y registrado de salida electrónicamente el 6 de septiembre de 2021, procedió, en nombre de dicho Consejo, a acusar recibo de la consulta, a declarar provisionalmente la misma bien efectuada, así como a apreciar la competencia del Consejo para evacuarla en forma de dictamen.

Tercero

Asignada la ponencia al Consejero señalado en el encabezamiento, la correspondiente ponencia quedó incluida, para debate y votación, en el orden del día de la sesión del Consejo Consultivo convocada para la fecha allí mismo indicada.

Cuarto

1.- El expediente remitido al Consejo Consultivo no contenía el “*informe jurídico del órgano superior encargado de la asistencia jurídica interna de la entidad consultante*”, exigido por el art. 40.2.D) del Reglamento Orgánico y Funcional del Consejo, aprobado por Decreto 8/2002, de 24 de enero, por lo que el Consejo, con carácter previo a emitir su dictamen, interesó de la Consejería de Hacienda y Administración Pública que el expediente fuera completado en el sentido expuesto.

2.- Así, los Servicios Jurídicos del Gobierno de La Rioja emitieron informe de 18-3-2022, en el que expusieron las siguientes conclusiones:

Primera.- La diligencia de 22 de junio de 2010 no tiene un objeto insertable dentro del ámbito de aplicación del artículo 170 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por tanto, a juicio de quien suscribe, su notificación no era preceptiva, no ha ocasionado indefensión a las liquidadoras de la sociedad sobre la que pesa la obligación de reintegro y no es constitutiva de vicio de nulidad alguno que afecte a la declaración de fallido de fecha 17 de agosto de 2010 o al acto de derivación de responsabilidad de 24 de enero de 2011.

Las liquidadoras podían acceder a su contenido, en defensa de sus derechos, con la notificación de la declaración de fallido.

Segunda.- La resolución de inicio del procedimiento de revocación iniciado el 31 de enero de 2019 tiene cobertura en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el artículo 50 de la Ley 4/2005, de 1 de junio, de funcionamiento y régimen jurídico de la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja y en artículo 10 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Tercera.- La resolución de inicio del procedimiento de revocación iniciado el 31 de enero de 2019 no vulnera la institución de cosa juzgada, pues aborda el estudio de una cuestión (la diligencia de 22 de junio de 2010) que no fue estudiada, de modo expreso, en la Sentencia 340/2012, de 15 de noviembre”.

En definitiva, este Informe no aprecia ninguna causa de nulidad en la Diligencia de 22-6-2010. No obstante, se extiende en consideraciones acerca de la cosa juzgada y del procedimiento caducado de revocación.

3.- Tras el Informe de los Servicios Jurídicos, la Secretaría General Técnica de la Consejería emitió una segunda Propuesta de Resolución, fechada el 29-3-2022, de sentido parcialmente distinto al sostenido por los Servicios Jurídicos, y favorable a:

Único. Declarar improcedente la declaración de nulidad de pleno derecho solicitada, por concurrir la excepción de cosa juzgada en la Sentencia nº 340/2012, de 15 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, y ordenar la continuación del expediente de recaudación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero

Necesidad del dictamen del Consejo Consultivo

1.- El carácter preceptivo del dictamen del Consejo Consultivo en los casos de revisión de los actos administrativos resulta, con toda claridad, de lo dispuesto en el art. 106.1 LPAC'15, a cuyo tenor: *las Administraciones públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud del interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 47.1”.*

Reiteran la necesidad del dictamen del Consejo Consultivo en estos casos nuestra Ley reguladora (Ley 3/2001, de 31 de mayo, art. 11.f) y el Reglamento que la desarrolla (aprobado por Decreto 8/2002, de 24 de enero art. 12.2.f).

En el presente caso, la Consejería de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de La Rioja ha tramitado, a solicitud de un particular, un expediente encaminado a la declaración de nulidad, radical o de pleno Derecho, de los actos administrativos identificados por el interesado. Por ello, sin anticipar el juicio que nos merezca el fondo de la cuestión, es claro que la intervención del Consejo Consultivo en ese procedimiento revisor resulta preceptiva *ex art.* 106.1 LPAC'15.

2.- Por lo demás, como claramente se infiere del precitado art. 106.1 LPAC'15, el dictamen del Consejo Consultivo en materia de revisión de actos administrativos es, además de preceptivo, habilitante de la ulterior decisión revisora de la Administración, que sólo puede declarar la nulidad del acto si dicho dictamen hubiere sido favorable, esto es, estimatorio de la nulidad denunciada.

Segundo

Planteamiento de la cuestión

1.- Como se ha señalado en los antecedentes de hecho, el procedimiento de revisión de oficio objeto de este dictamen no ha sido incoado por la Consejería de Hacienda de oficio, sino a petición de las tres liquidadoras de ACC, formulada mediante escrito de 14-2-2020. Se trata, por tanto, de un procedimiento revisor iniciado "*a solicitud del interesado*", tal como prevé el art. 106.1 LPAC'15.

En el escrito presentado el 20-1-2021, las liquidadoras concretan el acto administrativo frente al que dirigen su *acción de nulidad*. Ese acto es el que ellas califican como "*diligencia de embargo de 22 de junio de 2010 dictada en el procedimiento de apremio (...) frente a ACC, así como frente a sus responsables subsidiarias (...)*". A partir de ahí, y a su juicio, la nulidad de esa Diligencia debería extenderse a "*todos los actos posteriores derivados de la misma*".

2.- Siendo ese el planteamiento de las interesadas, lo primero que debe aclararse es que la Diligencia de 22-6-2010 no es una diligencia de embargo. Esto es: no constituye un acto de los contemplados por los arts. 169 LGT y 75 RGR, mediante los cuales la Administración, en el seno de un procedimiento ejecutivo y tras haber providenciado de apremio una deuda, procede a la traba de bienes o derechos del deudor para hacer efectiva la deuda que éste no ha satisfecho en periodo voluntario.

Si bien se observa, lo actuado por la Administración el 22-6-2010 tiene un sentido opuesto, pues ese acto exteriorizó la voluntad de la Administración de no embargar cierta maquinaria propiedad de la mercantil ejecutada, que se hallaba ubicada en una nave industrial propiedad del Ayuntamiento de Cervera del Río Alhama. El embargo de esos

bienes muebles, en principio, hubiera resultado posible ex art. 169.2.h) LGT, pero la Administración adoptó la decisión de no embargarlos al amparo del art. 169.5 LGT, por entender que tales bienes se hallaban en el caso previsto por ese precepto, a saber, que *“el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación”*.

3.- A esa primera aclaración debe añadirse una segunda de alcance más general. La de 22-6-2020 fue una más de las numerosas actuaciones desarrolladas en el curso del procedimiento recaudatorio abierto contra ACC.

En efecto, ACC no satisfizo en periodo voluntario las deudas que mantenía con la Administración autonómica. Por ello, el 19-9-2003 la DGT dictó, al amparo de los, entonces vigentes, arts. 128 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y 106.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por RD 1564/1990, de 20 de diciembre, dos providencias de apremio, que fueron notificadas a la mercantil deudora el 30-10-2003.

Una vez providenciadas de apremio esas deudas, la Administración acometió respeto de ACC varias actuaciones de investigación patrimonial (averiguación de posibles bienes inmuebles susceptibles de embargo, con resultado negativo), e intentó trabar cuantos bienes y derechos pudieran integrar el patrimonio de la mercantil y, mediante su realización forzosa, servir al pago de la deuda contraída por ACC: saldos bancarios, créditos que la entidad ostentara frente a terceros, dividendos pasivos que estuvieran pendientes de serle desembolsados por los socios/trabajadores de la mercantil... En ese escenario, y como una actuación más de las descritas, la Administración analizó la procedencia de embargar la referida maquinaria de ACC, pero estimó que el coste de enajenarla iba a ser superior al valor que podría obtenerse de ella, como así hizo constar en la Diligencia de 22-6-2010. Por tal motivo, renunció a trabar esa maquinaria.

Pues bien, como resultado de todas esas actuaciones, la Administración llegó a la conclusión de que el crédito que ostentaba frente a ACC no iba a poder ser satisfecho con el activo patrimonial de ésta, por lo que, conforme al art. 61.1 RGR'05, declaró fallido el crédito mediante Acuerdo de 17-8-2010. Acuerdo que, a su vez, supuso la terminación del procedimiento de apremio que, hasta entonces, se había estado dirigiendo contra ACC (art. 173.1.b LGT).

De lo expuesto hasta aquí debe retenerse, en suma, que la Diligencia de 22-6-2010 formó parte del conjunto de actuaciones que, por su resultado infructuoso, condujeron a la declaración de fallido del derecho de crédito que la Hacienda autonómica tenía frente a ACC.

4.- A su vez, esa declaración de fallido del derecho de crédito que la CAR ostentaba frente a su deudora principal (ACC) constituyó uno de los presupuestos que sirvieron de

base a la ulterior declaración de responsabilidad subsidiaria de las liquidadoras de la sociedad.

En efecto, el art. 176 LGT dispone que “*una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario*”, y en iguales términos se expresa el art. 61.2 RGR’05, a cuyo tenor “*una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.*” En fin, la declaración de fallido de un crédito constituye un requisito necesario para la declaración de responsabilidad subsidiaria de un tercero, como con nitidez establece el art. 41.5 LGT: “*La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios*”.

Y así, la Administración declaró a las liquidadoras responsables subsidiarias de aquellas deudas mediante los Acuerdos de 24-1-2011 (luego confirmados en reposición por los de 28-10-2011). Y lo hizo por considerar: (i) que el crédito que la Hacienda autonómica tenía frente a ACC, su deudora principal, era fallido (primer requisito); y (ii) que las liquidadoras de ACC habían incurrido en la conducta descrita por el art. 43.1.c) LGT (segundo requisito).

En definitiva, la Diligencia de 22-6-2010 contra la que las interesadas formulan su *acción de nulidad* fue una actuación administrativa que, junto con otras, sirvió de base fáctica para declarar fallido aquel crédito; declaración que, a su vez, constituyó uno de los presupuestos lógicos sobre los que luego se asentó la declaración de responsabilidad subsidiaria de las liquidadoras, acordada el 24-1-2011.

5.- A juicio de este Consejo, comprender adecuadamente las anteriores consideraciones resulta esencial para apreciar en qué medida la STSJR de 15-11-2012, que confirmó los Acuerdos de 24-1-2011, despliega un efecto de *cosa juzgada material* que imposibilita la revisión de oficio pretendida por las interesadas, cuestión que analizaremos en los siguientes F. Jcos.

Tercero

Consideraciones generales sobre la posibilidad de revisar de oficio actos administrativos previamente confirmados por Sentencia firme.

1.- Como se ha expuesto en los antecedentes de hecho, frente a los Acuerdos de 24-1-2011 y 28-10-2011 las liquidadoras interpusieron un recurso contencioso administrativo que fue desestimado por la STSJR de 15-11-2012 (PO 3/2012). Sentencia que a día de hoy es firme.

Por otra parte, las interesadas piden ahora que sean declarados nulos, además de la Diligencia de 22-6-2010, “*todos los actos posteriores derivados de la misma*”, mención que sin duda incluye a los Acuerdos de derivación de responsabilidad de 24-1-2011, pues, como se ha indicado, estos Acuerdos vinieron precedidos de aquella Diligencia de 22-6-2010 y, a su vez, dieron pie al procedimiento ejecutivo luego tramitado frente a las liquidadoras de ACC, cuyos actos también se solicita que sean declarados nulos.

De cuanto se ha expuesto hasta aquí, es claro que las interesadas pretenden someter a revisión de oficio actos administrativos que han sido ya confirmados por una Sentencia firme.

2.- Sobre esta cuestión, debe afirmarse que el hecho de que un acto administrativo haya sido confirmado por Sentencia firme no constituye, *per se* y en términos absolutos, un obstáculo insalvable para que, posteriormente, se ejerza sobre aquel acto la potestad administrativa de revisión de actos nulos. Pero sí lo será cuando esa Sentencia firme despliegue un efecto de *cosa juzgada material* sobre la potestad revisora que la Administración –ya sea de oficio, o excitada por un particular- pretenda sobrevenidamente poner en juego.

3.- Nuestros Tribunales de Justicia se han pronunciado reiteradamente sobre esta cuestión. En particular, la Sala 3ª del Tribunal Supremo ha recordado que como regla general, la confirmación jurisdiccional de un acto administrativo por Sentencia firme entraña que su conformidad a Derecho deba considerarse *cosa juzgada material*. Ahora bien, esa regla admite excepciones, de modo que ha de analizarse, casuísticamente, un examen de lo verdaderamente debatido y resuelto en cada procedimiento judicial para determinar si la Sentencia firme que le puso término enerva, o no, la potestad de revisar de oficio el acto previamente confirmado.

Buen ejemplo de este criterio es la STS, Sala 3ª, de 11-11-2019 (R.Cas. 164/2018), según la cual: “*en línea de principio, no cabe sino reconocer, ..., que habiendo sido un acto administrativo revisado jurisdiccionalmente, la conformidad a derecho o no de dicho acto es cosa juzgada material que resulta intangible salvo por la vía del recurso de revisión de sentencias firmes contemplado en el artículo 102 de la Ley de la Jurisdicción.*” Esa misma Sentencia razona que “*no cabe efectuar afirmaciones terminantes sobre la cosa juzgada, sino que es preciso "acometer caso por caso un examen analítico de las cuestiones jurídicas realmente tratadas en la sentencia firme originaria para verificar si se alza en obstáculo para la revisión de oficio de un acto administrativo allí enjuiciado". Pero ello no es sino afirmar que lo que quedó fuera del alcance de una sentencia firme no resulta afectado por ella, lo que constituye, en puridad, una tautología*”.

Pues bien, sobre el concreto alcance de la *cosa juzgada material* resulta expresiva la reciente STS de 27-2-2020 (R.Cas. 350/2018), que, con cita de otras anteriores reitera los criterios que ya había fijado el Tribunal Supremo. En relación con el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho, la STS de 27-2-2020 razona que:

"la doctrina sentada por este Tribunal [...], configura dicho procedimiento como un medio extraordinario de supervisión del actuar administrativo, verdadero procedimiento de nulidad, que resulta cuando la invalidez se fundamenta en una causa de nulidad de pleno derecho, cuya finalidad es la de facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva. Como tal, se trata de un cauce subsidiario de los otros instrumentos procedimentales ordinarios de impugnación de actos administrativos; de modo que, conforme a la indicada doctrina, no es posible instar la revisión de oficio, por existir cosa juzgada, cuando previamente se haya impugnado la resolución de que se trata en vía jurisdiccional, y ello aun cuando en el nuevo procedimiento se aleguen otras causas de nulidad que no fueran las planteadas en la instancia contencioso-administrativa".

Siendo esto cierto, también lo es que en algunos pronunciamientos, la Sala 3ª del Tribunal Supremo ha sostenido criterios más restrictivos sobre el alcance de la *cosa juzgada material*, ciñendo la operatividad de la cosa juzgada material a supuestos en los que la revisión de oficio posterior pretenda fundarse en causas concretas de nulidad que ya hayan sido planteadas y resueltas en vía jurisdiccional: *"para que operen los efectos de la institución de la cosa juzgada también en vía administrativa, la doctrina contenida en las sentencias que han quedado anteriormente mencionadas (de 21-7-03 , 21-5-08 y 24-3-10), exige que se hubiera accionado en tal caso por razón de nulidad de pleno derecho, es decir, que la revisión de oficio se fundamente en causas de nulidad de pleno derecho ya planteadas en dicha vía."* (STS, Sala 3ª, de 17-5-2013, R.Cas. 826/2011, citada por STS de 18-1-2017, R.Cas. 1469/2015).

Sin embargo, con una orientación más expansiva, la STS de 17-10-2014 (R.Cas. 4923/2011), considera que tampoco cabe revisar de oficio un acto administrativo ya confirmado por Sentencia firme cuando las causas de nulidad en las que pretenda justificarse esa posterior revisión, aunque no fueron suscitadas en la previa vía jurisdiccional, sí hubieran podido ser planteadas en ella:

"Podría decirse, como hace el Ayuntamiento recurrente, que al ser otras las cuestiones planteadas en los recursos contencioso administrativo, no cabría acudir a la existencia de cosa juzgada, ni a la litispendencia como hace la Sala de instancia, puesto que otras eran las cuestiones allí debatidas, pero lo cierto es que el Tribunal "a quo", aun cuando cita esas instituciones, se fija también en el carácter extraordinario de la revisión de oficio, del que se ha hecho reiterado eco, como acabamos de exponer, la jurisprudencia de esta Sala, para concluir que el mismo hubiera podido plantear en vía jurisdiccional, la nulidad que trata de conseguir acudiendo a la solicitud de revisión de oficio, que formula el 10 de febrero de 2010".

Por otro lado, resulta claro que aquellas Sentencias que dejen imprejuzgada, sobre el fondo, la impugnación de un acto administrativo (por ejemplo, por haberse inadmitido el

recurso contencioso administrativo), no producen un efecto de *cosa juzgada material* y, por tanto, no impedirían la posterior revisión de ese acto por el cauce excepcional de los arts. 106 y ss LPAC'15. Así, por todas, SSTS de 19-12-2001, RCas 6803/1997, y 17-5-2013, antes citada, o el Dictamen del Consejo de Estado nº 537/2014, de 12-6-2014.

3.- Por su parte, el Tribunal Constitucional, ha establecido los perfiles de la *cosa juzgada* desde la óptica del derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes, que resulta una exigencia inherente al principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Resulta ilustrativa al respecto la STC 57/2012, que señala que:

“el principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE y el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) impiden a los Jueces y Tribunales, fuera de los casos expresamente previstos en la ley, revisar el juicio efectuado en un caso concreto, incluso si entendieran con posterioridad que la decisión no se ajusta a la legalidad, pues la protección judicial carecería de efectividad si se permitiera reabrir el debate sobre lo ya resuelto por una resolución judicial firme en cualquier circunstancia. Un efecto que puede producirse no sólo en los supuestos en que concurren las identidades propias de la cosa juzgada formal, sino también cuando se desconoce lo resuelto por una resolución firme en el marco de procesos que examinan cuestiones que guardan con aquélla una relación de estricta dependencia, aunque no sea posible apreciar el efecto mencionado de cosa juzgada.

“[n]o se trata sólo de una cuestión que afecte a la libertad interpretativa de los órganos jurisdiccionales, sino de salvaguardar la eficacia de una resolución judicial que, habiendo adquirido firmeza, ha conformado la realidad jurídica de una forma determinada que no puede desconocerse por otros órganos judiciales (y menos aún si se trata del mismo órgano judicial) sin reducir a la nada la propia eficacia de aquélla. (...).

En definitiva, el derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes consagrado en el art. 24.1 CE como una de las vertientes del derecho a la tutela judicial efectiva no se circunscribe a los supuestos en que sea posible apreciar las identidades propias de la cosa juzgada formal, ni puede identificarse con este concepto jurídico procesal, sino que su alcance es mucho más amplio y se proyecta sobre todas aquellas cuestiones respecto de las que pueda afirmarse que una resolución judicial firme ha resuelto, conformando la realidad jurídica en un cierto sentido, realidad que no puede ser ignorada o contradicha ni por el propio órgano judicial, ni por otros órganos judiciales en procesos conexos”.

Esa misma STC 57/2012 recuerda que la intangibilidad de las resoluciones judiciales se proyecta sobre todo lo “*verdaderamente resuelto*” por ellas. Es decir, no sólo sobre su fallo, sino también sobre las premisas de hecho y de Derecho sobre las que versó el debate procesal, y que, conformadas de una determinada manera por el Órgano Jurisdiccional, sirvieron de fundamento a la decisión adoptada. Por ello:

“...para perfilar desde la óptica del art. 24.1 CE el ámbito o contenido de lo verdaderamente resuelto por una resolución judicial “resulta imprescindible un análisis de las premisas fácticas y jurídicas que permitieron obtener una determinada conclusión”, pues lo juzgado viene configurado por el fallo y su fundamento determinante (...). Por ello, y como se desprende de la

jurisprudencia citada, la intangibilidad de lo decidido en una resolución judicial firme no afecta sólo al contenido del fallo, sino que también se proyecta sobre aquellos pronunciamientos que constituyen ratio decidendi de la resolución, aunque no se trasladen al fallo (...) o sobre los que, aun no constituyendo el objeto mismo del proceso, resultan determinantes para la decisión adoptada”.

4.- En fin, por obvio que resulte, dentro del concepto de *cosa juzgada material* de las Sentencias firmes, deben distinguirse sus vertientes *negativa* y *positiva*.

Como es sabido, el efecto negativo o excluyente de la cosa juzgada “*excluirá, conforme a la Ley, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquélla se produjo*” (art. 222.1 LECiv y STC 226/2002). Por su parte, el *efecto positivo* o vinculante (SSTC 226/2002), se define en el art. 222.4 LECiv, a cuyo tenor:

“Lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando en éste aparezca como antecedente lógico de lo que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal”.

Cuarto

Sobre la posibilidad de revisar de oficio, tras la STSJ de 15-11-2012, los actos administrativos identificados por las interesadas. Existencia de cosa juzgada positiva.

Procede ahora proyectar las anteriores consideraciones al caso presente y analizar si la STSJ de 15-11-2012 impide la revisión de oficio interesada por las liquidadoras de ACC.

1.- Vaya por delante que este Consejo no ha tenido a la vista los escritos procesales presentados por las partes del PO 3/2012, por lo que la única referencia de la que dispone para conocer los términos en que se planteó aquel debate procesal es la propia STSJ de 15-11-2012. En concreto, el Consejo desconoce si los entonces demandantes formularon en el curso de ese PO 3/2012 alguna alegación o invocación normativa que de modo explícito reprochara la concurrencia, en los Acuerdos de 24-1-2011 y 28-10-2011, de unos u otros vicios de nulidad radical. Todo lo más, la Sentencia recoge que las entonces demandantes habían aducido que “*el procedimiento seguido por la Dirección General de Tributos vulnera lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución*”.

2.- Hecha esta salvedad, y teniéndose a la vista exclusivamente la STSJ de 15-11-2012, puede discutirse que esa STSJ de 15-11-2012 despliegue un efecto de *cosa juzgada material negativa* sobre la revisión de oficio ahora interesada.

En efecto, la Sentencia no analiza expresamente la concurrencia, en la Diligencia de 22-6-2010, de las concretas causas de nulidad de pleno Derecho ahora invocadas (arts. 47.1.a) y 47.1.e) LPAC'15). Al menos, la Sentencia no alude a esas causas *expressis verbis*, aunque sí realice una consideración general sobre la validez del procedimiento recaudatorio y su conformidad con el art. 9.3 CE (F. Jco. Cuarto *in fine*).

Podría incluso sostenerse que los actos administrativos impugnados en el PO 3/2012 (los Acuerdos de 24-1-2011 y 28-10-2011) eran distintos que el ahora pretende revisarse (la Diligencia de 22-6-2010), aunque, sobre este extremo debe constatarse de inmediato que las propias interesadas solicitan que la declaración de nulidad de la Diligencia de 22-6-2012 se extienda a “*todos los actos posteriores derivados de la misma*”; actos posteriores entre los que, a todas luces, deben incluirse los Acuerdos de derivación de responsabilidad de 24-1-2011, que fueron los impugnados en el del PO 3/2012.

Sea como fuere, puede concluirse que entre el PO 3/2012 y la solicitud de revisión de oficio ahora analizada no existe, de modo pleno y perfecto, una triple identidad de sujetos, hechos y *fundamentación jurídica*, pues faltaría esta última, sin perjuicio, claro está, de que un examen detenido de los escritos procesales de las partes del PO 3/2012 revele que en aquella *litis* ya fueron planteadas específicamente los mismos vicios de nulidad que ahora se denuncian.

3.- Ahora bien, esto dicho, lo que resulta evidente a nuestro criterio es que la STSJR de 15-11-2012 sí hace gravitar un efecto de *cosa juzgada material positiva* sobre la petición revisora instada por las liquidadoras de ACC -efecto que hace igualmente inviable el éxito de esa petición revisora- pues la STSJR sí se pronuncia explícitamente sobre extremos que operan como *antecedente lógico* del juicio que debe verificarse en el presente procedimiento de revisión. Veámoslo a continuación.

4.- Las interesadas fundan su solicitud de revisión de oficio en la alegación de que nunca fue dictada providencia de apremio contra ACC, y que tal providencia no fue notificada a la mercantil.

Sin embargo, la STSJR de 15-11-2012, en un sentido contrario, afirma que dicha providencia de apremio sí existió y sí fue notificada a ACC. Primero, la Sentencia recoge lo que las propias interesadas habían señalado en la demanda rectora del aquel PO 3/2012: “*en la demanda se alega: ... que con fecha 19 septiembre de 2003 se dictó providencia de apremio, que se dice notificada el 30 de octubre de 2003*” (pág. 3 de la Sentencia, fol. 833). Y, en segundo lugar, al analizar la prescripción invocada por las entonces demandantes, la Sala considera que la notificación de esa providencia (notificación acaecida el 30-10-2003) interrumpió la prescripción alegada por las demandantes: “*el día 30 de octubre le fue notificada a la mercantil providencia de apremio por el concepto reintegro de ejercicios anteriores, notificación que se entendió con la Sra. S.B. (f.90). El día 23 de abril había sido*

notificada a mercantil la providencia de apremio por el concepto de IAE, notificación que se entendió con la Sra. S.B.”.

En definitiva, desde un punto de vista fáctico, la STSJ de 15-11-2012 dio por probada la existencia y notificación de la providencia de apremio de 19-9-2003. E incluso, desde una óptica jurídica, atribuyó a esa providencia, y a su notificación, un efecto interruptivo de la prescripción que las actoras habían alegado ante la Sala y que la Sala rechazó.

Por tanto, la Sala, como uno de los presupuestos necesarios para analizar la conformidad a Derecho de los Acuerdos de 24-1-2011, declaró que el derecho de crédito frente al deudor principal existía, que la deuda correlativa había sido correctamente providenciada de apremio, y que tal crédito no se encontraba prescrito.

Pues bien, no parece que pueda fundarse la actual solicitud de revisión sobre una premisa (la inexistencia y falta de notificación de las Providencias de apremio de 19-9-2003), que es contraria a lo declarado probado por la STSJ de 15-11-2012.

5.- Por otra parte, aunque la Providencia de Apremio de 19-9-2003 no figura incorporada al expediente remitido a este Consejo Consultivo, no cabe razonablemente dudar de que efectivamente tal Providencia se dictara:

A) Primero, porque sí constan en el expediente recibido documentos que sólo pueden explicarse en un contexto en el que, previamente, se acordara dicha Providencia. Así:

i) Por un lado, el acuse de recibo de la notificación postal de la Providencia - notificación recibida por ACC el 30-10-2003- en el que el Servicio de Gestión Integral Tributaria del Gobierno de La Rioja identificó el contenido de lo comunicado como “Notificación de Providencia apremio”, con dos referencias alfanuméricas “2003...6555RE01...002” y “2003...6555RE01...003” (fols. 90 y 91).

ii) Por otra parte (fols. 92 y 93), el resultado de una “*Consulta de Valores*” realizada en el registro de Gestión de Ingresos varios años más tarde, el 18-12-2006, que, en relación con la deuda por “*Incumplim(iento) Subv(ención)*”, tal deuda se encuentra “*pendiente de ingreso*”, que su “*paso a Ejec*” (vía ejecutiva) se produjo el “19/09/2003” y que la “*Notif./Ejec*” tuvo lugar el “30/10/2003”. Fechas y conceptos, como se ve, que coinciden con el día en que se dictó la Providencia de Apremio (19-9-2003) y con el día en que se notificó a la deudora ACC (30-10-2003).

iii) Finalmente (fols. 93 y 94), el resultado de la “*Información de la Liquidación de Reintegros Ej. anteriores*” obtenida el 4-2-2010, información en la que nuevamente se indica que esa Providencia se dictó el “19/9/2003” y se notificó el “30/10/2003, Firmada

por Acuse/Entregado” y en la que se identifica la Providencia con los mismos códigos alfanuméricos que ya constaban en el acuse de recibo de la notificación “2003...6555RE01...002” y “2003...6555RE01...003”.

B) Además, ACC sin duda tuvo conocimiento de las numerosas actuaciones recaudatorias que se desarrollaron frente a ella en el periodo posterior a 2003. Y si efectivamente hubiera sido cierto que tales actuaciones se estaban acometiendo por la Administración autonómica sin el previo respaldo de una Providencia de apremio, ACC habría puesto de manifiesto de inmediato lo que, de haber sido cierto, hubiera constituido un vicio tan severo del procedimiento recaudatorio, algo que no hizo.

6.- Las liquidadoras sostienen también en su solicitud de revisión de oficio que la maquinaria de ACC tenía un valor que, a su juicio, hubiera permitido su realización por un importe mayor que el del coste de su enajenación.

Al igual que sucedía con la anterior alegación, esta cuestión, lejos de ser ajena a lo enjuiciado y resuelto en el PO 3/2012, fue ya suscitada en ese PO 3/2012, de modo tal que la STSJ de 15-11-2012 se pronunció específicamente sobre ella. Es explícito al respecto el F. Jco. Tercero de la Sentencia (págs. 8, 9, 12 y 13, fols. 839, 840, 842 y 843), que se ha transcrito en los antecedentes de hecho.

La Sentencia, recoge en estos términos la alegación de las demandantes:

“la declaración de fallido de fecha 17 de agosto de 2010 es improcedente por haberse vulnerado lo dispuesto en el artículo 61.1 del RGR en relación con el artículo 41 de la LGT. Señala la parte actora que en el acuerdo de derivación de responsabilidad se reconoce que la maquinaria... ha estado y está depositada en sus instalaciones... sin que por parte de la Administración se haya practicado actuación ejecutiva alguna sobre dichos bienes tendentes a su realización, por lo que parece clara la improcedencia de la declaración de fallido (...) sorprendiendo que siete años después de conocida la existencia de la maquinaria y cinco años después de serle ofrecida la misma para su realización se practique diligencia por la Dirección General renunciando al embargo de dicha maquinaria por entender que su coste de realización excedería del importe a obtener con su realización”.

Como puede verse, esa alegación se refiere a Diligencia de 22-6-2010, en relación con la cual se pronuncia la Sentencia señalando que, efectivamente, en el momento de dictarse aquella diligencia la maquinaria tenía un valor de realización insuficiente (fols. 861 y 862, págs. 12 y 13:

“...de los antecedentes anteriores, resulta que la maquinaria de la que era titular la mercantil en el año 2004 fue valorada en un total de 19.869,45 euros, IVA incluido, a efectos de su cesión a otra mercantil, por lo que, a la vista del importe de la deuda perseguida por la Administración es evidente que el valor de la maquinaria no alcanza para cubrir el importe de la deuda, distando mucho de ello”.

“...esta maquinaria carece ahora de valor de realización (lo que no resulta extraño si se tiene en cuenta el precio que consta en las facturas 1/2004 y 18/2004 relativas a la cesión de la maquinaria a la que se ha hecho referencia)”.

“...debiendo insistirse, en todo caso, en que, visto el valor de la maquinaria a efectos de su cesión en el año 2004, la deuda perseguida por la Administración, visto su importe, tampoco hubiera resultado cubierta”.

Por tanto, las entonces actoras no sólo *podrían haber planteado* ante la Sala si el valor de los bienes era uno u otro, o si la Diligencia de 22-6-2010 era o no conforme a Derecho; sino que *efectivamente suscitaron* esas cuestiones ante el Órgano Jurisdiccional, que se pronunció expresamente sobre ellas en el sentido que se acaba de exponer.

En definitiva, la Sala, al fiscalizar la conformidad a Derecho de los Acuerdos de 24-1-2011, hubo de examinar, como presupuesto lógico de esos Acuerdos, la validez de la declaración de fallido del crédito existente frente al deudor principal (ACC). Y al verificar ese análisis, tuvo que enjuiciar si la Diligencia de 22-6-2010 (en la medida en que había contribuido a declaración de falencia del crédito frente al deudor principal) podía reputarse o no correcta. Pues bien, como se señala, la Sala alcanzó la conclusión, y así lo declaró, de que la Administración autonómica sí había actuado con arreglo a Derecho al efectuar tal declaración de fallido del deudor principal: *“en consecuencia, no puede considerarse que la declaración de fallido sea contraria a Derecho, por lo que el motivo examinado tampoco puede encontrar favorable acogida”*.

Sin duda, en ese PO 3/2012 las ahora interesadas pudieron haber aportado prueba tendente a acreditar el mayor o menor valor de la maquinaria. Con la documentación remitida a este Consejo no podemos venir en conocimiento de si lo hicieron o no, pero, con independencia de ello, la Sala ya declaró que el valor de la maquinaria no permitía, efectivamente, una realización satisfactoria para la Administración, y por ello mismo confirmó que el crédito había sido correctamente declarado fallido, sin que las interesadas puedan ahora, por la vía de la revisión de oficio, pretender resucitar un debate procesal que ya quedó resuelto por la STSJR de 15-11-2012.

En este sentido, debe recordarse que, cuando un acto administrativo ha sido ya confirmado por una Sentencia firme, si, posteriormente, el interesado ejerce contra aquel acto una acción de nulidad *ex art. 106.1 LPAC'15* y la Administración rechaza esa petición revisora; en el nuevo procedimiento judicial que se entable contra este acuerdo denegatorio de la declaración de nulidad *“tampoco procede, obviamente, que esta Sala entre a valorar de nuevo las circunstancias fácticas que ya fueron objeto de revisión en dicha sentencia”* (STS de 11-11-2019).

7.- De lo expuesto hasta aquí resulta obligado concluir, a criterio de este Consejo, que la STSJ de 15-11-2012 despliega un efecto de cosa juzgada material positiva que hace inviable la revisión de oficio interesada por las reclamantes.

Quinto

Consideraciones adicionales sobre la inexistencia de vicios de nulidad radical en los Acuerdos de derivación de responsabilidad subsidiaria de 24-1-2011

Por lo demás, aunque lo señalado con anterioridad exima de mayores razonamientos, este Consejo estima necesario realizar las consideraciones que siguen:

1.- Frente a lo que alegan las interesadas, no resulta posible sostener que los Acuerdos de derivación de responsabilidad de 24-1-2011 estén aquejados de un vicio de nulidad radical por haberse dictado *“prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello”*.

Esta causa de nulidad de los actos dictados en materia tributaria está tipificada por el art. 217.1.e) LGT, cuyo tenor es idéntico al del art. 62.1.e) LPAC'92 (vigente en el año 2011) y al del actual art. 47.1.e) LPAC'15) y que resulta aplicable a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, los cuales se rigen por su normativa específica y sólo supletoriamente por las normas generales del procedimiento administrativo común (DA 5ª.1 LPAC'92 y, en la actualidad, DA 1ª.2.a) LPAC'15).

Como ha subrayado la jurisprudencia, no todo vicio o irregularidad procedimental acarrea la nulidad de un acto administrativo, sino que *“dicha infracción ha de ser clara, manifiesta y ostensible, lo que supone que dentro del supuesto legal de nulidad, se comprendan los casos de ausencia total del trámite o de seguir un procedimiento distinto”* (STS, Sala 3ª, de 17-10-2000, Recurso nº 220/1999).

En este caso, los procedimientos de derivación de responsabilidad seguidos contra las interesadas fueron incoados el 17-8-2010 y concluyeron mediante los Acuerdos de 24-1-2011. En ese periodo, la norma reguladora de los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria era el aun hoy vigente art. 124 RGR'05, si bien en su redacción original de 2005, anterior a la reforma operada por el RD 1071/2017, de 29 de diciembre.

Pues bien, cotejando los procedimientos efectivamente cursados por la Consejería de Hacienda (fols. 712 y ss del expediente), con los trámites previstos por el precitado art. 124 RGR, no se advierte ni la omisión del procedimiento establecido ni, tampoco, que la Consejería prescindiera de ninguno de sus trámites esenciales. Los procedimientos fueron iniciados mediante Acuerdos de 17-8-2010 en los que expresamente se indicó la naturaleza y propósito de tales procedimientos (*“se COMUNICA... el inicio del procedimiento de*

derivación de responsabilidad subsidiaria”), y que se notificaron a las tres interesadas (fols. 714, 717 y 720), confiriéndoles, tal como prevé el art. 124.1 RGR’05, un trámite de audiencia por plazo de quince días, concluido el cual la Directora General de Tributos dictó los Acuerdos de 24-1-2011.

Esos Acuerdos fueron puntualmente notificados a las interesadas, que los recurrieron tempestivamente en reposición. Y, desestimados sus recursos por Acuerdos de 28-10-2011, que también les fueron correctamente comunicados, pudieron impugnarlos ante la Jurisdicción contencioso administrativa.

2.- En estas condiciones tampoco puede aducirse que la Administración deparase a las interesadas ninguna indefensión (cfr. arts. 63.2 LPAC’92 y 48.2 LPAC’15), entendida ésta en un sentido material, como una merma real y efectiva en sus posibilidades de alegar y probar, en el procedimiento administrativo, lo que a su derecho convino (por todas, STC 144/1996).

Por lo demás, mal puede alegarse ninguna vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva ya que, conocedoras como fueron de los Acuerdos de 24-1-2011 y 28-10-2011, a las interesadas se les abrió la posibilidad de someterlos a revisión jurisdiccional, como así hicieron.

Y, en fin, no puede compartirse que los Acuerdos de 24-1-2011 y 28-10-2011 carecieran de motivación. El deber de motivar los actos administrativos constituye un obstáculo frente a la arbitrariedad de la Administración (art. 9.3 CE) y, en palabras de la STS de 9-6-2020 (Rcas. 392/2018), exige una *“explicitación o exteriorización de las razones de la decisión administrativa”*. Tal deber tiene una doble finalidad pues, por un lado, sitúa al interesado en condiciones de *“articular los concretos medios y argumentos defensivos que a su derecho interese y, además, permite que los tribunales puedan efectuar el oportuno control jurisdiccional”*.

Sin duda, la mera lectura de los Acuerdos de 24-1-2011 y 28-10-2011 obliga a descartar que carecieran de motivación, pues en ellos se describen pormenorizadamente los extremos de hecho y los fundamentos de Derecho que justificaron la declaración de las reclamantes como responsables subsidiarias de ACC. Y la mejor confirmación de que esos Actos sí estaban suficientemente motivados –compartan o no esa motivación las interesadas– es que ellas mismas pudieron combatir esos Acuerdos ante el Orden contencioso administrativo, y que éste pudo revisar esos Acuerdos, sin que, por cierto, la STS de 15-11-2012, hiciera ver en ellos la ausencia de motivación que ahora alegan las liquidadoras de ACC.

3.- A las anteriores observaciones cabe añadir otra de índole material. Las reclamantes, en última instancia, basan la acción de nulidad que dirigen frente a los

Acuerdos de 24-1-2011 en su discrepancia con la Diligencia de 22-6-2010, mediante la cual, como ya se ha expuesto, la Administración autonómica atribuyó a la maquinaria de ACC un valor inferior al previsible coste de su enajenación y, por ello, rechazó trazarla.

A nuestro parecer, la conducta de ACC y de sus liquidadoras posterior a esa fecha evidencia que esa decisión administrativa fue correcta pues si el valor de la maquinaria hubiera sido tan alto como para haber justificado su embargo, ACC (a través de sus liquidadoras y administradoras) bien habría podido enajenarlas a tercero para, con el importe obtenido por esa transmisión, satisfacer, total o parcialmente, la deuda de ACC para con la Hacienda autonómica. Algo que ACC no ha hecho a lo largo de los varios años transcurridos desde junio de 2010.

Sexto

Sobre la relevancia de otros procedimientos judiciales y administrativos

1.- Como se ha referido en los Hechos, la CAR interpuso frente a las tres liquidadoras de la sociedad, y ante el Juzgado de 1ª Instancia nº 6 de Logroño, una demanda en ejercicio de la acción de responsabilidad de los administradores descrita por el art. 133 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (aprobado por RD-Leg 1564/1989, de 22 de diciembre, LSA), precepto que era el aplicable *ratione temporis* durante el periodo (especialmente, el año 2003) en el que las Administradoras adoptaron los acuerdos y observaron las conductas que, a juicio de la Administración demandante, hacían nacer esa responsabilidad. A tenor del precitado art. 133 LSA, *“los Administradores responderán frente a la Sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la Ley o a Los Estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo”*.

Según se ha relatado ya, el Juzgado de 1ª Instancia nº 6 de Logroño desestimó esa demanda mediante Sentencia de 4-6-2012 (PO 243/2011) y rechazó, por tanto, que las Administradoras hubieran incurrido en la responsabilidad prevista por el art. 133 LSA.

Ahora bien, frente a lo que aducen las ahora reclamantes, tal Sentencia en modo alguno afecta a la conformidad a Derecho de los Acuerdos de derivación de responsabilidad de 24-1-2011 ni entraña que éstos sean nulos de pleno Derecho.

Como la propia Sentencia de 4-6-2012 subraya, el debate procesal por ella resuelto se ciñó a analizar si concurrían en las Administradoras los presupuestos de hecho necesarios para hacer nacer la responsabilidad (mercantil, de Derecho Privado), descrita por el art. 133 LSA; quedando al margen de ese debate procesal la posible concurrencia de otros títulos de imputación de responsabilidad -distintos y autónomos- como son los que derivan de la

normativa tributaria, extremo que expresamente deja imperejuzgado por corresponder su enjuiciamiento a la Jurisdicción Contencioso administrativa.

Es explícito al respecto el párrafo final de la Sentencia de 4-6-2012 cuando, refiriéndose a los Acuerdos de 24-1-2011 y al PO 3/2012 que se estaba sustanciando ante la Sala de lo Contencioso administrativo del TSJ de La Rioja, razona que “*resulta sorprendente que se esté ejercitando acción de responsabilidad de los liquidadores de la sociedad, cuando la propia actora [la CAR] ha hecho uso de su privilegio de autotutela ejecutiva, dictando resolución de derivación de responsabilidad frente a las mismas personas, que está siendo visto ante la jurisdicción contencioso administrativa*”.

Y es que, en efecto, el art. 133 LSA, por un lado, y el vigente art. 43 LGT, por otro, configuran regímenes de responsabilidad diferentes, sujetos a la concurrencia de presupuestos fácticos distintos, y generadores de consecuencias también distintas, como ha reiterado la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que ha insistido en que la LGT, al regular la responsabilidad por deudas de naturaleza tributaria, tiene carácter de auténtica *lex specialis* respecto a las normas mercantiles (v gr, respecto al art. 262.5 LSA o al art. 105.5 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, precedentes legislativos del hoy vigente art. 367 del TR de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por RD-Leg 1/2010, de 2 de julio).

Así, la STS de 24-1-2017 (RCas 3034/2015), razona que “*el régimen de responsabilidad subsidiaria establecido en la ley tributaria constituye lex specialis, de aplicación preferente al caso, en lo que hace a la responsabilidad del administrador en materia de obligaciones tributarias contraídas por la sociedad que administra, en caso de cese de la actividad, conforme a lo establecido en el artículo 40.1 de la LGT de 1963 y, en términos más amplios, en el artículo 43 de la LGT vigente en la actualidad*”.

En definitiva, la circunstancia de que la Sentencia de 4-6-2012 rechazara la acción de responsabilidad de los Administradores afirmada por la CAR *ex art.* 133 LSA es aquí intrascendente en la medida en que tal responsabilidad mercantil es independiente de la responsabilidad tributaria subsidiaria que resulta del art. 43 LGT y que nace cuando concurren los concretos presupuestos fácticos a los que este precepto anuda el surgimiento de tal responsabilidad. Algo que aquí sucedió, según declaró la Administración tributaria mediante sus Acuerdos de 24-1-2011, cuya validez jurídica fue posteriormente ratificada por la STSJ de 15-11-2012.

2.- A los efectos aquí analizados, también resulta irrelevante la tramitación, a lo largo del año 2019, de un procedimiento administrativo encaminado a la revocación de los Acuerdos de derivación de responsabilidad de 24-1-2011; y ello porque, según se ha relatado en los Antecedentes de Hecho, ese procedimiento revocatorio, lejos de concluir mediante una Resolución que efectivamente revocara esos Acuerdos y los expulsara del

tráfico jurídico, concluyó por caducidad, declarada por Acuerdo del Sr. Director General de Tributos de 10-12-2019, sin que los interesados -a los que les fue notificado dicho Acuerdo de 10-12-2019 y que pudieron recurrirlo- lo impugnaran, dejándolo así consentido y firme.

En suma, aquel procedimiento fue archivado sin que en su seno se dictara una Resolución que causara estado ni modificara en ningún sentido la situación jurídica de las personas que habían sido declaradas responsables subsidiarias de las deudas de ACC.

CONCLUSIONES

Única

No procede declarar la nulidad de las actuaciones administrativas identificadas por las interesadas en su solicitud de revisión de oficio.

Este es el Dictamen emitido por el Consejo Consultivo de La Rioja que, para su remisión conforme a lo establecido en el artículo 53.1 de su Reglamento, aprobado por Decreto 8/2002, de 24 de enero, expido en el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.

EL PRESIDENTE DEL CONSEJO CONSULTIVO

José Ignacio Pérez Sáenz