

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ070234

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 26 de abril de 2018

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 2414/2016

**SUMARIO:**

**Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Administradores de personas jurídicas. Supuestos. Cese de actividad. Concepto de cese de actividad. Fecha de cese de la actividad a partir de la cual se determina el alcance de la responsabilidad exigible al administrador. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si ha de tomarse una única fecha del cese de la actividad para determinar cuál ha de ser el alcance de la responsabilidad que se exija al administrador al amparo de lo dispuesto en el art. 43.1 b) de la Ley 58/2003 (LGT), cuando una entidad realiza varias actividades pertenecientes a la misma rama, aunque clasificadas en epígrafes distintos del IAE y desarrolladas en locales diferentes, y tiene fechas de baja distintas en el IAE. Dicho de otro modo, si, en el caso de que la entidad declarada fallida desarrolle varias actividades de manera simultánea, las cuales están relacionadas entre sí a pesar de que se clasifiquen en diferentes epígrafes del IAE y se desarrollen en locales diferentes, debe exigirse un fecha concreta de baja en el IAE de manera que el cese se sitúe en este momento temporal, excluyendo del alcance de la derivación de responsabilidad las deudas devengadas con posterioridad a este momento y en consecuencia, disminuir el importe exigible al responsable por el cese en las demás actividades.

Pues bien, a los efectos de la responsabilidad subsidiaria regulada en el art. 43.1 b) de la Ley 58/2003 (LGT), de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el cese de actividades ha de ser completo, definitivo e irreversible, no bastando una cesación meramente parcial o la suspensión temporal de las actividades. No obstante, la exigencia de paralización de la actividad mercantil ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición íntegra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial.

El cese de las actividades de una entidad mercantil, sin perjuicio de que pudiera ser un cese jurídico es, en la mayoría de las ocasiones, un cese de hecho, es decir, un elemento fáctico deducido de indicios que hacen presumir una inactividad, los cuales, entre otros, pueden ser la falta de actividad en las instalaciones, abandono del domicilio social, disminución significativa de compras y ventas, baja de trabajadores, falta de presentación de autoliquidaciones, presentación con resultados negativo o con importante disminución de sus importes, cancelación de cuentas bancarias, baja a efectos del IAE, etc. Y siendo varias las actividades en las que una entidad figura dada de alta en el IAE, si la baja en este impuesto es uno de los indicios de los que se desprende el cese de hecho, pueden llegar a existir varias fechas de cese respecto de cada una de las actividades. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 43.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique, nº 37, 28020-Madrid, contra resolución de fecha 23 de julio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 12-01801-2013 deducida frente a acuerdo por el que se declara la responsabilidad subsidiaria.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. La mercantil **X S.L.** inscrita en el Registro Mercantil de Castellón se constituyó como sociedad unipersonal, con el objeto social, entre otros, de explotación de negocios de hostelería en todas sus categorías, siendo su único socio y administrador **D. V**

Para el cumplimiento de su objeto social la entidad se da de alta con fecha 11.05.2010 en el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) en el epígrafe 673.2 correspondiente a la actividad "otros cafés y bares" señalando como lugar de la misma un local situado en **xxx** de Castellón.

Asimismo, con fecha 19.05.2010 se da de alta en el epígrafe 672.1 correspondiente a "cafetería tres tazas", indicando como dirección del local donde se desarrollaría la actividad la calle zzz de la citada localidad de Castellón.

2. Con fecha 7.11.2012 se acuerda la declaración de fallido de la entidad X S.L resultando pendientes de pago las siguientes deudas:

CLAVE LIQUIDACIÓN	CONCEPTO	DEUDA VOLUNTARIA	DEUDA EJECUTIVA
A12...885	IS 2010 Dec. anual	193,07	300,95
A12...760	3T 2011 Ret. Mod. 111	3.025,52	3.630,63
A12...825	4T 2011 Ret. Mod. 111	2.786,15	3.343,38
A12...089	4T 2011 Ret. Mod.115	1.776,27	2.131,52
A12...340	1T 2012Ret.Mod.111	2.677,16	3.212,59
A12...713	1T 2012 Ret. Mod. 115	1.963,23	2.355,88
A12...333	2T 2012 Ret. Mod. 111	2.177,27	2.612,72
A12...355	2T 2012 Ret. Mod. 115	1.963,23	2.355,88

3. Teniendo en cuenta que, según queda acreditado en el expediente, la entidad procedió a la baja en el epígrafe 672.1 del IAE con fecha 20.05.2012 y en el epígrafe 673.2 el día 31.07.2012, y que en los locales en los que la entidad desarrollaba sus actividades de hostelería figuraban otros obligados tributarios, se consideró que **X S.L.** había cesado en sus actividades procediendo a notificar con fecha 4.02.2013 a **D. V** el inicio del expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

El acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria se dictó con fecha 20.03.2013, notificándose el día 6.05.2013. con un alcance global de 16.473,65 €, correspondiente al importe en período voluntario de las liquidaciones referenciadas en el Apartado Segundo, una vez descontados el importe de una compensación, así como el de los intereses de los plazos incumplidos en los aplazamiento de pago que se habían concedido.

Dicho acuerdo se fundamentó en los siguiente hechos:

-El cese efectivo de las actividades de hostelería.

-La condición de administrador único de **D. V**

-La existencia de deudas pendientes de pago ya devengadas en el momento del cese sin que el administrador hubiera hecho lo necesario para su pago o hubiera cumplido las obligaciones impuestas por la normativa mercantil, pues sólo con posterioridad a la notificación del acuerdo de inicio del expediente de responsabilidad presentó, con fecha 20.02.2013, la solicitud del concurso de acreedores ante el Juzgado de lo Mercantil de Castellón.

4. Disconforme con el mencionado acuerdo **D. V** interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Valencia que dictó resolución con fecha 23.07.2015.

En dicha resolución, no obstante reconocer el elemento subjetivo necesario para la derivación, por cuanto el administrador no actuó de forma diligente solicitando en tiempo y forma la declaración de concurso voluntario, el TEAR limita el alcance de la responsabilidad declarada, anulando el acuerdo en la parte referida a las liquidaciones posteriores a 20.05.2012, única fecha de cese que reconoce.

Así el TEAR en los Fundamentos de Derecho de su resolución señala:

“(…)

Sobre el cese de actividades de la entidad jurídica deudora principal, cabe afirmar que, según tiene sentado el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de fecha 4 de diciembre de 2002, adoptada para unificación de criterio, el requisito que se ha de dar para que surja la responsabilidad prevista en el ya reproducido artículo 43.1 b) de la LGT, por lo que respecta al cese de actividades es, sin perjuicio de la existencia de un cese jurídicamente constitutivo, la cesación de hecho deducida de factores indiciarios, que hagan presumir tal inactividad, factores que, entre otros, pueden ser: la falta de actividad en sus instalaciones, abandono del domicilio social, disminución significativa de compras y ventas, baja de trabajadores, falta de presentación de autoliquidaciones o presentación con resultado negativo o con importante disminución de sus importes, cancelación de cuentas bancarias, baja a efectos del IAE, etc.

En el presente caso por lo que al cese se refiere, el 20 de mayo de 2012 la sociedad causó baja de IAE respecto de la actividad de Cafetería (epígrafe 672.1 IAE), y el 31 de julio de 2012 respecto de la de Otros cafés y bares (epígrafe 673.2) y la de servicios de publicidad, relaciones públicas (epígrafe 844). Es más, el propio interesado reconoce en su escrito de alegaciones que no realiza ninguna actividad desde esas fechas.

(…)

En base a ello, es verosímil concluir que, a falta de más datos, y teniendo que elegir entre las dos fechas de baja en el IAE de que se dispone, 20 de mayo y 31 de julio de 2012, el cese de la actividad puede situarse en la primera de ellas, esto es, el 20 de mayo de 2012. Esto es relevante, por lo que luego se dirá respecto de las deudas incluidas en el alcance de la derivación discutida.

En relación con el administrador en el momento del cese, la derivación se puede extender a todos los que figuren inscritos a lo largo del cese de la entidad, siempre que se pruebe que fueron causantes del impago o que no tomaron las medidas oportunas para procurar el pago de las deudas pendientes, incumpliendo la normativa mercantil que regula la disolución y liquidación de sociedades o la solicitud de declaración de concurso. Consta en el expediente la información suministrada por el Registro Mercantil Provincial de..., en la que D. V... aparece como administrador de la entidad X, SL, desde el 25/02/2010 fecha en la que se inscribe su nombramiento.

(…)

Resulta evidente que al cesar la actividad de X SL, en mayo y julio de 2012, ya se daban las circunstancias establecidas en el apartado 4 del artículo 2 de la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal, en lo referido al incumplimiento reiterado de obligaciones tributarias y con la Seguridad Social, por lo que el administrador incumplió su obligación de solicitar la declaración de concurso voluntario dentro del plazo fijado en la normativa.

No hay que olvidar que la declaración de concurso de una sociedad no constituye, por sí sola, causa de su disolución. Sin embargo, la apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores sí constituye una causa de disolución automática de las sociedades de capital (esto es, sin necesidad de acuerdo de la Junta General). Por tanto, si se hubiera presentado a tiempo esta solicitud de declaración de concurso, se hubiera llegado a la disolución mucho más rápido y evitando la generación de nuevas deudas tributarias.

Por tanto, no es hasta el mes de febrero de 2013, una vez iniciado ya el procedimiento de derivación de responsabilidad al administrador, cuando el administrador comunica al Juzgado la iniciación de negociaciones con los acreedores de Anhui 2003 SL para obtener adhesiones a una propuesta anticipada de convenio, a los efectos del artículo 5 bis de la Ley Concursal, y posteriormente solicita la declaración de concurso voluntario en junio de 2013. No consta en el expediente documentación relativa a las negociaciones con dichos acreedores, y en particular con la Agencia Tributaria, que demuestre que las mismas fuesen iniciadas con anterioridad a la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento derivación de responsabilidad al administrador, y es al reclamante a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que, probado por la Administración el hecho básico constitutivo de esta responsabilidad, le corresponde a él acreditar que actuó con diligencia y de conformidad a la ley.

Por otra parte, el acuerdo de derivación que nos ocupa, hace referencia a que el administrador no realizó, en el período que va desde el cese de la mercantil hasta la notificación del inicio del expediente de derivación,

ninguna acción tendente al pago de la deuda o a su aplazamiento. Es decir, la Administración tuvo que iniciar actuaciones de derivación para que el reclamante hiciera lo que debió hacer meses atrás. Tampoco el reclamante alega nada respecto de esta conclusión a la que llega la Administración. Dicha forma de actuar no se corresponde con la diligencia que le es exigible a un administrador, puesto sobre él recae la responsabilidad de efectuar el pago de las deudas de la sociedad, o bien solicitar el aplazamiento o fraccionamiento si dicho pago no es posible. En última instancia, si ninguna de estas situaciones son factibles, debe procurar, como se ha dicho anteriormente, la disolución y liquidación, o bien solicitar declaración de concurso voluntario.

Por todo ello este Tribunal entiende que concurre, en este caso, el elemento subjetivo necesario para la derivación, por cuanto que el administrador no actuó de forma diligente, ya que debió haber solicitado, en tiempo y forma, la declaración de concurso voluntario para procurar el pago de sus deudas con la Administración Tributaria, puesto que la normativa así se lo exigía. Esto es, tal solicitud debió haberse hecho dentro de los dos meses siguientes al momento en que se entiende producido el incumplimiento generalizado de sus obligaciones con la Administración Tributaria y con la Seguridad Social. Con la información de que dispone este Tribunal es evidente que la solicitud tardía del concurso tuvo como consecuencia un empeoramiento grave de la solvencia del concursado, generándose deudas en el ejercicio 2012 que previsiblemente no se hubieran originado si se hubiera producido la intervención judicial a través del concurso de acreedores que hubiera actuado a modo de mecanismo de salvaguarda de los derechos legítimos de cobro de éstos.

**CUARTO:** No desvirtúa lo anterior el hecho de que al declararse la responsabilidad, o incluso en un momento anterior, ya no hubiera tesorería u otros bienes en la mercantil que hubieran podido ser vaciados por el derivado.

**QUINTO:** No obstante todo lo anterior, dado que se ha fijado como fecha de cese el día 20/05/2012, hay dos deudas incluidas en el alcance que no pueden considerarse anteriores y pendientes al momento de dicho cese, sino posteriores, y que, por lo tanto, deben dejarse fuera de la derivación de responsabilidad.

Tales dos deudas son las siguientes:

A12...333	2T 2012 111-RT.ING.CTA.IR EJER:2012 PER:2T	2177,27
A12...355	2T 2012 115-RET.ARREND.IN EJER:2012 PER:2T	1963,23
<b>TOTAL</b>		<b>4.140,50</b>

Se refieren a retenciones del segundo trimestre de los modelos 111 y 115, cuyo plazo de declaración e ingreso venció el 20/07/2012.”

## Segundo:

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimar el fallo de la resolución del TEAR gravemente dañoso y erróneo en virtud de los siguientes Fundamentos de Derecho:

2.1 No cuestionados los elementos objetivos y subjetivos del acuerdo de declaración de responsabilidad, la cuestión a dilucidar es determinar el criterio al que debe ajustarse la determinación del alcance de dicha responsabilidad cuando, como en el supuesto examinado, el cese se refiere a dos actividades que aún perteneciendo a la misma rama, en este caso hostelería, se clasifican en epígrafes distintos del IAE y se desarrollan en locales diferentes.

Esto es relevante porque el TEAR considera que ha de "elegirse" entre una de las dos fecha de baja en el IAE, en este caso 20.05.12 y 31.07.12, y sin ningún razonamiento que lo justifique concluye que el cese debe situarse en la primera fecha excluyendo del alcance de la derivación las deudas devengadas con posterioridad, y en consecuencia, disminuyendo el importe exigible al responsable por el cese en la segunda actividad.

2.2 Aunque sólo se tomara en consideración una sola fecha de cese de hecho en la actividad, la posibilidad de exigir deudas posteriores siempre que las mismas sean el resultado de una mera actividad residual es una cuestión que ya se ha planteado, como en el recurso de alzada ordinario contra la resolución del TEAR de Madrid de 28.04.2015 RG 28-28378-13, y de acuerdo con sus fundamentos expuestos en el escrito de alegaciones, en ningún caso resultaría procedente excluir las dos deudas posteriores al 20.05.2012.

En este sentido también se pronuncian la STS de 9.05.2013 (Rec. 6329/2010), criterio que se reitera en la sentencia de 20.04.2015 de la Audiencia Nacional (Rec. 134/2014) a propósito de las deudas devengadas por el mantenimiento de un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial.

En el supuesto que se da en el caso aquí planteado, la entidad **X S.L.**:

-Desarrolla dos actividades distintas, pertenecientes a epígrafes diferentes del IAE, cada una de ellas en su propio local, que cesan en su actividad en fechas próximas pero distintas.

-La responsabilidad del administrador único de la sociedad se extiende a las obligaciones pendientes como consecuencia del cese de ambas actividades, sin que pueda excluirse del alcance de la misma el importe de las deudas pendientes derivadas de la actividad que cesa en un momento posterior, cuando dicho cese queda acreditado y confirmado incluso por el administrador de la mercantil.

-El criterio contrario llevaría al absurdo en el supuesto de una sociedad con múltiples actividades que cesaran de hecho sucesivamente porque limitaría la exigencia de la responsabilidad prevista en el artículo 43.1.b) sólo a las obligaciones pendientes devengadas en el ejercicio de la actividad que cesa en primer lugar, excluyendo el resto de las deudas pendientes, por el mero hecho de cesar las actividades en fechas diferentes.

2.3 Resulta una interpretación errónea de la normativa tributaria mantener que en el supuesto de acreditarse distintas fechas de cese de varias actividades desarrolladas de forma independiente, en diferentes locales, por una misma entidad mercantil, la responsabilidad exigible al administrador al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.1.b) de la LGT deba limitarse a las obligaciones pendientes a la fecha del primer cese, ni que deba elegirse una sola fecha entre las distintas bajas acreditadas del IAE para determinar el alcance de la responsabilidad.

Por el contrario, la interpretación del citado artículo 43.1.b) permite en un solo acuerdo determinar la responsabilidad del administrador considerando las obligaciones pendientes en función de las distintas fechas de cese en las actividades que se acrediten en el expediente.

2.4. El supuesto contemplado en el artículo 43.1.b), precisamente porque se regula una cuestión de facto, la fecha de cese en el IAE es sólo un indicio más de que la actividad ha cesado, y por tal motivo no puede hacerse depender el momento del cese, si existen varios epígrafes de distintas actividades, de la elección injustificada de una sola fecha de baja en el censo.

El TEAC en su resolución de 19.12.2012 RG 2893-11 admite que el cese se ha producido en un determinado ejercicio sin determinar la fecha exacta de tal circunstancia. De la misma forma el dato del IAE tampoco es por sí mismo determinante del cese de la actividad y de ahí que el TEAC en su resolución de 24.09.2008 RG 1335-07 confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 10.05.2010 (Rec. 7/638/2008), considere ajustada a derecho la exigencia de la responsabilidad prevista en el artículo 43.1.b) de la LGT.

De acuerdo con todo lo expuesto, el Departamento de Recaudación SOLICITA que se dicte resolución estimatoria y se establezca como criterio que en el caso de cese de hecho de la actividad de una entidad y a los efectos de la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.b) de la LGT, es perfectamente posible que no pueda determinarse con exactitud el día en que éste se produce, y que cuando son varias las actividades, pueden asimismo darse varias fechas de cese en la actividad.

### Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

**Segundo:**

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si ha de tomarse una única fecha del cese de la actividad para determinar cuál ha de ser el alcance de la responsabilidad que se exija al administrador al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.1.b) de la LGT, cuando una entidad realiza varias actividades pertenecientes a la misma rama, aunque clasificadas en epígrafes distintos del IAE y desarrolladas en locales diferentes, y tiene fechas de baja distintas en el IAE.

**Tercero:**

El artículo 43.1.b) de la LGT señala:

“1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

(...)

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.”

En este recurso no se cuestiona ningún elemento objetivo o subjetivo en los que se fundamenta el acuerdo de declaración de responsabilidad dictado al amparo de lo que dispone el artículo 43.1.b) de la LGT, sino que, tal y como se ha expuesto en el fundamento anterior, la única cuestión que se plantea es si, en el caso de que la entidad declarada fallida desarrolle varias actividades de manera simultánea, las cuales están relacionadas entre sí a pesar de que se clasifiquen en diferentes epígrafes del IAE y se desarrollen en locales diferentes, debe exigirse un fecha concreta de baja en el IAE de manera que el cese se sitúe en este momento temporal, excluyendo del alcance de la derivación de responsabilidad las deudas devengadas con posterioridad a este momento y en consecuencia, disminuir el importe exigible al responsable por el cese en las demás actividades.

No es ésta la conclusión que parece alcanzar el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de mayo de 2013 (Rec. 6329/2010) en la que se razona:

*La imputación de responsabilidad a los administradores sociales por el cese de actividad por la sociedad requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:*

**a) La cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica, teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes; y**

**b) La condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, exceptuadas las sanciones.**

*Ante la ausencia de definición normativa del concepto "cese de actividades", se han generalizado las posiciones doctrinales y jurisprudenciales según las cuales el cese de actividad que integra el presupuesto de responsabilidad del artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT/1963 constituye un concepto fáctico, no jurídico ni formalista, consistente en una situación de hecho caracterizada por la paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico o mercado, sin que se produzca, conforme a Derecho, la extinción y desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica. El cese de actividades ha de ser completo, definitivo e irreversible, no bastando una cesación meramente parcial o la suspensión temporal de las actividades.*

**La exigencia de paralización de la actividad mercantil ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición íntegra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial".**

El criterio de esta sentencia se reitera en lo manifestado por la Audiencia Nacional en su sentencia de 20.04.2015 (Rec. 134-2014) presentado contra la resolución del TEAC de 20.11.2013 RG 4430/2011, y que señala:

#### QUINTO

*Debe traerse a colación la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de mayo de 2013, en la que viene a concretar como debe entenderse el cese de hecho de la actividad de una empresa a los efectos del artículo 40.1 párrafo primero inciso final de la Ley 230/1963 y 43.1.b) de la Ley 58/2003.*

*"Ante la ausencia de definición normativa del concepto "cese de actividades", se han generalizado las posiciones doctrinales y jurisprudenciales según las cuales el cese de actividad que integra el presupuesto de responsabilidad del artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT/1963 constituye un concepto fáctico, no jurídico ni formalista, consistente en una situación de hecho caracterizada por la paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico o mercado, sin que se produzca, conforme a Derecho, la extinción y desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica. El cese de actividades ha de ser completo, definitivo e irreversible, no bastando una cesación meramente parcial o la suspensión temporal de las actividades.*

***La exigencia de paralización de la actividad mercantil ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición integra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial".***

*En cualquier caso, para exigir la responsabilidad del administrador en estos casos se precisa de una concreta conducta obstativa para el pago de las deudas tributarias. De mantenerse que el artículo 40.1, párrafo 2, consagraba una responsabilidad objetiva o sin culpa ello supondría la quiebra de un principio básico en las sociedades mercantiles, que es el de la separación de responsabilidad patrimonial entre las sociedades mercantiles y sus socios o administradores, pudiendo ser muchos los supuestos en que la sociedad cesa en el ejercicio de sus actividades y el administrador no puede hacer nada por mantener el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquella.*

*El artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT 230/1963 no puede ser interpretado en el sentido de que establece una responsabilidad sin atender al elemento subjetivo.*

*La conclusión final, y general, que de todo lo anterior se extrae es la de que no cabe en modo alguno considerar responsables subsidiarios a los administradores de las personas jurídicas en las que no se haya producido un cese real y efectivo de su actividad económica, sin que sea a ello equiparable la simple paralización parcial de tal actividad como consecuencia de un período de crisis transitoria, siempre que se pruebe que tras dicho período de parálisis se continúa ejerciendo el objeto social de la entidad.*

*Además de todo lo anterior, la apreciación de la concurrencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad de los administradores configurado en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT/1963 no ha de responder a una supuesta naturaleza absolutamente objetiva del mismo. No basta la concurrencia de tres elementos --cese de actividad, condición de administrador en el momento del cese, y declaración de fallido del deudor principal-- para que resulte procedente la derivación de responsabilidad, pues no se puede prescindir completamente de cualquier valoración relativa a la conducta del administrador, el elemento subjetivo apreciable en la misma, o la conexión causal entre el daño causado a la Hacienda Pública y la gestión social desarrollada por el administrador con ocasión del supuesto cese de actividad.*

*Nos encontramos así ante un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria al administrador social, por la vía del artículo 40.1°, párrafo 2°, de la Ley General Tributaria de 1963, esto es, por haberse producido un cese de facto, desordenado, de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, sin que el administrador --en este caso administrador único-- de la sociedad deudora hubiera siquiera intentado esa ordenada liquidación de la sociedad, acudiendo incluso, si ello hubiera sido preciso, al correspondiente expediente concursal.*

*Nuestra legislación mercantil obliga al administrador social a procurar por todos los medios a su alcance la disolución y liquidación ordenada de la sociedad cuando concurra causa de disolución, así como a procurar la*

declaración de la sociedad en concurso (anteriormente en suspensión de pagos o quiebra según procediera) si el déficit patrimonial obligara a dicha medida complementaria, debiendo a estos efectos el administrador social convocar la correspondiente Junta de Accionistas o Socios.

*La culpa del administrador social que legitima la exigencia de responsabilidad al mismo para el pago de todos los conceptos adeudados por la sociedad frente a la Hacienda Pública, no es, como en el supuesto del párrafo 1º del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, la concurrencia de culpa en la comisión de la infracción (sin perjuicio de que esta culpa pueda concurrir en la misma persona, máxime en un caso como el que nos ocupa en el que era administrador único de la entidad), sino la culpa implícita en haber permitido un cese de facto desordenado de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones y responsabilidades que tanto la ley mercantil como la ley fiscal establecen para estos supuestos respecto de los administradores."*

Aplicando la anterior doctrina a nuestro supuesto, ha quedado probada, la falta de actividad mercantil de la sociedad, por los indicativos ya referenciados más arriba, sin que conste haya continuado su actividad mercantil, no solamente la societaria, que el hoy recurrente tenía la condición de administrador único cuando se produce el cese de la actividad, y que el mismo no ha adoptado ninguna de las soluciones que le proporciona el derecho que van desde la convocatoria de Junta General de Accionistas, para acordar la disolución y liquidación de la sociedad, ha promover la situación de concurso de acreedores.

Por tanto, concurriendo los anteriores requisitos debe mantenerse el acuerdo que declara la Leovigildo al pago de las deudas tributarias de la entidad DIAMANCOR S.A.

Asimismo el Tribunal Supremo en la sentencia antes invocada de 9 de mayo de 2013, señala cual es la forma de demostrar este cese como circunstancia fáctica, a través de la prueba de presunciones señalando que :

*"En el presente caso la entidad actora no es localizada en el domicilio social que coincidía con el domicilio fiscal; por otro lado su relación con clientes va disminuyendo de forma radical desde el ejercicio 1996 a los ejercicios 1998 y 1999 en que el resultado de las relaciones con clientes es de 0,00 #, volviendo a remontar en el ejercicio 2000 estos dos años fueron para vender los pocos activos que quedaban a la entidad deudora principal), para desaparecer de nuevo de manera total en los ejercicios 2002 y 2003; además no tiene infraestructura ni personal ni patrimonial para el desarrollo de la actividad económica en que consiste su objeto principal al menos desde mediados de 1996.*

*La doctrina jurisprudencial recogida anteriormente, exige que tal cese que tiene un contenido fáctico, no jurídico, careciendo por tanto de contenido formalista, siendo necesario únicamente que la cesación en la actividad sea completa y presumiblemente irreversible, lo que debe quedar probado en el expediente por los órganos administrativos.*

*De lo dicho anteriormente, ha quedado probado que el cese de actividad fue completa a partir de mediados del año 1996; y se considera que dicho cese fuese presumiblemente irreversible.*

*La doctrina exige una prueba material, cuya carga corresponde a la Administración, del cese de la actividad y considera suficiente que el cese sea presumiblemente irreversible.*

*El medio de prueba de presunción es admitido por nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 386 de la LEC, en la que partiendo de un hecho demostrado a través de las pruebas practicadas en autos y desde él siguiendo las reglas del criterio humano, se establece un enlace preciso y directo que permita concluir en el hecho que se ha de tener como definitivo y decisorio en la cuestión planteada, siendo, por tanto, la consecuencia extraída el resultado de un proceso deductivo (sentencias del Tribunal Supremo de 14 de abril de 1958, 28 de junio de 1961, 9 de enero de 1985, 30 de junio de 1988 y 30 de marzo de 2001).*

*A la vista de la curva descendente de la actividad mercantil de la empresa LOEN S.A., desde el ejercicio 1996 a 2000, se llega fácilmente a la conclusión que el cese de la actividad iba a ser irreversible, pues el repunte que tiene en los años 2000 y 2001, es consecuencia únicamente de la venta de los pocos activos que le quedaba a la sociedad, para llegar a desaparecer de hecho, sin cumplir con las obligaciones legales de proceder a la disolución y liquidación de la sociedad."*

El cese de las actividades de una entidad mercantil, sin perjuicio de que pudiera ser un cese jurídico es, en la mayoría de las ocasiones, un cese de hecho, es decir, un elemento fáctico deducido de índicos que hacen presumir una inactividad, los cuales, entre otros, pueden ser la falta de actividad en las instalaciones, abandono del domicilio

social, disminución significativa de compras y ventas, baja de trabajadores, falta de presentación de autoliquidaciones, presentación con resultados negativo o con importante disminución de sus importes, cancelación de cuentas bancarias, baja a efectos del IAE, etc.

Muchas son las sentencias que no sitúan este cese de hecho en un momento temporal concreto, sino a lo largo de un ejercicio, acorde con las circunstancias que, a través del mecanismo de la prueba, dejan constancia de esta ausencia de actividad.

Entre otras la sentencia del Tribunal Supremo de 24.01.2017 Rec. 3034/2015 señala:

*"... en función de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias presentadas a la Administración tributaria por la deudora principal, reseñadas detalladamente en el acto administrativo de derivación tributaria y en el antecedente de hecho cuarto de la resolución del TEAC inmediatamente impugnada [Modelos 110, 201 y 300], que no han sido desvirtuadas por la parte demandante, era constatable el cese de la deudora principal en la que constituía su actividad empresarial [Epígrafe 833.2 IAE (RCL 1990, 1999) : Promoción inmobiliaria de edificaciones], desde finales del ejercicio 2003, al dejar de realizar operaciones con terceros. Lo que se erigía en causa de disolución de la sociedad [art. 104.1.d), Ley 2/1995, de 23 de marzo, entonces vigente], disponiendo los administradores, desde entonces, del plazo de dos meses para la convocatoria de la Junta a efectos de la adopción del acuerdo de disolución [art. 105.1, ídem]. Obligación que el demandante, entonces administrador de la deudora principal, soslayó..(..)."*

En la sentencia de 14.04.2011 el Tribunal Supremo reitera lo que implica el cese en la actividad haciendo remisión a la sentencia de 30.01.2007 (Rec. nº 7175/2001), donde indica que la constatación de esta situación pertenece al ámbito de la valoración de la prueba, la cual se pone de manifiesto a través de indicios que conducen, a criterio de la Administración a alcanzar la conclusión de que la entidad en cuestión ha cesado en su actividad, señalando:

*"(...) En concreto, que se haya producido el cese en la actividad y que existiesen deudas tributarias pendientes.*

*Con relación a la primera de las exigencias, esta Sala ha declarado que « el cese de actividades supone una situación fáctica, no jurídica, consistente en una situación de hecho caracterizada por una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico sin que se produzca conforme a Derecho la extinción o desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica. Esta desaparición ha de ser, además, completa, irreversible y definitiva, no bastando una cesación meramente parcial ni la suspensión temporal de las actividades, aunque dicha exigencia ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición íntegra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial », [Sentencia de 30 de enero de 2007 (RJ 2007, 1178) (rec. cas. núm. 7175/2001), FD Tercero].*

**Y la constatación de esta situación pertenece al ámbito de la valoración de la prueba que corresponde al Tribunal de instancia.**

*Pues bien, la Sentencia de instancia señala en el fundamento jurídico primero que el « acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria se dicta al amparo del artículo 40.1, segundo párrafo, de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490), General Tributaria, y ello en base a las siguientes consideraciones:*

*- La sociedad Vincke Automotive SA es deudora de la Hacienda Pública por un importe total de 4.878.471,59 €, siendo declarada fallida el 28 de noviembre 2002, según los artículos 163 y ss del Reglamento General de Recaudación (RCL 2004, 1453, 2019).*

*- Cesación completa e irreversible de la actividad, tal como se recoge en los indicios del punto cuarto de la resolución, abandonando la actividad definitivamente durante los últimos meses del año 1999.*

*- Administrador de dicha sociedad del citado responsable según información del registro Mercantil con fecha 31 de diciembre de 1999.*

*- Incumplimiento de los administradores de la normativa mercantil en el momento de la extinción ».*

Y, partiendo de lo recogido en el Acuerdo de derivación de responsabilidad, concluye que, « [a]nte la falta de una prueba directa para acreditar tal circunstancia, sin embargo a la misma se puede concluir de una u otra forma a través de indicios probados, a fin de que partiendo de éstos hechos conocidos se llegue por un proceso lógico deductivo, a estimar probada la existencia de otros hechos que son desconocidos.

Los indicios que a criterio de la Administración demandada acreditan que Vincke Automotive SA ha cesado en su actividad son:

- Estaba de alta en el IAE, epígrafe 833.2 "promoción de edificaciones", presentando baja en el Ayuntamiento de Barcelona el 14 de abril de 2000 por cese a 31 de diciembre de 1999.

- El 25 de abril de 2000 presenta en la AEAT el modelo 037 de declaración censal de modificación de datos por inactividad desde el 31-12-1999.

- En la Base de datos de la Inspección figura sin actividad.

En el Registro Mercantil figura cerrada la hoja por falta de depósito de cuentas de conformidad con el artículo 221 de la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), siendo el último año de depósito de las cuentas del año 2000. A continuación, se exponen las cuentas de los años 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000, que constan depositadas en el Registro Mercantil, donde se aprecia el cese de actividad.

Se ha de destacar también que en los ejercicios 2003 y 2004 no consta en el Registro Mercantil actividad alguna societaria, sin que se produzca el depósito de las cuentas sociales correspondientes al ejercicio 2001, 2002, 2003 y 2004, que se efectúa en el año 2006.

También obra en autos la existencia de una modificación estatutaria en el año 2001 y nombramiento revocaciones y reelecciones de administradores en el año 2002, pero hasta el año 2005 no existe ninguna actividad.

Se observa que de forma sistemática se incumple la obligación impuesta del depósito de las cuentas societarias establecida en el artículo 218 de la L.S.A, si bien las consecuencias de estos incumplimientos se limitan a no inscribir ninguna actividad societaria y en su caso a las oportunas sanciones».

Y, además, añade que « ese cese de actividad instado por la propia empresa venía corroborado porque de las cuentas de esos años se deducía claramente tal inactividad, sin que dicha parte haya acreditado otra realidad», y sin que pueda aceptarse « la presentación a posteriori de unas cuentas, que además de referirse a ejercicios posteriores confirman esa falta de actividad propia de una empresa como la referida deudora, y que por ello se dio de baja en los Registros oficiales » (FD Cuarto).

Por lo tanto, en la Sentencia impugnada se recoge de modo suficiente las razones por las que la Sala de instancia ha considerado probado el cese de actividad. Y, tal y como ha sido articulado el recurso de casación -, y, acertadamente, pone de manifiesto el Abogado del Estado en su escrito de oposición-, lo que realmente pretende el Sr. Herminio es revisar la apreciación de las pruebas llevada a cabo por el tribunal a quo, debiendo recordarse que tal operación sólo resulta posible en casación por el cauce de la letra d) del art. 88.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741), denunciando, lo que no ha sucedido en este caso, la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la apreciación de las practicadas resultó contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del art. 9.3 de la CE (RCL 1978, 2836) [Sentencias de 17 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5707/2007), FD Segundo; de 24 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 6676) (rec. cas. núm. 3394/2005), FD Primero; de 16 de febrero de 2009 (RJ 2009, 1239) (rec. cas. núm. 6092/2005), FD Cuarto; de 8 de febrero de 2010 (RJ 2010, 3300) (rec. cas. núm. 6411/2004), FD Cuarto; y Sentencia de 18 de octubre de 2010 (RJ 2010, 7392) (rec. cas. núm. 1787/2005), FD Quinto].

El TEAC se ha manifestado en el mismo sentido en resoluciones tales como el RG 2893-11 al 2898-2011, en el que se indica que el cese se ha producido a lo largo de un determinado ejercicio, pero no establece ni determina una fecha exacta de tal circunstancia y así se establece en su Fundamento de Derecho Tercero:

“En el presente caso se da el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.b) de la LGT 2003, ya que concurren los requisitos exigidos para ello: 1) la cesación de hecho de actividad de la deudora principal, que tuvo lugar durante el ejercicio 2006 tal y como se acredita en el expediente de gestión, teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes; y 2) la condición de administrador del interesado al tiempo del cese.(...)”

Y en el mismo sentido se ha pronunciado el TEAC en resolución de 24.09.2008 que considera el dato del cese en el IAE como un elemento más de la acreditación del cese en la actividad sin que el mismo sea en sí mismo determinante ya que, en este caso, la sociedad seguía dada de alta en el IAE:

“(…)

3º) Cese de actividad:

*–La Sociedad aunque sigue de alta en el Impuesto de Actividades Económicas –Epígrafe 647, ha cesado definitivamente en su actividad, no presentando autoliquidaciones desde el 20 de julio de 1998 (Modelo 111), ni tiene ingresos por ventas desde el ejercicio de 1998 (...)*”

Siendo esta resolución del TEAC corroborada por la Audiencia Nacional en sentencia de 10.05.2010 que considera ajustada a derecho la exigencia de responsabilidad prevista en el artículo 43.1.b) LGT

*(…) 2. En el acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria vino a establecerse: A) Que respecto a los períodos e impuestos comprobados, el sujeto pasivo había presentado declaración liquidación sólo por el ejercicio 1996 y, dada la incomparecencia del sujeto pasivo, no se mostraron las facturas que dan derecho a la deducción del IVA soportado, y respecto de los ejercicios 1997 /98, fueron descubiertas facturas cuyo IVA repercutido configura las bases imponibles de dichos ejercicios, hechos que fueron calificados por el inspector actuario como infracción tributaria grave. B) Que la deudora principal, aunque sigue de alta en el Impuesto de Actividades Económicas, ha cesado definitivamente en su actividad, dado que no presenta autoliquidaciones desde 20 de julio de 1998, ni tiene ingresos por ventas desde 1998, y en el Registro de Cooperativas Andaluzas no consta que haya sido disuelta y liquidada. C) Que de la inscripción registral resulta que al tiempo de cometerse las infracciones figuraban como miembros del Consejo Rector D. Donato, D. Eduardo y D. Hilario. D) Que la conducta observada por los mismos pone de manifiesto la presencia de culpa invigilando, al menos, y el parámetro para calificar la actuación de los mismos cuando menos denegligente, viene constituido por el conjunto de disposiciones legales infringidas [art. 41.1, Ley 2/1985, de Sociedades Cooperativas Andaluzas; art. 72, Ley 2/1999, de Sociedades Cooperativas Andaluzas; art. 43 de la Ley 27/1999, de Cooperativas; Art. 133.1, Real Decreto Legislativo 1564/1989, TR de la Ley de Sociedades Anónimas]. E) Que el incumplimiento por parte de los miembros del Consejo Rector de sus obligaciones de promover los mecanismos establecidos en la legislación para disolución y liquidación de la cooperativa [Art. 111.2, en relación con el 70.1, de la Ley 2/1999], cuanto menos ha de calificarse de omisión de la diligencia que exige el Art. 72.1 de la Ley 2/1999, en perjuicio de los acreedores de la entidad. (...)*

En estos supuestos, se considera acreditado el cese tras una valoración global de todos los elementos de prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica, como así se ha pronunciado la sentencia de la Audiencia Nacional 4742/2014 de 1 de diciembre; *“...la apreciación y valoración de la prueba debe ser algo integral y de conjunto y ponderarse con arreglo a las reglas de la sana crítica. La valoración de las pruebas debe estar presidida por la notas de globalidad, lógica, racionalidad e interrelación y debe realizarse desde principios de experiencia”*.

En conclusión, de las resoluciones y sentencias expuestas anteriormente se ha de deducir que el dato de la baja en el IAE en una actividad no es sino un dato o indicio más, junto con otros elementos de prueba, del cese fáctico de una actividad mercantil y que no puede ser elemento determinante para acreditar una fecha límite que condicione las deudas pendientes exigibles a las que se hace extensible el alcance de la responsabilidad del administrador, máxime en aquellos casos en los cuáles la entidad mercantil desarrolla varias actividades y cada una de ellas cesa en su actividad en fechas distintas y sucesivas.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

**ACUERDA**

ESTIMARLO fijando el siguiente criterio:

A los efectos de la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el cese de actividades ha de ser completo, definitivo e irreversible, no bastando una cesación meramente parcial o la suspensión temporal de las actividades. No obstante, la exigencia de paralización de la actividad mercantil ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición íntegra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial.

El cese de las actividades de una entidad mercantil, sin perjuicio de que pudiera ser un cese jurídico es, en la mayoría de la ocasiones, un cese de hecho, es decir, un elemento fáctico deducido de indicios que hacen presumir una inactividad, los cuales, entre otros, pueden ser la falta de actividad en las instalaciones, abandono del domicilio social, disminución significativa de compras y ventas, baja de trabajadores, falta de presentación de autoliquidaciones, presentación con resultados negativo o con importante disminución de sus importes, cancelación de cuentas bancarias, baja a efectos del IAE, etc.

Muchas son las sentencias que no sitúan este cese de hecho en un momento temporal concreto, sino a lo largo de un ejercicio, acorde con las circunstancias que, a través del mecanismo de la prueba, dejan constancia de esta ausencia de actividad. Entre otras, podemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de 24.01.2017 (Rec. 3034/2015).

Y siendo varias las actividades en las que una entidad figura dada de alta en el IAE, si la baja en este impuesto es uno de los indicios de los que se desprende el cese de hecho, pueden llegar a existir varias fechas de cese respecto de cada una de las actividades.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.