

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081757

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de abril de 2021

Sala 3.^a

R.G. 4442/2020

SUMARIO:

El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad subsidiaria. Administradores de personas jurídicas. Administrador de Derecho. Administrador de hecho. Requisito de continuidad en el ejercicio de la actividad del deudor principal. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si puede declararse la responsabilidad subsidiaria del art. 43.2 de la Ley 58/2003 (LGT) cuando el deudor principal no está activo al tiempo del inicio del procedimiento de declaración, aunque la deuda que constituya el alcance de la responsabilidad se refiera a un periodo en que sí lo estaba.

Se busca con este supuesto de responsabilidad hacer frente a la conducta siguiente: la presentación recurrente y sistemática de autoliquidaciones sin ir acompañadas del oportuno ingreso, que se efectúa con la finalidad de intentar evitar la declaración de responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que les podría ser imputada, en el supuesto de no presentarse las declaraciones, en aplicación de lo dispuesto por los arts. 42.1.a) y 43.1.a) de la Ley 58/2003 (LGT). Adviértase, en este sentido, que la presentación de autoliquidaciones sin ingreso impide la imposición de sanciones por no concurrir el tipo infractor del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT) y, por ende, la posible derivación de responsabilidad a los administradores por los arts. 42.1.a) ó 43.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT).

Del art. 43.2 de la Ley 58/2003 (LGT) se deduce que los requisitos que se exigen para la concurrencia del presente supuesto de derivación son los siguientes: que las deudas sean por tributos que deban repercutirse o que sean retenciones a trabajadores, profesionales u otros empresarios; que el responsable sea administrador de hecho o de derecho del deudor principal; que exista continuidad en la actividad del deudor principal; que la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa; y que se acredite que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

En el presente caso la controversia se limita al tercer requisito, esto es, a si existía o no continuidad en la actividad del deudor principal; en concreto, determinar cuándo debe darse la continuidad en la actividad del deudor principal.

A juicio del TEAR el deudor principal debe encontrarse en situación de continuidad en el ejercicio de su actividad en el momento del inicio del expediente de responsabilidad, porque si no continuara con la actividad en dicho momento, esto es, si hubiera cesado en la misma, la responsabilidad que cabría declarar es la del art. 43.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT).

En opinión del Director recurrente la continuidad en la actividad del deudor principal se refiere al momento en el que se computan las autoliquidaciones presentadas.

Pues bien, de la literalidad del art. 43.2 de la Ley 58/2003 (LGT) se infiere, a juicio del Tribunal Central, que para poder derivar la responsabilidad al administrador de hecho o de derecho es preciso que la sociedad realice una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente, pero sin ingreso mientras mantiene una actividad económica regular. El concepto de reiteración en la presentación de autoliquidaciones sin ingreso va referido al año natural en el que se presentan dichas autoliquidaciones, de forma que se entiende que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían.

Cabe concluir, pues, que la continuidad en el ejercicio de la actividad del deudor principal debe predicarse del año natural de presentación de las autoliquidaciones sin ingreso cuyo alcance podrá ser derivado al administrador mediante el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria. Dicho de otro modo, para poder derivar la responsabilidad al administrador es, por tanto, preciso que el deudor principal continúe en el ejercicio de su actividad al menos durante el año natural en el que se presenten las autoliquidaciones presentadas formalmente, pero sin ingreso, sin que sea necesario que la continuidad en su actividad persista en el momento de iniciarse el procedimiento de declaración de responsabilidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 43, 174, 176 y 191.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 27 de junio de 2019, recaída en la reclamación nº 08/00773/2016 interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Mediante acuerdo de 29 de octubre de 2014 se comunicó al obligado tributario, Don X, el inicio de un procedimiento de derivación de responsabilidad de carácter subsidiario, al amparo del artículo 43.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de las deudas de la entidad A, S.L., con un alcance de 15.362,89 euros. Dicho acuerdo se notificó al interesado el 23 de enero de 2015.

2.- El 18 de agosto de 2015 se notificó a Don X la caducidad del procedimiento iniciado, por haber transcurrido en exceso el plazo de seis meses sin haberse dictado resolución, y el inicio de un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, concediéndosele trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente para la presentación de alegaciones, no constando que presentara estas últimas.

3.- El 23 de septiembre de 2015 se dictó acuerdo por el que se declaró a Don X responsable subsidiario, en virtud del artículo 43.2 de la LGT, de las deudas de la entidad A, S.L., con un alcance de 15.362,89 euros, con el detalle siguiente:

CONCEPTO/PERÍODO	CUOTA INTERESES	RECARGO APREMIO	TOTAL INGRESADO
PENDIENTE 4T 2013 MOD.111-NO INGRESO DOMICILIACION	2.611,09	522,22	2.611,09
4T 2013 MOD.115-NO INGRESO DOMICILIACION	2.952,72	590,54	2.952,72
2T 2013 115-RET.ARREND	3.708,72	741,74	3.708,72
3T 2013 111-RT.ING.CTA	2.381,64	476,33	2.381,64
3T 2013 115-RET.ARREND	3.708,72	741,74	3.708,72
TOTAL	15.362,89	3.072,57	15.362,89

Señala el acuerdo de declaración de responsabilidad que:

"Por consiguiente, para derivar la acción de cobro de las deudas de una persona jurídica al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.2 de la LGT es necesario que concurren elementos configuradores de este tipo de responsabilidad:

a. En primer lugar, el responsable ha de tener la condición de administrador de hecho o de derecho de las personas jurídicas deudora.

b. En segundo lugar, la responsabilidad se va a referir solo a las deudas no satisfechas derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que hayan de retenerse por personas jurídicas a trabajadores, profesionales u otros empresarios.

c. En tercer lugar, el deudor principal debe encontrarse en situación de continuidad en el ejercicio de su actividad y así ha sucedido hasta el auto de declaración y conclusión de concurso de fecha 28/1/2015, que conllevo también la extinción de la mercantil.

d. En cuarto lugar, para que haya responsabilidad es necesario que el deudor principal presente autoliquidaciones sin ingreso de forma reiterada, esto es, cuando se presenten sin ingreso, en el año natural, al menos la mitad o más de las autoliquidaciones que corresponderían. Todo ello atendiendo a los criterios de cómputo de los aplazamientos y al concepto de autoliquidación sin ingreso de [sic] regulan los párrafos 3 y 4 del artículo 43.2.

e. Y finalmente, la responsabilidad requiere del responsable que la presentación de autoliquidaciones no obedezca a una voluntad o intención real de cumplir la obligación tributaria material objeto de autoliquidación".

El cumplimiento de los requisitos anteriores es desarrollado en el acuerdo obrante al expediente.

Cabe añadir para completar la exposición que la deudora principal, la entidad A, S.L, fue declarada fallida el 28 de octubre de 2014 y que continuó con su actividad hasta el día 28/1/2015, fecha en que se acuerda su extinción y la cancelación de su inscripción en el Registro Mercantil por el auto del Juzgado de lo Mercantil nº 10 de Barcelona de declaración y conclusión de concurso por insuficiencia de masa activa.

Segundo.

Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad se interpuso la reclamación nº 08/00773/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante), que fue estimada mediante resolución de 27 de junio de 2019 en los términos que siguen (la negrita es añadida):

<<TERCERO.- (.....)

Para derivar la acción de cobro de las deudas de una persona jurídica al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.2 de la LGT es necesario que concurren elementos configuradores de este tipo de responsabilidad:

En primer lugar, el responsable ha de tener la condición de administrador de hecho o de derecho de la sociedad.

En segundo lugar, la responsabilidad se va a referir solo a las deudas no satisfechas derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que hayan de retenerse por personas jurídicas a trabajadores, profesionales u otros empresarios.

En tercer lugar, el deudor principal debe encontrarse en situación de continuidad en el ejercicio de su actividad en el momento del inicio del expediente de responsabilidad. Y ello porque si la mercantil deudora principal no continuara con la actividad en el momento de iniciarse el expediente de derivación, esto es, hubiera cesado la misma, la responsabilidad que cabría declarar es la del artículo 43 apartado 1 letra b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

En cuarto lugar, para que haya responsabilidad es necesario que el deudor principal presente autoliquidaciones sin ingreso de forma reiterada, estableciendo el precepto lo que debe entenderse por reiteración.

Y finalmente, la responsabilidad requiere que con la presentación de las autoliquidaciones sin ingreso no haya una intención real de cumplir con las obligaciones tributarias.

CUARTO.-

En el presente caso, la Administración Tributaria inició un procedimiento para declarar la responsabilidad del hoy reclamante al amparo del artículo 42.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, mediante escrito notificado el 23/1/2015 y, poco después, el 28/1/2015, se dictó un Auto judicial declarando a la sociedad en estado de concurso voluntario y, a la vez, declarando la conclusión del concurso por insuficiencia de masa activa, disponiendo la extinción de la mercantil y la cancelación de su inscripción en los registros públicos. Sin embargo, el 18/8/2015, la Administración Tributaria inició un nuevo procedimiento porque el anterior había caducado. Pues bien, en esa fecha (la del inicio del nuevo procedimiento que dio lugar a la resolución ahora impugnada) es claro que la sociedad ya no estaba activa, por lo que no existía la continuidad en el ejercicio de la actividad que requiere el precepto respecto de la sociedad que presentó las autoliquidaciones sin ingreso de forma reiterada, con el fin de declarar la responsabilidad de su administrador.>>

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- El motivo por el que se ha interpuesto el presente recurso extraordinario de alzada es el criterio del TEAR, consistente en que la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.2 de la LGT no puede declararse cuando la entidad deudora principal no esté activa, aunque la deuda que constituya el alcance de la responsabilidad se refiera a un periodo en que sí lo estaba.

2.- Las deudas cuya acción de cobro se deriva corresponden a los trimestres segundo, tercero y cuarto de 2013, momento en que la sociedad deudora principal, A, S.L., estaba totalmente activa, dado que lo estuvo hasta el día 28 de enero de 2015, fecha en que se acordó su extinción por auto judicial.

Los acuerdos de declaración de responsabilidad son, como su propio nombre indica, meramente declarativos de una responsabilidad que existe ex lege. En ese sentido pueden citarse diversas sentencias y resoluciones, entre otras muchas. No están expresamente referidas a la responsabilidad del artículo 43.2 de la LGT, pero eso poco importa, dado que en todos los casos participan de esa misma condición declarativa. Así, puede citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2012, recurso de casación nº 5411/2008, cuando dice "(...) Para ello, debemos partir de que la derivación de la acción administrativa constituye una conditio iuris para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación ex lege del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley. (...)".

Abundando en la idea capital del origen legal de la posición del responsable, en fallos tales como las sentencias del Tribunal Supremo nº 6411/1993, de 30 de septiembre de 1993, FJ 1º; la nº 2356/2008, de 25 de abril de 2008, FJ 4º ; y la STS 6479/2012 de 27 de septiembre de 2012, FJ 3º, se encuentran afirmaciones de este calibre:

- El VÍNCULO LEGAL DEL RESPONSABLE se origina al cumplirse el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

- La posición deudora de los responsables no deriva de la realización del hecho imponible del tributo sino del ESPECÍFICO PRESUPUESTO DE HECHO DE LA RESPONSABILIDAD FIJADO POR LA LEY, que atribuye a aquellos la condición de obligados secundarios.

- Es decir, la obligación tributaria nace para los responsables cuando se ha producido el hecho imponible, y, además, el PRESUPUESTO DE HECHO DETERMINANTE DE LA RESPONSABILIDAD.

Consecuentemente, los denominados requisitos de exigibilidad se configuran como una *condictio iuris* para la exigibilidad de la deuda, pero la obligación *ex lege* del responsable surge con la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad establecido por la ley.

Debe además añadirse la sentencia del Tribunal Supremo nº 2356/2008, de 25 de abril de 2008, cuando en su FJ 2º dice que (la negrita es añadida): "En consecuencia, el responsable, desde el momento en que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad, no puede ser considerado como un tercero ajeno a la relación tributaria, sino el sujeto pasivo de una obligación que está pendiente de ser determinada y, por tanto, de pasar de la situación de iliquidez a la de ser una obligación líquida y exigible (...)".

Respecto del origen legal del responsable, puede citarse también la reciente STS de 10 de julio de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación 4540/2017, que ha venido a dar carta de naturaleza a las denominadas responsabilidades en cadena, en el bien entendido de que lo que se enlazan son los respectivos orígenes legales de la condición deudora, tanto del obligado principal (por y desde la realización del hecho imponible), como del responsable (por y desde la realización del presupuesto de su responsabilidad), sin perjuicio de la necesidad de ir declarando, ordenadamente, dichas responsabilidades.

Así, en su FJ 5º, recoge el fallo una interesante reflexión, cual es la de que los obligados tributarios del artículo 35.2 de la LGT son obligados principales con una posición de relación o vinculación jurídica directa e inmediata con el hecho imponible, o con alguna obligación relacionada estrechamente con el mismo, mientras que los responsables son en todo caso obligados tributarios (artículo 35.5 de la LGT), con una obligación material de pago que deriva, no de la realización del hecho imponible o de algún otro hecho relacionado con la obligación principal de pago, sino de un hecho ajeno al hecho imponible.

Hay que hacer referencia también a la resolución de ese Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de febrero de 2013, R.G. 3050-11, que examina la posible prescripción en un supuesto de responsabilidad.

En cuanto a la Audiencia Nacional, puede citarse la sentencia de 31 de marzo de 2014, recurso 125/2013.

Por lo tanto, la obligación del responsable es *ex lege* y requiere la correspondiente declaración para que pueda exigirse el pago de su alcance. En el caso de la responsabilidad subsidiaria, por disponerlo así el artículo 41.5 de la LGT. La responsabilidad, una vez nacida por la realización del presupuesto de hecho, puede declararse en cualquier momento y hasta que prescriba la acción correspondiente y en este sentido no hay ninguna norma que establezca, respecto de ninguna de las responsabilidades reguladas en esa Ley, que el momento de su declaración ha de ser uno u otro, como mantiene el TEAR respecto de la responsabilidad regulada en el artículo 43.2 de la LGT.

El TEAR parece interpretar que el inciso incluido en el artículo 43.2 de la LGT sobre la continuidad en el ejercicio de la actividad se refiere al momento de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, pero es evidente del tenor literal del precepto que se está refiriendo al momento en el que se computan las autoliquidaciones presentadas.

3.- El TEAR no explica si el criterio aplicado en relación con la responsabilidad del artículo 43.2 de la LGT, consistente en que la sociedad debe estar activa en el momento en que se inicie el procedimiento de declaración de responsabilidad, es asimismo de aplicación al resto de las responsabilidades, de manera que al conjunto de los requisitos en cada caso exigibles ha de añadirse otro, cual es el del momento que pueden iniciarse sus respectivos procedimientos, sin perjuicio de la prescripción. En este sentido, la resolución del TEAR no solo impone un requisito no exigido por la normativa reguladora sino que, además, carece de motivación suficiente.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del recurso y la fijación del criterio siguiente: "La responsabilidad tributaria puede ser declarada en cualquier momento desde su nacimiento, por el cumplimiento del presupuesto de hecho exigido por la Ley General Tributaria, y hasta su extinción por prescripción".

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) formuló en síntesis, en el plazo concedido a tal efecto, las alegaciones que siguen:

- Se solicita la desestimación del recurso extraordinario de alzada con base en los fundamentos establecidos por el TEAR en la resolución impugnada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

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

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si puede declararse la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.2 de la LGT cuando el deudor principal no está activo al tiempo del inicio del procedimiento de declaración aunque la deuda que constituya el alcance de la responsabilidad se refiera a un periodo en que sí lo estaba.

Tercero.

A la responsabilidad tributaria se refiere la LGT en el artículo 41 en los términos siguientes:

Artículo 41. Responsabilidad tributaria

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

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

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

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

4. (.....).

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

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

6. (.....)".

La responsabilidad tributaria como obligación de pagar una deuda ajena, constituye un instituto jurídico que proporciona al acreedor tributario mayor seguridad en el cobro de la deuda tributaria. El legislador ha establecido los supuestos de responsabilidad tributaria para reforzar las expectativas de conseguir el cobro de la deuda tributaria, es decir, como un medio para asegurar el pago del crédito tributario, junto a otros instrumentos como las medidas cautelares, la vía de apremio, etc.

En definitiva, la responsabilidad tributaria constituye una garantía del crédito tributario, una garantía personal, dado que se concede al acreedor un derecho de naturaleza personal frente a la persona del responsable y que no estaba obligada a pagar la deuda tributaria mientras que no se le declare responsable, por haber realizado el presupuesto específico de la responsabilidad tributaria. Por lo indicado, la responsabilidad tributaria sería en principio una garantía personal del crédito tributario, dado que aquí se coloca a un tercero junto al sujeto pasivo para pagar la deuda tributaria, y por una razón distinta a la realización del presupuesto de hecho realizado por dicho sujeto pasivo.

Realizado el presupuesto de la responsabilidad, la Hacienda Pública, a través de un procedimiento concreto, puede exigir el pago de la deuda tributaria a una persona "distinta" de la obligada inicialmente, sin perder el derecho contra el deudor principal, mediante el correspondiente acuerdo de declaración de responsabilidad. A partir de este momento, por tanto la Administración tributaria dará plazo de pago en periodo voluntario al responsable y si no se procede al pago en el plazo correspondiente, realizará forzosamente las deudas incluidas en el alcance de la responsabilidad, que se convierten en deudas propias del responsable. Así pues, la responsabilidad tributaria constituye una obligación de pago de la deuda ajena como consecuencia de haberse realizado el presupuesto marcado por la Ley, convirtiéndose el responsable también en obligado tributario a partir de la propia declaración de responsabilidad

La traslación jurídica de la obligación de pago al responsable exige un procedimiento autónomo regulado en los artículos 174 y siguientes de la LGT, de modo que el alcance de la responsabilidad se convierte en deuda propia del responsable.

El artículo 43 de la LGT concerniente a la responsabilidad subsidiaria señala en su apartado segundo, en la redacción aplicable a los hechos aquí examinados, lo siguiente:

"2. Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.

A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

Se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural señalado en el segundo párrafo no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas en el párrafo primero, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas".

El procedimiento para exigir la responsabilidad tributaria, como dijimos, se regula en los artículos 174 a 176 de la LGT:

Artículo 174. Declaración de responsabilidad

"1 . La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa .

2 . En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago , la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación . En los demás casos , dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación .

3 . El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria .

4 . El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables . El acto de notificación tendrá el siguiente contenido :

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto .

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto , órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos .

c) Lugar , plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable .

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

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

6 . El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley .

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta Ley ."

Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria

"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."

El supuesto de responsabilidad subsidiaria del administrador por las deudas por cantidades que deban retenerse o tributos que deban repercutirse a que alude el artículo 43.2 de la LGT fue introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Su razón de ser se señala en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, a cuyo tenor: "Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio".

Se busca con este supuesto de responsabilidad hacer frente a la conducta siguiente: la presentación recurrente y sistemática de autoliquidaciones sin ir acompañadas del oportuno ingreso, que se efectúa con la finalidad de intentar evitar la declaración de responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que les podría ser imputada, en el supuesto de no presentarse las declaraciones, en aplicación de lo dispuesto por los artículos 42.1.a) y 43.1.a) de la LGT. Adviértase, en este sentido, que la presentación de autoliquidaciones sin ingreso impide la imposición de sanciones por no concurrir el tipo infractor del artículo 191 de la LGT y, por ende, la posible derivación de responsabilidad a los administradores por los artículos 42.1.a) ó 43.1.b) de la LGT.

Del artículo 43.2 de la LGT antes transcrito se deduce que los requisitos que se exigen para la concurrencia del presente supuesto de derivación son los siguientes:

1º) Que las deudas sean por tributos que deban repercutirse o que sean retenciones a trabajadores, profesionales u otros empresarios.

2º) Que el responsable sea administrador de hecho o de derecho del deudor principal.

3º) Que exista continuidad en la actividad del deudor principal.

4º) Que la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa.

5º) Que se acredite que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

En el presente recurso extraordinario de alzada la controversia se limita al tercer requisito, esto es, a si existía o no continuidad en la actividad del deudor principal; en concreto, determinar cuándo debe darse la continuidad en la actividad del deudor principal.

A juicio del TEAR el deudor principal debe encontrarse en situación de continuidad en el ejercicio de su actividad en el momento del inicio del expediente de responsabilidad, porque si no continuara con la actividad en dicho momento, esto es, si hubiera cesado en la misma, la responsabilidad que cabría declarar es la del artículo 43 apartado 1 letra b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

En opinión del Director recurrente la continuidad en la actividad del deudor principal se refiere al momento en el que se computan las autoliquidaciones presentadas. Esta es la interpretación que asimismo ha seguido el órgano de recaudación que declaró la responsabilidad si se tiene presente lo que señala en el acuerdo de declaración.

Así, en efecto en el Antecedente de hecho cuarto de dicho acuerdo, relativo a los presupuestos objetivos de la responsabilidad, indica:

"3. De la existencia de continuidad en el ejercicio de la actividad del obligado principal.

Según los datos que se ponen de manifiesto en el expediente electrónico, la sociedad A, SL ha continuado durante el ejercicio 2013 con su actividad principal. En particular, tal situación se manifiesta porque:

- Atendiendo a su declaración censal, la sociedad consta dada de alta en el epígrafe correspondiente del Impuesto sobre Actividades Económicas en el ejercicio 2013.

- Atendiendo a la presentación de autoliquidaciones, la sociedad ha continuado presentando autoliquidaciones en el ejercicio 2013.

- Consultada la Base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, en los términos que figuran en el expediente, la sociedad se encontraba en situación de Alta en el ejercicio 2013."

Y, posteriormente, en el fundamento jurídico cuarto del acuerdo de declaración de responsabilidad se dice:

"CUARTO: De la continuidad de la sociedad en el ejercicio de su actividad social.

Tal y como se ha expuesto en el punto cuarto de los antecedentes y hechos, la sociedad A, SL ha continuado con su actividad hasta el día 28/1/2015, fecha en que se extingue la sociedad de acuerdo con el auto del Juzgado de lo Mercantil nº 10 de Barcelona."

De la literalidad del artículo 43.2 de la LGT y de la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 se infiere, a juicio de este Tribunal Central, que para poder derivar la responsabilidad al administrador de hecho o de derecho es preciso que la sociedad realice una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso mientras mantiene una actividad económica regular. El concepto de reiteración en la presentación de autoliquidaciones sin ingreso va referido al año natural en el que se presentan dichas autoliquidaciones, de forma que se entiende que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían.

Cabe concluir, pues, que la continuidad en el ejercicio de la actividad del deudor principal debe predicarse del año natural de presentación de las autoliquidaciones sin ingreso cuyo alcance podrá ser derivado al administrador mediante el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria. Dicho de otro modo, para poder derivar la responsabilidad al administrador es, por tanto, preciso que el deudor principal continúe en el ejercicio de su actividad al menos durante el año natural en el que se presenten las autoliquidaciones presentadas formalmente pero sin ingreso. Llama la atención en este sentido -aunque no sea la cuestión debatida en el presente recurso- que el órgano de recaudación haya incluido en el alcance de la derivación deudas correspondientes al cuarto trimestre de 2013 toda vez que la presentación de tales autoliquidaciones se produce en el ejercicio 2014.

Debiendo, en consecuencia, ser contemporánea la actividad económica del deudor principal con el año natural en que se presentan las autoliquidaciones sin ingreso cuyo alcance le será derivado al administrador, en el caso examinado en el presente recurso extraordinario la continuidad de la actividad en el año natural (2013) al que se refieren las autoliquidaciones sin ingreso no es objeto de discusión.

El problema surge porque cuando el 18 de agosto de 2015 se inicia el procedimiento de declaración de responsabilidad, ya se encontraba extinguida la sociedad deudora principal. En efecto, por auto de 28 de enero de 2015 del Juzgado de lo Mercantil nº 10 de Barcelona, de declaración y conclusión de concurso por insuficiencia de masa activa, se había acordado su extinción y la cancelación de su inscripción en el Registro Mercantil.

A juicio del TEAR el deudor principal debe encontrarse en situación de continuidad en el ejercicio de su actividad en el momento del inicio del expediente de responsabilidad, porque si no continuara con la actividad en dicho momento, esto es, hubiera cesado en la misma, la responsabilidad que cabría declarar es la del artículo 43 apartado 1 letra b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Este precepto establece que "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".

Este Tribunal Central no comparte la conclusión del TEAR. El presupuesto de hecho objetivo determinante de la responsabilidad, en el aspecto concreto al que se limita el presente recurso extraordinario de alzada, está constituido por la continuidad del ejercicio de la actividad del deudor principal en el año natural en que se producen las autoliquidaciones sin ingreso. La norma es clara al respecto y no permite concluir, en absoluto, que la continuidad en la actividad del deudor principal deba estar presente cuando se inicia el procedimiento de declaración de responsabilidad.

Detrás del planteamiento del TEAR subyace la consideración de que la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.2 de la LGT es incompatible con la regulada en el artículo 43.1.b) de dicha norma o, dicho con otras palabras, que ambas son excluyentes, de forma que una vez producido el cese de las actividades del deudor principal la responsabilidad subsidiaria a exigir al administrador sólo puede ser ya la regulada en el último precepto señalado.

Sin embargo, ninguna incompatibilidad cabe apreciar a nuestro juicio entre ambos supuestos de responsabilidad siempre que se den los presupuestos de hecho determinantes de cada uno de ellos. A este respecto debe indicarse que el propio TEAR de Cataluña en una resolución posterior a la impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada ha modificado su propio criterio en la línea que acabamos de señalar. Así, en efecto, la resolución del TEAR de Cataluña de 2 de junio de 2020, dictada en la reclamación económico-administrativa nº 08/2013/2016, dispone (la negrita es añadida):

<<SEXTO.- (.....)

La duda que puede surgir se refiere a la posible continuidad de la actividad en el momento de tramitar el procedimiento de declaración de responsabilidad. El motivo se encuentra en el posible solapamiento del supuesto

de responsabilidad subsidiaria aquí examinado y el establecido en el apartado 1 b) del mismo artículo 43 de la LGT. Se podría argumentar que, cuando se produce el cese en la actividad, ya entra en juego la responsabilidad del artículo 43.1 b), por lo que la ley ha tratado de cubrir el supuesto de que dicho precepto no sea aplicable por no producirse el cese.

Siendo lo anterior cierto, no obstante, ningún precepto o principio excluye la posible concurrencia de dos o más supuestos de responsabilidad, como ha reconocido expresamente el Tribunal Económico-Administrativo Central en dos Resoluciones de 30 de octubre de 2015 (00/03867/2015 y 00/03873/29015), de forma que la Administración puede declarar la responsabilidad por ambos conceptos, siempre que se cumplan los respectivos requisitos, con el alcance que a cada uno corresponda y, evidentemente, sin que ello le autorice a cobrar dos veces el importe de una misma deuda. Por ello procede concluir que no es exigible que la actividad se mantenga hasta la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad.>>

Afirma finalmente el Director recurrente que el TEAR no explica si el criterio aplicado en relación con la responsabilidad del artículo 43.2 de la LGT, consistente en que la sociedad debe estar activa en el momento en que se inicie el procedimiento de declaración de responsabilidad, es asimismo de aplicación al resto de las responsabilidades, de manera que al conjunto de los requisitos en cada caso exigibles ha de añadirse otro, cual es el del momento que pueden iniciarse su respectivos procedimientos, sin perjuicio de la prescripción. Concluye el Director que, en este sentido, la resolución del TEAR no solo impone un requisito no exigido por la normativa reguladora sino que, además, carece de motivación suficiente.

Pues bien, debemos señalar que el TEAR se ha limitado a revisar el supuesto concreto de responsabilidad que aplicó la Administración tributaria, el regulado en el artículo 43.2 de la LGT, y respecto de tal supuesto concluyó que el deudor principal debía estar activo en el momento del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad. No se aprecia, en consecuencia, falta de motivación alguna en la resolución del TEAR por el hecho de no explicar si la conclusión que alcanzó era extensible al resto de responsabilidades, pues ninguna obligación tenía de pronunciarse a ese respecto. Por tal motivo, resulta inadmisibles cualquier pretensión del Director recurrente de fijación de un criterio por este Tribunal Central que vaya más allá del concreto supuesto de responsabilidad aquí examinado.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

ESTIMARLO y fijar el criterio siguiente:

En el supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, la continuidad en el ejercicio de la actividad del deudor principal debe predicarse del año natural en el que se presentan las autoliquidaciones sin ingreso cuyo alcance podrá ser derivado al administrador mediante el acuerdo de declaración de responsabilidad. Dicho de otro modo, para poder derivar la responsabilidad al administrador es preciso que el deudor principal esté activo al menos durante el año natural en el que se presentan las autoliquidaciones sin ingreso, sin que sea necesario que la continuidad en su actividad persista en el momento de iniciarse el procedimiento de declaración de responsabilidad.

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