

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084250

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de octubre de 2021

Sala 3.^a

R.G. 4811/2018

SUMARIO:

Responsabilidad subsidiaria. Administradores de personas jurídicas. Supuestos. Incumplimiento de obligaciones. Conducta del administrador. *Voluntad de no cumplir con las obligaciones tributarias.* Del art. 43.2 de la Ley 58/2003 (LGT) se deduce que los requisitos que se exigen para la concurrencia del supuesto de derivación de responsabilidad subsidiaria 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.

Este último requisito, consistente en que dicha presentación no obedezca a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación, es un requisito de carácter subjetivo. Nos encontramos con un elemento intencional en donde se recoge una actuación culpable de la deudora principal a través del reclamante como administrador de la misma, excluyendo por tanto una posible calificación de responsabilidad objetiva del supuesto recogido en el art. 43.2 de la Ley 58/2003 (LGT).

Este elemento de culpabilidad necesita de una prueba, compuesta por una serie de indicios, que de forma conjunta pueda llevarnos a la conclusión de que con la actuación de la deudora principal se busca lograr un incumplimiento de las obligaciones de autoliquidación.

En este sentido, el párrafo quinto del reiterado art. 43.2 de la Ley 58/2003 (LGT) nos aclara cuándo nos encontramos con esa inexistencia real de cumplimiento de las obligaciones de autoliquidación, y así establece que «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».

En el presente caso, consta que la entidad deudora ha satisfecho créditos con vencimientos posteriores a las obligaciones tributarias a diversas entidades y otros créditos no preferentes a los créditos tributarios, lo cual determina que el Tribunal llegue a la conclusión de que queda acreditada la voluntad de no cumplir con las obligaciones tributarias objeto de autoliquidación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42 y 43.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 18/09/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 07/05/2018 contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, relativa a la reclamación nº 41/6068/2015.

En la Dependencia Regional de Andalucía de la Delegación de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se sigue procedimiento administrativo de apremio contra la entidad XZ SL (...) para el cobro de autoliquidaciones, con solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, por el concepto Retenciones a cuenta del IRPF del primer y cuarto trimestres de 2013 (...), primero, segundo, tercer y cuarto trimestres de 2014 (...), y retenciones e ingresos a cuenta procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles urbanos del tercer y cuarto trimestres de 2014 (...).

Segundo.

La Administración inicio un procedimiento de responsabilidad subsidiaria contra el aquí recurrente, uno de los miembros del consejo de administración de la deudora. Tras el preceptivo trámite de audiencia, y a la vista de las alegaciones que en el mismo formuló el interesado, el órgano de recaudación dicto acuerdo declarándola responsable subsidiaria del pago de las citadas deudas, al amparo de lo previsto en el artículo 43.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Tercero.

Contra el acuerdo anterior, notificado el 13 de marzo de 2015, se interpuso la reclamación nº 41/6068/2015 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, mediante escrito presentado el 1 de abril de 2015, que tuvo entrada en ese Tribunal el 6 de agosto de 2015, en el que solicitó la anulación del acto impugnado, alegando ausencia de declaración de fallido del deudor principal, que se ofreció a la Administración crédito suficiente para sufragar la deuda existente, y falta de causa para la declaración de responsabilidad subsidiaria

Reclamación desestimada en resolución de fecha 23 de marzo de 2018, de acuerdo a los siguientes Fundamentos:

"De acuerdo con la información del expediente administrativo remitido, consta que XZ SL presentó el 18 de agosto de 2014, fuera de plazo, autoliquidaciones, con solicitud de fraccionamiento, del concepto retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del primer y cuartos trimestres de 2013 (29.563,59 euros y 28.186,23 euros) y el primer y segundo trimestres de 2014 (46.874,19 euros y 45.575,36 euros), presentando posteriormente, en plazo y con solicitud de fraccionamiento, autoliquidaciones por el mismo concepto y período correspondientes al tercer y cuarto trimestres de 2014 (38.456,49 euros y 38.586,54 euros), peticiones de fraccionamiento que fueron inadmitidas, sin que contra dichos acuerdos se planteara recurso o reclamación.

Teniendo en consideración que el interesado era miembro del consejo de administración de la entidad XZ SL se le notificó el inicio de un procedimiento de responsabilidad subsidiaria al amparo de lo previsto en el artículo 43.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Dicho artículo dispone que «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».

En las alegaciones formuladas en el trámite de audiencia concedido el interesado manifestó que no existía documento que acreditase la declaración de fallido y que se ofreció a la Administración crédito suficiente para sufragar la deuda existente. Decía textualmente «la entidad Consejo General de Colegio de Enfermería de España reconoce adeudar a XZ SL la cantidad de Trescientos noventa mil euros. Por ello, esta parte considera que no procede responsabilidad subsidiaria alguna». La Administración, en el acuerdo derivatorio señala lo siguiente: «Según lo contestado por la entidad Consejo General de Colegio de Enfermería de España, no van a abonar la factura que se ofreció por la entidad deudora y que incluso hay un procedimiento judicial abierto».

Pues bien, en el expediente administrativo remitido si figura la declaración de fallido, fechada el 23 de enero de 2015. Respecto de dicha declaración, debemos señalar que constituye un acto de orden interno que ha de dictarse cuando la Administración ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro

del débito, de acuerdo con el artículo 61.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. Ahora bien, dicho acto no ha de ser notificado, de conformidad con la citada formativa, al deudor principal, ni al responsable, ya que dicho trámite no afecta a los derechos e intereses de este, de conformidad con el artículo 58 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Sin embargo, no hemos encontrado el documento en el que, según afirma el reclamante, el Consejo General de Colegio de Enfermería de España reconoce adeudar 390.000 euros a XZ SL, ni la contestación que dicha entidad debió realizar, teniendo en cuenta lo que se indica en el acuerdo derivatorio. Lo único que consta es que el 6 de octubre de 2014, con ocasión de las notificaciones de las providencias de apremio de las liquidaciones ..., XZ SL comunicó que tenía pendiente de cobro la factura nº 2/2014 (290.000 euros emitida a nombre del Consejo General de Colegios Oficiales de Enfermería de España), que el 27 de octubre de 2014 se emitió la diligencia de embargo ... en la que se declaraban embargados los créditos que el Consejo General de Diplomados de Enfermería, N.I.F.: ..., tuviera pendientes de pagar a la interesada hasta alcanzar 181.679,52 euros, y que el 5 de noviembre de 2014 el Consejo General de Colegio de Enfermería de España cumplimentó el anexo de la citada diligencia en la que se marcó la casilla destinada a indicar que «No se mantiene en la actualidad relación comercial con el obligado al pago».

El interesado en sus alegaciones ante este Tribunal vuelve a poner en duda la procedencia de la declaración de fallido de la sociedad (insiste en que se ofreció crédito suficiente), pero en el expediente constan las actuaciones ejecutivas llevadas a cabo con resultado manifiestamente insuficiente para poder solventar las deudas tributarias pendientes (entre otras, el embargo de cuentas en el Banco TW SA por importes de 140.500 euros y 19.500 euros, respecto de los se estimó tercería de mejor derecho interpuesta por la entidad bancaria, embargos de créditos, etc). Debemos señalar que si la entidad deudora mantiene un litigio con su cliente (en el escrito presentado el 6 de octubre de 2014 decía que el Consejo General era su único cliente y que le facturaba 290.000 euros trimestrales) lo que no puede pretender es que la Hacienda Pública se subrogue para cobrar sus deudas, porque ni la ley obliga a la Administración tributaria a efectuar tal subrogación ni el ejercicio de esas acciones, de llegar a efectuarse, implica que la entidad fuera solvente (una cosa es la solvencia y otra es la posibilidad de, llegado el caso, ser titular de un crédito a su favor). En este sentido, el reclamante siempre tiene la posibilidad, llegado el caso, de resarcirse de la responsabilidad declarada ejerciendo la correspondiente acción de repetición contra la deudora a la Hacienda Pública (no nos olvidemos que es a él, como miembro del consejo de administración de la entidad, a quien le compete instar el ejercicio de las acciones legales necesarias para el cobro de los créditos). En definitiva, consideramos ajustada a Derecho la declaración de fallida de la entidad deudora, cuya insolvencia material parece incuestionable a la vista de la documentación a nuestra disposición.

Tercero.

A juicio de este Tribunal, no cabe duda de que el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pretende atacar el comportamiento de empresas que sin cesar o paralizar su actividad, y sin presentar el concurso de acreedores, se limitan a presentar autoliquidaciones sin ingreso (en el supuesto aquí analizado se da en relación con las retenciones practicadas a los trabajadores) durante un período reiterado, circunstancia que es evidente que se ha producido porque no se han ingresado las retenciones ni del cuarto trimestre de 2013 ni de los cuatro trimestres de 2014, sin que exista una voluntad real de cumplir con el ingreso de la deuda tributaria, circunstancia que entendemos que también concurre, dado que consta la satisfacción de créditos posteriores a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad se devengaron, sin que los mismos fueran exigibles ni preferentes a los créditos tributarios. En consecuencia, consideramos procedente la responsabilidad declarada".

Cuarto.

Disconforme con la resolución del Tribunal Regional, notificada el día 7 de mayo de 2018, el recurrente interpuso el presente recurso de alzada el día 7 de mayo de 2018, alegando que la diligencia de embargo de créditos dirigido al Consejo General de Enfermería debió ser atendida, con lo que se habría pagado la deuda incluida en el alcance. Al mismo tiempo que dicho Consejo habría incumplido la citada diligencia de embargo y se convertiría en responsable solidario, a tenor del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

El presente supuesto de responsabilidad se basa en el artículo 43.2 de la LGT, en su redacción dada por el artículo 1.3 de la Ley 7/2012 de 29 de Octubre, el cual establece en su párrafo primero lo siguiente: "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... "

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

Cuarto.

Comenzando por el primer requisito, tal y como antes se ha puesto de manifiesto se exige que las deudas objeto de derivación se correspondan a tributos que deban repercutirse o que sean retenciones a trabajadores, profesionales u otros empresarios. En el presente caso todas las deudas objeto de derivación son retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos de trabajo, rendimientos de capital inmobiliario, y actividades profesionales, ejercicios 2013 y 2014, por lo que se cumple con este primer requisito de la derivación.

En segundo lugar exige el artículo 43.2 de la LGT que el responsable sea administrador de hecho o de derecho del deudor principal. En el expediente administrativo consta la información obtenida del Registro Mercantil en donde se pone de manifiesto que el recurrente ostentaba el cargo de administrador de la deudora principal, por lo que también cabe concluir que concurre el segundo requisito de la derivación.

Quinto.

Exige el artículo 43.2 de la LGT en tercer lugar que exista una continuidad de la actividad por parte de la deudora principal. Pues bien, la deudora principal siguió desarrollando las actividades que integran su objeto social, de acuerdo con las imputaciones de proveedores y clientes en la declaración anual de operaciones con terceras personas desde su constitución, al mismo tiempo que dada de alta en el Impuesto de Actividades Económicas, y continuó presentando declaraciones tributarias (4T/2014), datos que hacen llegar a este Tribunal a la conclusión de que queda acreditada la continuación de la actividad por parte de la deudora principal, sin que por otro lado esta cuestión sea objeto de controversia por el reclamante

Sexto.

El cuarto requisito que exige el artículo 43.2 de la LGT es que la presentación de las autoliquidaciones sin ingreso sea reiterativa.

En este sentido hay que traer a colación lo previsto en los párrafos segundo, tercero y cuarto del artículo 43.2 de la LGT, los cuales nos aclaran qué situación puede entenderse como que se ha producido esa reiteración en la presentación de las autoliquidaciones sin ingreso, y así dichos párrafos establecen lo siguiente:

"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".

En el presente caso, todas las autoliquidaciones pendientes fueron presentadas sin ingreso. Datos que hacen llegar a este Tribunal a la conclusión de que por parte de la deudora principal se está produciendo una presentación de las autoliquidaciones sin ingreso de forma reiterativa, tal y como exigen los párrafos segundo a cuarto del artículo 43.2 de la LGT en relación con el párrafo primero del citado artículo.

Séptimo.

Por último el artículo 43.2 de la LGT introduce un requisito de carácter subjetivo, consistente en que dicha presentación no obedezca a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación. Nos encontramos pues con un elemento intencional en donde se recoge una actuación culpable de la deudora principal a través del reclamante como administrador de la misma, excluyendo por tanto una posible calificación de responsabilidad objetiva de este supuesto recogido en el artículo 43.2 de la LGT .

Este elemento de culpabilidad necesita de una prueba, compuesta por una serie de indicios, que de forma conjunta pueda llevarnos a la conclusión de que con la actuación de la deudora principal se busca lograr un incumplimiento de las obligaciones de autoliquidación.

En este sentido, el párrafo quinto del artículo 43.2 de la LGT nos aclara cuándo nos encontramos con esa inexistencia real de cumplimiento de las obligaciones de autoliquidación, y así establece que "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".

En el presente caso, consta que la entidad deudora ha satisfecho créditos con vencimientos posteriores a las obligaciones tributarias a diversas entidades como QR SL, NP SL, LM y otros créditos no preferentes a los créditos tributarios, lo cual determina que este Tribunal llegue a la conclusión de que queda acreditada la voluntad de no cumplir con las obligaciones tributarias objeto de autoliquidación.

Octavo.

El recurrente aduce que la diligencia de embargo de créditos dirigido al Consejo General de Enfermería debió ser atendida, con lo que se habría pagado la deuda incluida en el alcance. Al mismo tiempo que dicho Consejo habría incumplido la citada diligencia de embargo y se convertiría en responsable solidario, a tenor del artículo 42.2 de la LGT.

En relación con este punto, se ha de señalar que en efecto, con fecha 28 de octubre de 2014 se notificó al Colegio General de Diplomados de Enfermería de España la diligencia de embargo de créditos N.º... por la que "SE DECLARAN EMBARGADOS los créditos a favor del mismo que tenga pendientes de pago a la fecha en que reciba esta diligencia, ya sean cantidades facturadas, pendientes de facturar o que no requieran facturación, así como aquéllos que sean consecuencia de prestaciones aún no realizadas derivadas de cualquier tipo de contrato en vigor con el citado obligado al pago, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario, los intereses y costas del procedimiento de apremio, por un importe total de 181.679,52 euros". Sin embargo, el 5 de noviembre de 2014 el Colegio General de Diplomados de Enfermería cumplimentó el Anexo de la citada diligencia en la que se marcó la casilla destinada a indicar que "No se mantiene en la actualidad relación comercial con el obligado al pago".

De acuerdo con lo anterior, en el momento de la notificación de la citada diligencia al Colegio General de Diplomados de Enfermería de España, se derivaría que dicho Colegio en octubre de 2014 no tenía una deuda con la entidad XZ SL, por lo que ha de considerarse conforme a Derecho la declaración de falencia y sin que hubiera responsables solidarios de la deuda.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.