

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090358

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de junio de 2023

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 5645/2022

### SUMARIO:

**Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.** *Incongruencia entre lo solicitado en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada.* **Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.** En el caso que nos ocupa, el TEAR no se pronunció en su resolución sobre el criterio cuya unificación solicitaba el Director, es decir, sobre si las ejecuciones hipotecarias y, en general, las ejecuciones de patrimonio del deudor principal por parte de sus acreedores han de ser consignadas como ejercicio de la actividad a los efectos de la determinación del momento del cese de la misma en relación con la responsabilidad subsidiaria regulada en el art. 43.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT), debido a que no se contenía en el expediente remitido por la AEAT al TEAR la identidad de los terceros que imputaron a la deudora principal los ingresos y gastos que menciona el TEAR entre 2011 y 2016.

Pues bien, así las cosas, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que el criterio aplicado es dañoso y erróneo, lo que no se produce en el presente caso, en cuanto el criterio considerado como tal por el recurrente no es el sostenido por el Tribunal Regional en su resolución, razón por la cual se acuerda inadmitirlo. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 43 y 242.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 21 de diciembre de 2021, recaída en la reclamación nº 08/03790/2018, interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad de carácter subsidiario del artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

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

1.- La entidad P, S.L. presentó autoliquidación en período voluntario correspondiente al 3T de IVA del ejercicio 2011, modelo 303, con solicitud de aplazamiento. Dicho aplazamiento fue denegado mediante acuerdo notificado el 25 de mayo de 2012. Al no producirse el ingreso de la deuda en el período voluntario de pago concedido con la denegación del aplazamiento, se notificó a la entidad la correspondiente providencia de apremio el 8 de agosto de 2012 por un importe de 36.800,68 euros, de los que 30.667,23 euros corresponden al principal y 6.133,45 euros al recargo de apremio ordinario.

2.- En el desarrollo de las actuaciones recaudatorias realizadas por la Administración tributaria y tras constatar que no se conocían más bienes o derechos embargables para el cobro del crédito se procedió a declarar a la entidad P, S.L. como deudor fallido el 29 de marzo de 2017.

3.- El 22 de noviembre de 2017 se notificó a Don X la comunicación de inicio de actuaciones y puesta de manifiesto del expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), por la deuda no satisfecha por la entidad P, S.L., con el siguiente desglose:

CONCEPTO/PERIODO	CUOTA + INTERESES	RECARGO APREMIO	IMPORTE INGRESADO	TOTAL PENDIENTE

3T 2011 303-I.V.A.	30.667,23	6.133,45	1.770,00	35.030,68
<b>TOTALES:</b>	<b>30.667,23</b>	<b>6.133,45</b>	<b>1.770,00</b>	<b>35.030,68</b>

Tramitado el expediente, el día 1 de febrero de 2018 dictó la Administración tributaria el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria por el artículo 43.1.b) de la LGT, que fue notificado a Don X el 1 de marzo de 2018.

En el acuerdo de derivación de responsabilidad se recogen, en lo que aquí interesa, los extremos siguientes:

a) La entidad P, S.L. se constituye por tiempo indefinido el 15 de septiembre de 1999. Su objeto social es la compra y venta de toda clase de fincas rústicas y urbanas, así como la promoción y construcción inmobiliarias, dándose de alta en el epígrafe 833.2 del IAE que corresponde a promoción inmobiliaria de edificaciones. La administración de la entidad se confirió en el momento de la constitución de la sociedad, de forma mancomunada y por plazo de diez años, a Don X y a otra persona, quienes a fecha 3 de septiembre de 2009 son reelegidos como administradores mancomunados por plazo de diez años y figuran como administradores en el momento del cese de actividades de la entidad.

De los datos del Registro Mercantil no consta que se haya acordado su disolución, ni que se haya iniciado el procedimiento de liquidación, ni que se haya extinguido la personalidad jurídica ni, por último, que se haya declarado en concurso.

b) Cese efectivo de la actividad de la entidad P, S.L.

De la documentación que obra en el expediente electrónico resulta que P, SL vino ejerciendo las operaciones propias de la actividad que se corresponden a su objeto social de forma habitual, declarando ventas/ingresos y compras/pagos, e imputándole las mismas, desde su constitución hasta el tercer trimestre del año 2011, en el que se produjo el cese de su actividad.

El momento del cese de la actividad de la sociedad se entiende fijado conforme a los siguientes datos y hechos:

- Analizando el modelo 347, de operaciones con terceros, presentado por la deudora y por sus clientes y proveedores respecto a los cinco últimos años de actividad podemos concluir que la actividad disminuyó considerablemente en el ejercicio 2010 tal y como se refleja en la siguiente tabla (importes expresados en euros).

EJERCICIO	INGRESOS DECLARADOS	PAGOS DECLARADOS
2012	-	-
2011	-	-
2010	256.800,00	74.035,91
2009	464.507,14	437.522,92
2008	774.205,97	802.134,43

La última operación con trascendencia tributaria imputada corresponde a una operación de compra en el tercer trimestre de 2011 por la entidad "R, SOCIEDAD CIVIL".

- En relación a las declaraciones-liquidaciones presentadas por P, SL, según los datos que constan la base de datos de la Agencia Tributaria y en los términos que constan en el expediente electrónico, en el ejercicio 2011, la sociedad presentó las autoliquidaciones correspondientes a 1T, 2T y 3T del IVA y las autoliquidaciones del IRPF modelo 111 correspondiente al período 1T, 2T y 3T, que fueron presentadas con ingreso.

Las últimas declaraciones informativas presentadas, modelos 347 y 190, corresponden al ejercicio 2010.

Desde el ejercicio 2010, la entidad P, SL no presenta sus cuentas anuales al Registro Mercantil.

Concluye el acuerdo de derivación de responsabilidad que "de acuerdo con la información relatada, se pone de manifiesto la falta de actividad de la sociedad P, SL desde el tercer trimestre de 2011, pudiéndose fijar en esa fecha el cese completo, definitivo e irreversible de su actividad, al no contar con medios materiales y personales para el desarrollo de su objeto social".

c) Administrador vigente en el momento del cese.

En el momento en que se produjo dicha situación de cese de la actividad empresarial (tercer trimestre de 2011) en el Registro Mercantil figuraba inscrito como administrador mancomunado de la sociedad Don X.

El nombramiento para dicho cargo consta en el Registro Mercantil de la sociedad como consecuencia de la escritura otorgada el día 30 de julio de 2009, en la que quedó nombrado como administrador mancomunado, por plazo indefinido, Don X.

d) En cuanto a la alegación del interesado sobre la inexistencia de cese de la actividad mientras él fue administrador social, se dice en el acuerdo lo siguiente:

"El recurrente expone en sus alegaciones, que el Sr. X cesó en su cargo de Administrador de la sociedad P, SL en fecha 6 de octubre y que fue nombrado como nueva administradora la sociedad G, SL, quedando dicho cese y nombramiento recogido en escritura pública.

Pues bien, en contra de lo alegado por la recurrente, dichos hechos no son obviados por la Administración ya que se incluye en la puesta de manifiesto del presente expediente de derivación, copia del historial registral completo de la sociedad P, SL, haciendo mención expresa de dicho cambio de administradores en el informe de fallido, incluido en la puesta de manifiesto tal como reproduce Sr. X en sus alegaciones.

El recurrente afirma que le es de interés a nuestra dependencia obviarlo, circunstancia que no obedece a ningún interés por parte de esta Unidad de Recaudación más allá del hecho de que el presupuesto objetivo por el que se sigue este procedimiento se basa en el artículo 43.1 b) de la Ley General Tributaria, estableciéndose el momento del cese de la actividad en el tercer trimestre de 2011, es decir en el periodo comprendido entre el 1 de julio de 2011 y 30 de septiembre de 2011, periodo en el que tal como reconoce el propio recurrente, ostentaba el cargo de administrador el Sr. X, por lo que el cese de la misma en su cargo se corresponde con un momento posterior al expuesto.

(.....).

En tercer lugar, el recurrente manifiesta la inexistencia de cese en la actividad económica de la compañía durante el tiempo en que el compareciente desempeñó el cargo de administrador social, aportando a efectos acreditativos copia del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio 2011.

Analizando el balance aportado, se aprecia que las cuentas anuales son de fecha 6 de octubre de 2011 por lo que aparece reflejada las operaciones realizadas hasta esa fecha, no durante todo el ejercicio 2011.

En particular, si nos centramos en los ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias, tal como sugiere la recurrente, estos ascienden a 803.942,69 euros.

Cabe destacar, que la última y única operación de ingresos que tiene imputada, P, SL en el ejercicio 2011, y que se menciona en la comunicación de inicio en cuestión, es la venta realizada a la empresa vinculada "R, SOCIEDAD CIVIL" (N.I.F:.....) por importe de 803.358,40 euros, operación que se produce en el tercer trimestre del 2011.

Entendemos, por tanto que no existen operaciones de importe relevante excluyendo la anterior, ya que la diferencia entre la cifra de ingresos que aparece en el balance, 803.942,69 euros y la mencionada, 803.358,40 euros es de 584,29 euros.

La recurrente en ningún momento aporta pruebas adicionales tales como facturas o contratos que demuestren que la sociedad llevaba a cabo operaciones relacionadas con el objeto social de la misma distinta de la ya mencionada y tenida en cuenta por esta Unidad, es decir, no aporta pruebas adicionales tales como facturas o contratos posteriores al tercer trimestre de 2011.

La última operación y única operación llevada a cabo por la sociedad es la efectuada en el tercer trimestre imputada, que no declarada, con la sociedad "R, SOCIEDAD CIVIL" (N.I.F:.....), no habiendo demostrado la recurrente lo contrario.

Las últimas autoliquidaciones presentadas por la sociedad P, SL hasta la fecha fueron las correspondientes al tercer trimestre de 2011.

La sociedad P, SL se encontraba dada de baja en el epígrafe 833.2 Promoción inmobiliaria de edificaciones del Índice de Actividades Económicas, declarando ella misma a través del Modelo 036 el cese por fin de actividad con efectos desde el 19 de diciembre de 2008.

En base a todo lo anterior, procede afirmar, que la sociedad P, SL cesó en su actividad en el tercer trimestre de 2011, sin que el recurrente haya justificado lo contrario, al transmitir la totalidad de sus activos en dicho trimestre".

## **Segundo.**

Frente al acuerdo de derivación de responsabilidad interpuso el obligado tributario, Don X, la reclamación nº 08/03790/2018 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante) el día 12 de marzo de 2018, alegando -en palabras del TEAR- lo que sigue:

1. Nulidad del Acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria puesto que no contiene la motivación suficiente para que pueda ejercer su Derecho a defensa.

2. No tenía la condición de administrador social en el momento del supuesto cese de la actividad de la entidad. En este sentido, consta inscrito como administrador la entidad G, SL. desde fecha 20 de octubre de 2011 y en el momento de su cese, el 6 de octubre de 2011, la deudora principal no había cesado en sus actividades. En lo que respecta al cese de la deudora principal, según la legislación mercantil debe transcurrir un año para poder afirmarse el cese en la actividad societaria.

3. No puede apreciarse en su conducta negligencia alguna mientras fue administrador social.

. El TEAR dictó resolución estimatoria el 21 de diciembre de 2021 con base n la siguiente argumentación:

<<CUARTO.- Según el art. 43.1.b) LGT:

(.....)

Del citado art. 43.1.b) LGT y la consolidada doctrina manifestada por el Tribunal Supremo (TS en adelante) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC en adelante) cabe señalar los requisitos que deben darse para que surja la responsabilidad subsidiaria:

(.....).

b) Cese de la actividad por parte de la entidad deudora principal.

El cese tiene un contenido fáctico, no jurídico, por lo que carece de contenido formalista, siendo únicamente necesario que la cesación en la actividad sea completa y presumiblemente irreversible, lo cual debe quedar probado en el expediente por la Administración Tributaria. Dicho de otro modo, existe el cese cuando la persona jurídica no realiza en la práctica ninguna actividad, con independencia de que se hubiera disuelto y liquidado.

En este sentido, el TS en la Sentencia de 9.5.2013, núm. rec. 6329/2010, señala lo siguiente:

[...] "cese de actividades" 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"

Asimismo, el cese de la actividad no requiere un determinado tiempo de inactividad como ha manifestado el TEAC en la Resolución 460/2015 de 25.6.2015:

"El transcurso del concreto periodo de inactividad que se pueda establecer en la normativa reguladora de las sociedades mercantiles como causa de disolución, no es exigible como requisito para poder declarar la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria".

(.....).

QUINTO.- En lo que se refiere al cese de actividades de la deudora principal, teniendo en cuenta que dicho cese tiene un contenido fáctico según lo indicado en en apartado anterior, conforme los datos obrantes en el expediente no puede situarse en el tercer trimestre del año 2011.

Al respecto, es cierto, como afirma la Administración Tributaria, que la última autoliquidación presentada por P, SL se refiere al citado tercer trimestre y que a partir del año 2011 la entidad, según se desprende del modelo 347 correspondiente a varios ejercicios, deja de declarar ingreso o pago alguno.

No obstante lo señalado, toda vez que el cese debe referirse a una situación de hecho constatable, en el presente caso se aprecia en el referido modelo 347 correspondiente a varios ejercicios que en el año 2011 y hasta el año 2016 seguía realizando pagos según imputaciones de terceros, concretamente por importe total superior a 80.000 euros, y que en el año 2014 le imputaron ingresos por un importe de 672.423,50 euros, por lo que no se puede afirmar que el cese de actividades de forma definitiva e irreversible de P, SL deba situarse en el tercer trimestre del año 2011 según exige el TS en la Sentencia de 9.5.2013, núm. rec. 6329/2010 para que pueda proceder la declaración de responsabilidad tributaria del art. 43.1.b) LGT.

Asimismo, por el importe de los ingresos y pagos imputados en los años 2011 y siguientes señalados, tampoco puede inferirse que la entidad se haya mantenido con el nivel mínimo de actividad o derivado de la simple

inercia del tráfico comercial referido por el TEAC en la Resolución 460/2015 de 25.6.2015 con el único fin de evitar la exigencia de responsabilidades.

Por tanto, no cabiendo situar el cese de la deudora principal en el tercer trimestre de 2011 con el momento en el que deja de ser administrador el recurrente, este Tribunal debe proceder a estimar la presente reclamación>>.

## 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 TEAR fundamenta su fallo en que considera que el cese de la actividad de la sociedad deudora principal no se produjo en el tercer trimestre de 2011, porque:

"(...) en el presente caso se aprecia en el referido modelo 347 correspondiente a varios ejercicios que en el año 2011 y hasta el año 2016 seguía realizando pagos según imputaciones de terceros, concretamente por importe total superior a 80.000 euros, y que en el año 2014 le imputaron ingresos por un importe de 672.423,50 euros, por lo que no se puede afirmar que el cese de actividades de forma definitiva e irreversible de P, SL deba situarse en el tercer trimestre del año 2011 (...);"

Estas cifras que recoge el TEAR se encuentran en el documento denominado en el índice del expediente remitido del siguiente modo:

4.1.3.1.6. - Información cese P, SL 87 679ECEFE55A99FAFB10A836B6C352B6344186971

La explicación de estas cifras es la siguiente:

En relación con los ingresos: Si bien en 2014 existe una imputación de elevado importe (672.423,50 euros), dicho importe es imputado por SOCIEDAD DE GESTIÓN DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA SA (SAREB). Es decir, esta imputación y de quien viene, no hace más que confirmar el cese de actividad de la entidad, que culmina con la transferencia de los inmuebles (y sus hipotecas) a la SAREB. Es decir, este supuesto ingreso no proviene de relaciones comerciales, sino de la ejecución de su patrimonio.

En relación con los gastos:

- 2012: La única imputación corresponde a CATALUNYA BANC SA.
- 2013 en adelante: Todas las imputaciones corresponden a la SAREB.

Por lo tanto, no se trata de movimientos resultado del ejercicio de la actividad, que son los trascendentes para determinar el cese en la misma, sino de la ejecución hipotecaria del patrimonio de la deudora principal y de alguna otra operación de carácter meramente marginal.

Es relevante destacar que el propio declarado responsable no recurrió a estas cifras en su defensa, en el procedimiento de declaración de responsabilidad ni tampoco, a la vista del resumen que hace el TEAR en su resolución, en el económico-administrativo.

2.- El cese de hecho y la actividad residual consistente en la liquidación de los activos restantes, que no hace sino confirmar el cese de hecho y que incluso puede dar lugar a regularización y liquidación tributaria posterior al cese de hecho.

2.1.- La actividad residual como acreditativa del cese de hecho.

Sabemos que el cese de hecho es perfectamente compatible con ciertas actividades residuales y necesarias, como pueden ser la presentación de declaraciones, la liquidación de activos o la reclamación de créditos, que por su finalidad liquidatoria de la actividad, y su naturaleza residual, acreditan y son el mejor indicio del cese de hecho.

Recientemente, por ejemplo, la RTEAC de 16 de febrero de 2021, RG 464-2018, abordó el caso de la actividad residual, así la Administración ubicó el cese de hecho en el 2T de 2012, y sin embargo la parte actora replicó que se mantuvo cierta actividad hasta 2013. El TEAC replica que "el cese de actividad que requiere la Ley, no puede identificarse con la desaparición íntegra de toda actuación pues a poco complejo que sea el ámbito en que una empresa se mueve, la simple inercia del tráfico comercial mantiene necesariamente un nivel mínimo de actuaciones que no es incompatible con el cese de actividad a los efectos de la de la LGT".

Y es de señalar cómo esta RTEAC hace cita de la STS de 30 de enero de 2007, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 7175/2007, Emilio Frías Ponce, en cuyo FJ 3º podemos leer que:

"[...] Conviene significar, ante todo, 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."

Y, en este sentido, podemos citar la RTEAC de 15 de noviembre de 2021, RG 1679-2019, que abunda en la actividad residual, no ya compatible, sino acreditativa del cese de hecho. Así, ante la alegación de no poder apreciarse el cese de hecho estándose presentando declaraciones tributarias con contenido negativo o sin actividad, replica el TEAC, FJ 5º, que precisamente tales autoliquidaciones denotan el cese de actividad, sin que se hayan aportado pruebas o indicios que evidencien lo contrario. Y acudiendo a la jurisprudencia contenciosa, recuerda el TEAC 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".

2.2.- La actividad residual consistente en la liquidación de los activos restantes, que no hace sino confirmar el cese de hecho, y que incluso puede dar lugar a la regularización y liquidación tributaria posterior al cese de hecho.

El Tribunal Regional ha tomado por elemento impeditivo o infirmante de la inferencia administrativa, a nuestro juicio, algo que no es tal, sino su más sólido indicador: la liquidación del activo. Éste es el indicio más sólido posible del cese de hecho en la actividad.

Y es que, en puridad, estamos ante una evidencia dispensada de prueba o que se prueba por sí misma, qué mejor indicio del cese de la actividad que la liquidación y venta de los activos con que se venía realizando esa actividad.

Y así nos lo tiene dicho el Supremo, podemos acudir a la STS de 9 de mayo de 2013, Contencioso sección 2ª, casación 6329/2010, Juan Gonzalo Martínez Mico, cuando en su FJ 4º para un caso de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT, nos dejó dicho que la conclusión fáctica acerca del cese de facto de la actividad mercantil, no se desvirtúa por la circunstancia de que algunos años después de dicho cese de facto se produjeran determinados actos tendentes a la liquidación del haber social de la entidad inactiva, que dieran a su vez lugar a una regularización tributaria, que también determinara responsabilidad del administrador social, en cuanto causante o colaborador de la infracción tributaria correspondiente a dichas enajenaciones de activos, pues la mera realización de activos remanentes de una entidad inactiva desde hacía años no constituye una prueba acerca de la reanudación de su actividad, sino más bien de confirmación de la paralización que ya se había apreciado; actos de realización de activos remanentes que, por otra parte, pueden dar lugar a la regularización tributaria que resulte procedente respecto de los mismos, que no puede entremezclarse con el tratamiento de la responsabilidad del administrador social negligente a la hora de disolver y liquidar ordenadamente la sociedad con deudas tributarias pendientes, en lugar de permitir el cese de facto de su actividad.

En este sentido, podemos ya concluir con cómo en su día la Sala contenciosa de la Audiencia Nacional recordó la compatibilidad del cese de hecho con una actividad residual consistente en la reclamación de los créditos pendientes. Efectivamente, la SAN de 26 de febrero de 2018, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 957/2016, Begoña Fernández Dozagarat, nos advirtió de que los administradores han de hacer todo aquello que una actuación diligente exija, y tienen instrumentos jurídicos para adoptar las medidas encaminadas a la disolución y liquidación de la sociedad cuando ésta ha cesado en su actividad, y el hecho de reclamar unas cantidades pendientes no puede esconder que la entidad no podía generar recursos con los que atender sus deudas, por lo que lo correcto habría sido la disolución.

3.- Al objeto de evitar que se produzcan en el futuro valoraciones como la hecha por el TEAR, que, a nuestro juicio, distorsiona la realidad mercantil y supone en la práctica la imposibilidad de declarar responsabilidad alguna

al administrador del cese en base al artículo 43.1 b) de la LGT en numerosos casos -todos los que incluyan procedimientos de ejecución de acreedores-, se solicita que ese Tribunal Económico-Administrativo Central unifique criterio en esta cuestión.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la fijación del criterio siguiente:

"Las ejecuciones hipotecarias y, en general, las ejecuciones del patrimonio del deudor principal por parte de sus acreedores, no serán consideradas como ejercicio de la actividad a los efectos de la determinación del momento del cese de la misma en relación con la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1 b) de la LGT."

#### **Cuarto.**

El obligado tributario que tuvo en su día la condición de interesado ante el TEAR (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 LGT), no formuló alegaciones en el plazo concedido al efecto.

### **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.**

Dispone el artículo 43.1.b) de la LGT:

"Artículo 43. *Responsables subsidiarios*

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 hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago".

El órgano de recaudación de la AEAT considera en el acuerdo de declaración de responsabilidad que el cese de actividades de la deudora principal se produjo en el tercer trimestre del año 2011, momento en el que continuaba siendo administrador de aquélla el declarado responsable, cuyo cese en dicho cargo tuvo lugar el 6 de octubre de 2011.

El TEAR sostiene, contrariamente a lo indicado por el órgano de recaudación de la AEAT, que "En lo que se refiere al cese de actividades de la deudora principal, teniendo en cuenta que dicho cese tiene un contenido fáctico según lo indicado en el apartado anterior, conforme los datos obrantes en el expediente no puede situarse en el tercer trimestre del año 2011". Y es que, según el TEAR, en el año 2011 y hasta el año 2016 seguía la deudora principal, entidad P, SL, realizando pagos según imputaciones de terceros, concretamente por importe total superior a 80.000 euros, y en el año 2014 le imputaron ingresos por un importe de 672.423,50 euros, por lo que no se puede afirmar que el cese de actividades de forma definitiva e irreversible de P, SL deba situarse en el tercer trimestre del año 2011 según exige el TS en la Sentencia de 9.5.2013, núm. rec. 6329/2010 para que pueda proceder la declaración de responsabilidad tributaria del art. 43.1.b) LGT.

El Director recurrente no niega la realidad de las operaciones mencionadas por el TEAR pero manifiesta que tales operaciones, lejos de constituir un impedimento para apreciar el cese de hecho de la actividad de la deudora principal en el tercer trimestre de 2011, lo confirman, porque no son movimientos resultado del ejercicio de la actividad comercial, que son los trascendentes para determinar el cese en la misma, sino de la ejecución hipotecaria del patrimonio de la deudora principal y de alguna otra operación de carácter meramente marginal.

Así, en concreto, señala el Director recurrente que:

(i) el importe de 672.423,50 euros en 2014 es un ingreso imputado a la deudora principal por SOCIEDAD DE GESTIÓN DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA SA (SAREB), de forma que tal imputación no hace más que confirmar el cese de actividad de la entidad, que culmina con la transferencia de los inmuebles (y sus hipotecas) a la SAREB. Es decir, este supuesto ingreso no proviene de relaciones comerciales, sino de la ejecución de su patrimonio.

(ii) En relación con los gastos: en 2012 la única imputación corresponde a CATALUNYA BANC, SA y en 2013 todas las imputaciones corresponden a la SAREB.

## Tercero.

El artículo 242.1 de la Ley General Tributaria dispone en qué casos se admitirá el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que como tal medio extraordinario, tiene motivos tasados de impugnación, señalando:

"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía."

En el presente caso el Director recurrente considera errónea la resolución del TEAR por haber concluido que no se había producido el cese de la actividad de la deudora principal en el tercer trimestre del año 2011 en la medida en que según los datos obrantes al expediente existieron desde el año 2011 y hasta el año 2016 imputaciones de pagos e ingresos a aquélla por parte de terceros. Alega el Director, sin embargo, que las operaciones que el TEAR menciona no corresponden al ejercicio de la actividad sino a la ejecución del patrimonio de la deudora principal o a algún movimiento marginal, y dada su naturaleza lo que hacen es precisamente confirmar el cese de la actividad de la entidad P, SL en el tercer trimestre del año 2011.

El TEAR, cuando menciona las imputaciones de pagos e ingresos a la deudora principal desde 2011 hasta 2016, no identifica a los terceros que las realizan. El Director recurrente manifiesta en su escrito de alegaciones que tales terceros fueron SOCIEDAD DE GESTIÓN DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA SA (SAREB) y CATALUNYA BANC, SA.

En el índice del expediente electrónico, en el punto "4.1.3.1.6. - Información cese P, SL 87 679ECEF55A99FAFB10A836B6C352B6344186971" al que se refiere el Director en su recurso, consta un documento titulado "INFORMACIÓN BASE DE DATOS P, SL NIF (.....)" en el que se contiene, en lo que concierne al MOD. 347 INGRESOS Y PAGOS RESUMEN VARIOS EJERCICIOS relativo a la deudora principal, los importes declarados e imputados, correspondientes tanto a los ingresos como a los pagos, en los ejercicios 2008 a 2016. Entre dichos importes figura el de 672.423,50 euros como ingreso imputado en 2014 y también los siguientes como pagos imputados: 27.901,19 euros (2011), 27.675,74 euros (2012), 15.467,31 euros (2013), 9.732,06 euros (2014), 3.882,01 (2015) y 3.192,83 euros (2016). Estos pagos imputados son, en total, como dice el TEAR, superiores a 80.000 euros. Pero ninguna información contiene el citado documento, ni ningún otro del expediente, acerca de la identidad de los terceros que realizaron tales imputaciones.

No obrando al expediente remitido por la AEAT al TEAR la identidad de los terceros que imputaron a la deudora principal los ingresos y pagos que menciona el TEAR en los ejercicios 2011 a 2016, es obvio que dicho órgano económico-administrativo no pudo tenerla en cuenta a la hora de emitir su fallo. Tampoco este Tribunal Central puede constatar dicha identidad.

Con independencia de que pudiera asistir la razón al Director recurrente en el caso de que las operaciones imputadas mencionadas por el TEAR correspondieran a los terceros indicados por aquél, lo cierto es que dicho órgano económico-administrativo emitió su fallo sin conocer la identidad de tales terceros. Resulta claro, pues, que el TEAR consideró las operaciones mencionadas como movimientos propios y ordinarios de la actividad económica desarrollada por la deudora principal y demostrativos, por ende, de que no se había producido el cese de actividades en el tercer trimestre de 2011.

Dicho con otras palabras, el TEAR no se pronunció en su resolución sobre el criterio cuya unificación solicita el Director, es decir, sobre si las ejecuciones hipotecarias y, en general, las ejecuciones del patrimonio del deudor principal por parte de sus acreedores, han de ser consideradas como ejercicio de la actividad a los efectos de la

determinación del momento del cese de la misma en relación con la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1 b) de la LGT.

Así las cosas, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que el criterio aplicado es dañoso y erróneo, lo que no se produce en el presente, en cuanto el criterio considerado como tal por el recurrente no es el sostenido por el Tribunal Regional en su resolución.

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**

**INADMITIRLO.**

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