

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090554

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2023

Sala 3.^a

R.G. 6516/2021

SUMARIO:

Responsables de la deuda tributaria. En general. Derivación de la responsabilidad. *Prescripción del derecho a exigir el pago al responsable subsidiario.* Alega el interesado en primer término la prescripción de la facultad a exigirle el pago de las deudas como responsable subsidiario. En el presente caso, al tratarse de una responsabilidad de carácter subsidiario, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable comienza el día de la última actuación recaudatoria realizada frente al deudor principal.

En el expediente consta acreditado que la Dependencia de Recaudación procedió a la declaración de fallido total de XZ, S.L. el día 11/5/2016. En el acuerdo impugnado, la Administración cita en cada una de las diversas deudas derivadas, las diferentes actuaciones recaudatorias dirigidas frente al deudor principal, observándose que varias de tales actuaciones se han producido con posterioridad a la declaración de fallido. Así mismo, se aprecia que, con posterioridad a dicha fecha, la deudora principal presentó alguna autoliquidación, y también le fueron giradas por la Administración varias liquidaciones de intereses de demora.

Pues bien, el interesado cita en apoyo de su alegación, entre otra jurisprudencia, la STS, de 7 de febrero de 2019, recurso n.º 8207/2019 (NFJ085263) en virtud de la cual el inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario para aquellas deudas liquidadas o autoliquidadas con anterioridad a la declaración de fallido, se inicia el día de la declaración de fallido.

Por otra parte, la declaración de fallido es de carácter total, y por ello, los actos de recaudación posteriores a tal declaración deben de considerarse estériles, por lo que salvo la previa revisión de dicha declaración y la rehabilitación de los créditos tributarios, no interrumpen la prescripción de la acción de cobro sobre dichos créditos.

Por lo anterior, en el presente caso, el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable para aquellas deudas liquidadas o autoliquidadas con anterioridad a la declaración de fallido, se inicia el día de la declaración de fallido.

Respecto a aquellas deudas que a la fecha de la declaración de fallido aún no habían nacido y por tanto no eran exigibles al deudor principal, en base al principio de la *actio nata*, la exigencia de tales deudas al responsable subsidiario solo puede hacerse desde el momento en que, vencido el plazo de ingreso para el deudor principal, éste no ha ingresado las deudas.

Al ser la declaración de fallido de carácter total, los actos de recaudación posteriores a tal declaración deben de considerarse estériles, por lo que salvo la previa revisión de dicha declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos tributarios, no interrumpen la prescripción de la acción de cobro sobre dichos créditos.

(Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 40, 41, 43, 66, 174 y 176.

RD 939/2005 (RGR), arts. 52 y 61.

RDLeg. 1/2010 (TRLSC), arts. 225, 363 y 365.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 3 y 5.

RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo dictado el 12 de Julio de 2021 por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante "la Dependencia de Recaudación"), en asunto relativo a declaración de responsabilidad subsidiaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 12/7/2021 se dictó por la Dependencia de Recaudación, acuerdo en virtud del cual se declaraba a D. **Axy** con N.I.F.: ... , en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT de 2003), responsable subsidiario de determinadas deudas de la entidad **XZ SL**, con N.I.F.: ..., con un alcance de 207.393,66 euros, cuyo concreto detalle obra en el mencionado acuerdo. El procedimiento se inició mediante comunicación notificada al interesado el 16/4/2021.

Del acuerdo de derivación, merece destacarse:

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

TERCERO: CESE DE HECHO EN EL EJERCICIO DE SU ACTIVIDAD POR LA SOCIEDAD **XZ SL** (ARTÍCULO 43.1.B DE LA LGT)

*Examinados los datos obrantes en el expediente, se advierte que la sociedad **XZ SL**.*

1.No ha desarrollado ninguna de las actividades que integran su objeto social, tal y como se desprende de la no constancia o irrelevancia de importes declarados/imputados respecto a proveedores y clientes en la declaración anual de operaciones con terceras personas desde el ejercicio 2016.

2.Desde el año 2016 cesó en la presentación de autoliquidaciones tributarias o las presentadas resultan negativas o sin actividad.

3. Figura de baja en la Tesorería General de la Seguridad Social desde el 31/01/2016.

4. No consta la baja censal de la entidad.

De todo lo anterior cabe concluir que existe una situación de paralización indefinida e irreversible.

*En definitiva, en la entidad **XZ SL** concurren suficientes circunstancias para considerar que al menos desde el ejercicio 2016 ha cesado en la actividad, ya que, sin haberse extinguido jurídicamente, ha desaparecido el soporte personal y patrimonial de la misma quedando en una situación de total abandono a falta de la preceptiva liquidación, no constando, de acuerdo a la información facilitada por el Registro Mercantil, que se haya acordado su disolución y liquidación, ni que se encuentre en situación concursal.*

CUARTO: CONCURRENCIA DE CONDUCTA NO DILIGENTE DEL ADMINISTRADOR.

*De acuerdo con los datos referidos en el anterior Antecedente, **XZ SL** ha cesado de hecho en el ejercicio de su actividad empresarial; al menos desde el ejercicio 2016, sin que, a pesar de ello, el interesado, en su condición de administrador, haya realizado las actuaciones tendentes a acordar la disolución y liquidación ordenada de la sociedad, tal y como exige, en sus artículos 360 a 366, el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba la Ley de Sociedades de Capital, ni, en su caso, promovido la declaración de concurso dentro del plazo de dos meses desde que el deudor se encontrara en estado de insolvencia, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 y 5 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.*

(...)

Segundo.

No siendo de su conformidad el acuerdo de derivación de la responsabilidad subsidiaria, que le fue notificado el 21/07/2021, formula el 5/8/2021 la presente reclamación económico administrativa en única instancia.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, éstas han sido formuladas en escrito presentado el 8/3/2022, donde el interesado aduce, en síntesis:

-Prescripción del derecho a exigir el pago al responsable subsidiario. Aplicación de la Sentencia del Tribunal Supremo 147/2022, de 7 de febrero de 2022 (recurso 8207/2019).

-Falta de motivación.

-Inexistencia de cese irreversible.

-Inexistencia de falta de diligencia del administrador.

-La declaración de fallido no examina si la insolvencia es total o parcial.

-Falta de detalle en el acuerdo de la imputación de pagos. Indefensión.

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

el ajuste a derecho del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

Tercero.

Alega el interesado en primer término la prescripción de la facultad a exigirle el pago de las deudas como responsable subsidiario.

La institución de la prescripción en el ámbito tributario se encuentra regulada en los artículos 66 y siguientes de la LGT de 2003, que establecen en lo que aquí importa:

Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

(...;)

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

(...)

Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

(...)

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

(...)

2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

(...;)

Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

(...)

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la

recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

(...;)

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

7. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.

Lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa.

8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.

La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.

(...)"

En el presente caso, al tratarse de una responsabilidad de carácter subsidiario, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable comienza el día de la última actuación recaudatoria realizada frente al deudor principal.

En el expediente consta acreditado que la Dependencia de Recaudación procedió a la declaración de fallido total de XZ SL el día 11/5/2016. En el acuerdo impugnado, la Administración cita en cada una de las diversas deudas derivadas, las diferentes actuaciones recaudatorias dirigidas frente al deudor principal, observándose que varias de tales actuaciones se han producido con posterioridad a la declaración de fallido. Así mismo, se aprecia, que con posterioridad a dicha fecha, la deudora principal presentó alguna autoliquidación, y también le fueron giradas por la Administración varias liquidaciones de intereses de demora.

El recurrente cita en apoyo de su alegación, entre otra jurisprudencia, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 147/2022, de 7 de febrero de 2022 (recurso 8207/2019). En la citada Sentencia, el TS señala en los Antecedentes de Hecho:

SEGUNDO. Tramitación del recurso de casación.

(...)

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 4 de febrero de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

a) Determinar, si una determinada Administración (en el caso, la autonómica), puede derivar la responsabilidad subsidiaria cuando la declaración de fallido del deudor principal, ha sido efectuada por otra Administración (en el caso, la estatal).

b) En caso de respuesta afirmativa al anterior planteamiento, determinar en qué momento se inicia el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios, si desde la declaración de fallido del deudor principal (efectuado por una determinada Administración) o desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal (efectuado por una Administración distinta)

c) En caso de respuesta afirmativa al primer planteamiento, precisar, en interpretación del artículo 67.2, párrafo tercero, LGT, si el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios se interrumpe por la emisión de la providencia de apremio notificada al deudor principal con posterioridad a su declaración de fallido."

(...)

.... y en los Fundamentos de Derecho:

QUINTO. Plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios.

(...)

A los efectos de la distinción entre el plazo de prescripción del artículo 66 b) LGT (derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas) y el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago frente al responsable tributario subsidiario (artículo 67.2 LGT) resulta esclarecedora la sentencia del Tribunal Supremo (sec. 2ª), de 18 de octubre de 2010, rec. 2351/2005, ECLI:ES:TS:2010:5425.

"El dilema a solventar consiste, pues, en determinar si, en el momento en que se derivó la responsabilidad, la deuda todavía resultaba exigible al estar interrumpida la prescripción con relación al deudor principal por las distintas actuaciones realizadas tendentes al cobro de la misma.

Al respecto se ha de recordar que, conforme a nuestra jurisprudencia (por todas, sentencias de 17 de octubre de 2007 (casación 4803/02, FJ 2º), 17 de marzo de 2008 (casación 6738/03, FJ 6º), 25 de abril de 2008 (casación 6815/02, FJ 4º) y 25 de abril de 2008 (casación 8361/02, FJ 4º), la prescripción respecto del responsable subsidiario comienza cuando se puede ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de actio nata, y no desde la fecha en la que se devenga originariamente la liquidación, que fija la obligación del sujeto pasivo.

En efecto, según hemos indicado en la sentencia de 7 de julio de 2010 (casación 3520/05, FJ 4º):

"La prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza a correr desde el día en que finaliza el plazo reglamentario establecido para el pago voluntario, tal y como establecen los artículos 64.b) y 65 de la Ley General Tributaria de 1963, pero ha de entenderse referida al obligado principal.

Si no estuviera prescrita la acción para él, debido a los actos de interrupción a los que se refiere el artículo 66 de la citada Ley, resultaría absurdo entender que el plazo de prescripción sigue corriendo, al margen de dichas circunstancias, para los obligados secundarios.

Existen, pues, dos periodos diferentes: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable subsidiario, teniendo incidencia dentro de cada uno de dichos periodos las actuaciones con capacidad para interrumpir el correspondiente plazo de prescripción con arreglo a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria (EDL 2003/149899) de 1963.

La Ley General Tributaria que se encuentra en vigor en la actualidad [...] aclara toda duda sobre el particular, ya que en el artículo 67.2, último párrafo, se refiere al cómputo del plazo de prescripción para los responsables subsidiarios indicando que empieza a contarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de los deudores solidarios. Este precepto, por lo demás, no se opone al régimen imperante bajo la vigencia de la Ley de 1963, en el que, con arreglo al artículo 164 del Reglamento General de Recaudación, la declaración de fallido de los deudores principales y, en su caso, solidarios constituía el dies a quo para iniciar las actuaciones respecto de los subsidiarios".

Por lo tanto, y en primer lugar, la prescripción respecto del responsable subsidiario comienza cuando la acción puede ejercitarse contra él. En particular, tratándose de un supuesto de responsabilidad por sucesión en la actividad, la Administración tributaria debe dirigirse contra el sucesor desde la disolución la sociedad causante, momento en el que aquél adquiere la condición de obligado tributario y a partir del cual las actuaciones administrativas para el cobro de las deudas pendientes deben entenderse con él, pues, disuelta la sociedad, no tiene sentido continuar un procedimiento de recaudación con quien ya no existe para el mundo jurídico [...]"

En definitiva, en supuestos como el que nos ocupa, rige el principio de la actio nata, explicitado en la sentencia que se acaba de transcribir, así como, entre otras, en la sentencia de 26 de abril de 2012, rec. 5411/2008, ECLI:ES:TS:2012:3165, en la que afirmábamos que, "el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable habrá de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él en aplicación del principio de la actio nata y no desde la fecha en la que se hubiese devengado originariamente la liquidación que fija la obligación del sujeto pasivo".

Por otro lado, cabe constatar que el art 68 LGT nada dice sobre la interrupción del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios pues, su interrupción, conforme a lo que se acaba de expresar, viene condicionada por la propia intervención de la prescripción para exigir el cobro de la deuda frente al deudor principal.

(...)

Constatado lo anterior, entra en escena la tercera de las preguntas del auto de admisión que, en este punto, nos interroga sobre si el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios puede entenderse interrumpido por la emisión de una providencia de apremio notificada al deudor principal con posterioridad a su declaración de fallido.

Al respecto, consideramos que, conforme a la jurisprudencia anteriormente expuesta, acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, el artículo 67.2 LGT debe enfocarse con el prisma de la actio nata y considerar la declaración de fallido del deudor principal como el dies a quo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria.

Por tanto, desde ese instante, cualquier actuación recaudatoria dirigida frente al deudor principal resultaba innecesaria. En particular, resultaba superflua la providencia de apremio, emitida, además, por la AEAT, es decir, por la misma Administración que realizó la declaración de fallido contra el deudor principal y que, por tanto, no pudo tener el efecto de interrumpir la prescripción contra el deudor principal ni, por extensión, a efectos de derivar la responsabilidad subsidiaria frente a la entidad recurrente.

(...)

SEXTO. Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

La condición de fallido del deudor principal, declarada por una determinada Administración Pública, habilita a otra Administración Pública distinta para derivar la responsabilidad tributaria contra los responsables subsidiarios sin necesidad de proceder a una nueva declaración de fallido contra el mismo obligado tributario.

En ese supuesto, acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, en virtud de la doctrina de la actio nata, la declaración de fallido del deudor principal comporta el dies a quo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria.

Efectuada la declaración de fallido del obligado tributario, las actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido, llevadas a cabo por la misma Administración pública que procedió a dicha declaración o por otra diferente, resultan innecesarias en tanto no se haya acreditado la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables.

En consecuencia, tales actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido (en el caso, unas providencias de apremio) carecen de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario.

(...)

Por otra parte, tal como mas adelante analizaremos, por ser una cuestión alegada por el interesado, la declaración de fallido es de carácter total, y por ello, los actos de recaudación posteriores a tal declaración deben de considerarse estériles, por lo que salvo la previa revisión de dicha declaración y la rehabilitación de los créditos tributarios, no interrumpen la prescripción de la acción de cobro sobre dichos créditos.

Por lo anterior, en el presente caso, el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable para aquellas deudas liquidadas o autoliquidadas con anterioridad a la declaración de fallido, se inicia el día de la declaración de fallido que se produjo el 11/5/2016. Como el inicio del procedimiento de derivación se produjo el 16/4/2021, y aunque como consecuencia de la situación generada por la crisis del COVID-19 desde el 14-03-2020 -RD 463/2020- hasta el 30-05-2020 -RD 537/2020- la prescripción estuvo suspendida 78 días, es evidente que había prescrito la facultad de la Administración para exigir el pago al responsable respecto de tales deudas.

Sin embargo, dicha circunstancia anterior no puede predicarse respecto a aquellas deudas que a la fecha de la declaración de fallido total (11/5/2016) aún no habían nacido y por tanto no eran exigibles al deudor principal, por lo que en base al principio de la "actio nata", la exigencia de tales deudas al responsable solo puede hacerse desde el momento en que vencido el plazo de ingreso para el deudor principal, éste no ha ingresado las deudas, que en el caso que nos ocupa y en lo relativo a las deudas derivadas, estas deudas son las siguientes, ya que todas las demás estaban liquidadas o autoliquidadas con anterioridad a la declaración de fallido (11/5/2016), y por ello, prescrita la facultad para exigir su pago:

-Modelo 303 - IVA Autoliquidación del 4º Trimestre de 2016, con clave de liquidación A28...49: 12.454,60 euros. El plazo de pago en voluntaria finalizaba el 30/01/2017. La deudora principal solicitó aplazamiento de la deuda el mismo 30/01/2017, denegado mediante acuerdo notificado el 16/2/2017, por lo que el inicio del plazo de prescripción para ésta se inició el día 5/3/2017 (día siguiente de la finalización del plazo de ingreso en voluntaria). El inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad se notificó al interesado el 16/4/2021, si bien debemos tener en cuenta los efectos de la suspensión de los plazos administrativos como consecuencia de la situación generada por la crisis del COVID-19 desde el 14-03-2020 -RD 463/2020- hasta el 30-05-2020 -RD 537/2020-) lo que supone que la prescripción estuvo suspendida 78 días, es decir, que el plazo de prescripción habría acontecido el 18/4/2021. Puesto que la notificación del inicio del expediente de derivación se produjo el 16/4/2021, en ese momento no había prescrito la facultad de la Administración a exigir el pago al responsable.

-Liquidación de intereses de demora (ART.52.4 A) R.G.R): 31,66 euros, con clave de liquidación A28...40-05, notificada el 21/06/2016, cuyo plazo de pago en voluntaria finalizaba el 05/08/2016. La Administración señala como actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción la notificación de la providencia de apremio y una diligencia de embargo, notificadas respectivamente el 13/09/2016 y el 19/02/2017. Sin embargo, y por los motivos ya expuestos, estas actuaciones no podemos considerar que tengan virtualidad interruptiva de la prescripción para la exigencia de la deuda al responsable subsidiario, por lo que considerando que el inicio del computo de prescripción tuvo lugar el 6/8/2016 (día siguiente al último día del plazo de ingreso en voluntaria), cuando se notificó el inicio de la derivación el 16/4/2021, aún teniendo en cuenta los 78 días de suspensión del plazo de prescripción por la crisis generada por el COVID-19, es evidente que había prescrito la facultad de la Administración para exigir la deuda al interesado.

-Liquidación de intereses de demora (ART.52.4 A) R.G.R):83,17 euros, con clave de liquidación A28...66-05, notificada el 26/06/2017, cuyo plazo de pago en voluntaria finalizaba el 07/08/2017. Puesto la notificación del acuerdo de derivación se produjo el el 16/4/2021, en ese momento no había prescrito la facultad a exigir el pago al responsable.

-Liquidación del recargo del art 27 LGT de 2003, por el modelo 123, ejercicio 2014, 3T, con clave de liquidación A28...84, por 547,76 euros, notificada el 02/06/2016, cuyo plazo de pago en voluntaria finalizaba el 20-07-2016. La Administración señala como actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción la notificación de la providencia de apremio y una diligencia de embargo, notificadas respectivamente el 13/09/2016 y el 19/02/2017. Sin embargo, y por los motivos ya expuestos, estas actuaciones no podemos considerar que tengan virtualidad interruptiva de la prescripción para la exigencia de la deuda al responsable subsidiario, por lo que considerando que el inicio del computo de prescripción tuvo lugar el 21/7/2016, cuando se notificó el inicio de la derivación el 16/4/2021, aún teniendo en cuenta los 78 días de suspensión del plazo de prescripción por la crisis generada por el COVID-19, es evidente que había prescrito la facultad de la Administración para exigir la deuda al interesado.

En resumen, en las siguientes deudas derivadas no había prescrito la facultad de la administración para exigir el pago al responsable subsidiario:

-Modelo 303 - IVA Autoliquidación del 4º Trimestre de 2016, con clave de liquidación A28...49: 12.454,60 euros

-Liquidación de intereses de demora (ART.52.4 A) R.G.R), con clave de liquidación A28...66-05: 83,17 euros

Por el contrario, en el resto de las deudas objeto de derivación, había prescrito la facultad de la Administración para exigir el pago al responsable, por lo que las mismas deben quedar excluidas del alcance.

Cuarto.

En lo relativo a la responsabilidad tributaria, el artículo 41 de la LGT de 2003, establece:

"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 período voluntario.

(...)

4.La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezca.

(...)

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.

(...)"

Así mismo, el artículo 43.1 de la misma ley, señala en lo que aquí importa:

"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 artículo 174 de la misma Ley, establece:

"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.

(...)

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.

(...)"

Y el artículo 176 de la misma Ley:

"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."

Quinto.

El interesado aduce falta de motivación del acuerdo de derivación, al considerar que la Administración no ha explicado los motivos por los que procedió al archivo de un anterior acuerdo de derivación de responsabilidad por el mismo supuesto que en presente.

En el presente caso, consideramos que la Administración ha motivado en su acuerdo las razones que la han llevado a iniciar y concluir el presente expediente de derivación de responsabilidad, pues ha expuesto y detallado cada uno de los elementos necesarios para la exigencia de este tipo de responsabilidad - y que abordaremos mas adelante -, con referencia a los elementos de hecho y fundamentos de derecho. La existencia de otro procedimiento de responsabilidad subsidiaria anterior que concluyó con archivo de las actuaciones, ni impide que la Administración, dentro del plazo de prescripción, pueda iniciar otro nuevo procedimiento, siempre que se justifique la concurrencia de los requisitos necesarios para la exigencia de este tipo de responsabilidad, ni tampoco comporta que por ello no concurren las circunstancias que hacen posible la derivación de la responsabilidad, ya que el archivo de un expediente anterior lo único que supone es que, en ese momento, la Administración, por cualquier circunstancia, no disponía de los elementos necesarios para la exigencia de la responsabilidad, por lo que, ante las alegaciones del interesado, acordó el archivo del mismo.

Por lo anterior, este Tribunal no aprecia que concorra falta de motivación en el acuerdo impugnado, debiendo de significarse que una cosa es la motivación, y otra discrepar de tal motivación, que es cosa bien distinta.

Sexto.

De acuerdo con la redacción del precepto regulador de este tipo de responsabilidad, se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1.Existencia de obligaciones tributarias pendientes a cargo de la deudora principal.
- 2.Cesación completa e irreversible de la actividad de dicha deudora.
- 3.Que el declarado responsable hubiese ostentado el cargo de administrador al tiempo de producirse el cese de la deudora principal.
- 4.Que dicho administrador no hubiera hecho lo necesario para el pago de los créditos tributarios pendientes o hubiera adoptado los acuerdos causantes del impago.
- 5.Declaración de fallido de la deudora principal.

No se piense, a la vista de lo que antecede, que estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva pura y simple, sino que la imputación de responsabilidad tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que, en perjuicio de sus acreedores, y entre éstos la Hacienda Pública, omite la diligencia que le es exigible en cumplimiento de las obligaciones que le impone la legislación mercantil.

Como expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1991, la omisión de la obligación de promover la celebración de la Junta para acordar la disolución, "*normal y lógicamente exigible en una sociedad con tan grave crisis económica, es lo que precisamente da origen, según ya queda consignado, a la negligencia grave generadora de responsabilidad en el mencionado administrador*".

En el ámbito tributario es particularmente grave para los intereses de la Hacienda Pública la falta de apertura de un procedimiento de disolución y liquidación, porque impide que entren en juego otras responsabilidades que actúan a modo de garantía del crédito tributario, como la subsidiaria de los liquidadores, ex artículo 43.1.c) de la Ley General Tributaria de 2003, o la que establece el artículo 40 de la propia Ley.

Así, pues, y en resumen, la falta de promoción por los administradores de los acuerdos sociales necesarios para una ordenada disolución y liquidación de la sociedad que ha cesado de hecho en sus operaciones, los constituye responsables tributarios, salvo prueba que por fuerza mayor u otra causa bastante no pudieran promover tales acuerdos, o salvo el caso de que siendo colegiado el órgano de administración hubieren hecho todo lo posible legalmente para lograr un pronunciamiento del mismo dirigido a ello.

Séptimo.

En cuanto al primer requisito, la Administración ha detallado en su acuerdo las obligaciones tributarias que estaban devengadas por la deudora principal en el momento en que se produjo el cese de su actividad, obligaciones que quedaron pendientes de pago por esta.

En lo relativo al segundo de los requisitos, opone el reclamante que en realidad no se había producido el cese de actividad de su administrada sociedad. Sin embargo, de los elementos de hecho que se señalan en el acuerdo, y que resultan acreditados en el expediente, consideramos que la Administración ha justificado adecuadamente el cese de hecho de la actividad de la empresa. Así mismo, al contestar a las alegaciones aducidas por el interesado con ocasión del trámite de audiencia, la Administración señala que:

"Por último, en cuanto a que la sociedad no ha cesado, aportando contratos, en concreto:

*Contrato de Talavera de la Reina
Contrato de Valdemoro
Contrato de Valenoso.*

Señalar que examinados los mismos en realidad no son tales, sino compromisos de contratar a la sociedad deudora. Dichos compromisos contractuales son de fecha 20 de febrero de 2019, esto es de más de dos años de antigüedad. Que la otra parte en la relación contractual se corresponde con una empresa cuyo administrador es D. Axy y que no se aporta ni un solo contrato como consecuencia de los compromisos anteriores, por lo que no podemos aceptarlo como acreditación de la no cesación en la actividad."

No obstante, el interesado en la presente reclamación, sigue aduciendo que no se ha producido el cese de la actividad, indicando que *"el deudor principal cuenta en su patrimonio con un solar sobre el que ha proyectado hacer una promoción de viviendas, estando a la espera del momento oportuno del mercado para iniciar la construcción. Por ello, su actividad puede estar ralentizada, o transitoriamente paralizada, pero en ningún caso ha cesado de forma irreversible."*

Sin embargo, tenemos que recordar que el cese de la actividad se ha cifrado en el año 2016, que el acuerdo de derivación es del año 2021, que la sociedad se encuentra en situación de concurso de acreedores desde el ejercicio 2021, y que las presentes alegaciones se han realizado en el año 2022, sin aportar el más mínimo indicio de que la actividad de la empresa se haya *"ralentizada o transitoriamente paralizada"*

El Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de mayo de 2013 (Rec. 6329/2010) razona que:

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

- a) La cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica, teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes; y*
- b) La condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, exceptuadas las sanciones.*

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

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

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

Es lo que ocurre en el presente supuesto, puesto que se produce el cese íntegro de la actividad de la entidad en 2016 puesto que la deudora principal, tal como señala la Administración en su acuerdo:

1. No ha desarrollado ninguna de las actividades que integran su objeto social, tal y como se desprende de la no constancia o irrelevancia de importes declarados/imputados respecto a proveedores y clientes en la declaración anual de operaciones con terceras personas desde el ejercicio 2016.
2. Desde el año 2016 cesó en la presentación de autoliquidaciones tributarias o las presentadas resultan negativas o sin actividad.
3. Figura de baja en la Tesorería General de la Seguridad Social desde el 31/01/2016.

Esta prueba por indicios para llegar a la convicción de que la deudora principal ha cesado, es admitida por la jurisprudencia en la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2013:

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

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

A la vista que desde el ejercicio 2016 concurren las circunstancias señaladas por la Administración, y ha presentado en 2021 declaración de concurso de acreedores, entendemos que la Administración ha llegado acertadamente a la conclusión de que el cese de la actividad de la deudora principal es irreversible, sin que la mera tenencia de un solar, gravado con multitud de cargas, suponga que tal cese no pueda considerarse como irreversible, ya que, además, tal como considera el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 9 de mayo de 2013 (recurso nº 6329/2010), cabría hablar de falta de cese definitivo" (...) siempre que se pruebe que tras dicho período de parálisis se continúa ejerciendo el objeto social de la entidad.", cosa que el interesado no ha acreditado en modo alguno, mas allá de la tenencia del citado solar.

Octavo.

En lo relativo al tercer y cuarto requisito para la exigencia de responsabilidad:

3. Que el declarado responsable hubiese ostentado el cargo de administrador al tiempo de producirse el cese de la deudora principal. Dicha circunstancia ha quedado suficientemente acreditada en el expediente.

4. Que dicho administrador no hubiera hecho lo necesario para el pago de los créditos tributarios pendientes o hubiera adoptado los acuerdos causantes del impago. El interesado opone la falta de concurrencia de tal requisito, pues considera que obró con la diligencia necesaria.

En contestación a dicha alegación, además de lo señalado por la Administración en su acuerdo al contestar a las alegaciones del interesado en el trámite de audiencia del procedimiento, este Tribunal cree conveniente significar, que la Administración ha señalado en que ha consistido la actuación no diligente - o si se quiere, la omisión de la diligencia debida- por parte del declarado responsable, concretándose fundamentalmente, aunque no únicamente, en su falta de promoción de la liquidación y disolución ordenada de la sociedad en el ejercicio 2016, ya que no ha sido hasta 2021 cuando ha promovido el concurso voluntario de su administrada sociedad.

En efecto, la responsabilidad de los administradores prevista en 43.1.b) de la LGT de 2003 deriva del incumplimiento de sus obligaciones respecto a la disolución ordenada de la sociedad administrada en el supuesto de cese en la actividad de dicha sociedad; responsabilidad porque no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones legales para la disolución y liquidación ordenada de la sociedad, o que consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan, o que adopten acuerdos que hagan posibles las omisiones.

Los tres supuestos obedecen a unos deberes normales en un gestor, en los términos del artículo 225 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante LSC), propios de la diligencia con la que un administrador debe desempeñar el cargo:

"1. Los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos.

2. Los administradores deberán tener la dedicación adecuada y adoptarán las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad.

3. En el desempeño de sus funciones, el administrador tiene el deber de exigir y el derecho de recabar de la sociedad la información adecuada y necesaria que le sirva para el cumplimiento de sus obligaciones".

Por otra parte, el artículo 363.1 del precepto anterior señala:

"1. La sociedad de capital deberá disolverse:

a) Por el cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social. En particular, se entenderá que se ha producido el cese tras un período de inactividad superior a un año.

b) Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto.

c) Por la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.

d) Por la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento.

e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso

f) Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal, que no sea consecuencia cumplimiento de una ley.

g) Porque el valor nominal de las participaciones sociales sin voto o de las acciones sin voto excediera de la mitad del capital social desembolsado y no se restableciera la proporción en el plazo de dos años.

h) Por cualquier otra causa establecida en los estatutos."

La obligación de los administradores de disolver la sociedad se establece en el artículo 365 del mismo texto legal:

"1. Los administradores deberán convocar la junta general en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución o, si la sociedad fuera insolvente, ésta inste el concurso.

Cualquier socio podrá solicitar de los administradores la convocatoria si, a su juicio, concurriera alguna causa de disolución o la sociedad fuera insolvente.

2. La junta general podrá adoptar el acuerdo de disolución o, si constare en el orden del día, aquél o aquéllos que sean necesarios para la remoción de la causa."

Y para las empresas insolventes, se establece la obligación de instar el concurso de acreedores: así el artículo 5 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, señala:

"1. El deudor deberá solicitar la declaración de concurso dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que hubiera conocido o debido conocer su estado de insolvencia.

2. Salvo prueba en contrario, se presumirá que el deudor ha conocido su estado de insolvencia cuando haya acaecido alguno de los hechos que pueden servir de fundamento a una solicitud de concurso necesario conforme al apartado 4 del artículo 2 y, si se trata de alguno de los previstos en su párrafo 4.º, haya transcurrido el plazo correspondiente."

...y en virtud del artículo 3.1 de la citada norma, compete al administrador social cumplir con dicha obligación:

"Para solicitar la declaración de concurso están legitimados el deudor, cualquiera de sus acreedores y el mediador concursal cuando se trate del procedimiento regulado en el Título X de esta Ley.

Si el deudor fuera persona jurídica, será competente para decidir sobre la solicitud el órgano de administración o de liquidación."

Así, como señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de septiembre de 2011 (recurso de casación 310/2008), "Lo que sucede es que el administrador, en este caso, el recurrente, no ha realizado un acto que era de su incumbencia y que era requisito imprescindible para conocer la falta de liquidez y de bienes del deudor principal para hacer frente a la deuda. A tales efectos, este incumplimiento, consistente en no poner en marcha el procedimiento de extinción y disolución del ente responsable principal, es motivo bastante para que se declare responsable al administrador. Sus palabras sobre la falta de bienes del responsable principal han de venir avaladas por las actuaciones practicadas en el procedimiento adecuado, destinado a tal fin. En definitiva, el presupuesto sobre

el que se sustenta la responsabilidad del actor está acreditado, al no haber hecho lo que le era exigible al administrador (instar la disolución de la entidad)".

En este punto resulta conveniente traer a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de noviembre de 2009 señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Al respecto se debe tener en cuenta que de la argumentación expuesta se deduce la procedencia de desestimar las alegaciones toda vez que, una de las variaciones introducidas por la Ley 10/1985, de 26 de abril en el art. 40.1, párrafo 1º de la LGT, consistió en la supresión del requisito de la existencia de mala fe o negligencia grave en la conducta de los administradores, que de este modo solo resultan responsables por la violación de un deber, cual es el de no realizar las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas que sean imputables a los sujetos pasivos.

Pero además esta imputación se hace por la mera omisión de diligencia mínima que se puede exigir al ordenado comerciante, tal y como se ordena en el artículo 127 de la Ley de Sociedades Anónimas, a cuya regulación se remite el artículo 84 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, que impone a los administradores de la sociedad, desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y un representante leal; y a efectos del cumplimiento de sus funciones, en orden a una correcta gestión, el artículo 129 les reconoce una representación que se extiende a todos los actos comprendido en el objeto social. Pero además, las normas de aplicación determinan un sistema por el cual los administradores pueden controlar la actuación de la sociedad, consistente en la formulación de las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, y, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados; tales documentos habrán de ser firmados por los administradores expresando la causa, si alguno no lo hiciera - artículo 171 de la repetida Ley -. Por su parte, el artículo 172, dispone que las cuentas anuales deberán redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y los resultados de la sociedad. El artículo 189 impone recoger en las cuentas de pérdidas y ganancias una partida de "otros impuestos" - artículo 189 A) 11-, lo que hace posible conocer el estado de la sociedad en cuanto a sus obligaciones tributarias. De tal conjunto normativo, resulta que los administradores han de hacer todo aquello que una actuación diligente exija, para conocer la situación de la sociedad teniendo los instrumentos jurídicos al efecto-, y adoptar las medidas encaminadas al buen funcionamiento de la misma, ya sea mediante actuaciones relativas al objeto social, ya solicitando la debidas explicaciones de las actuaciones de otros administradores.

No se olvide que los administradores se colocan en posición de garantes respecto al funcionamiento de la sociedad, de ahí la necesidad de que todos firmen los documentos que reflejan la situación de la misma; medio este encaminado a asegurar el conocimiento necesario para conocer la gestión realizada.

Desde los principios expuestos, es fácil comprender, que los administradores quienes tienen la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar una ordenada gestión societaria, incluyendo los aspectos tributarios, y los medios jurídicos para realizar su función son responsables por el resultado de tal gestión, salvo que resulte acreditado que emplearon todos los instrumentos jurídicos a su alcance para conocer y corregir la situación prohibida por la Ley. No quiere ello decir que nos encontremos ante una responsabilidad objetiva, sino que la imputación que se realiza a los administradores lo es, al menos, a título de culpa, ya que al no desplegar la diligencia necesaria y exigible en el ejercicio de sus funciones causaron, ya sea en concurrencia con actuaciones positivas de otros, la comisión de la irregularidad con efectos tributarios. Así las cosas, el administrador, para eludir su responsabilidad, habrá de al menos alegar, aportando hechos concretos, que efectivamente actuó tratando de esclarecer y resolver la actuación prohibida, o bien que no lo hizo por concurrencia de fuerza mayor o caso fortuito. Y ello no supone, que nos encontremos ante una inversión de la carga de la prueba en orden a la determinación de la responsabilidad del administrador; bien al contrario, lo que ocurre es que cuando el ordenamiento jurídico coloca a un sujeto en posición de garante, y le encomienda la realización de la actividad necesaria y racionalmente posible, para la habitación de un concreto resultado - en este caso el incumplimiento de obligaciones tributarias-, cuando éste se produce, es obvio que cabe deducir, con arreglo a los criterios de la sana crítica que la actividad impuesta por el ordenamiento jurídico no se ha producido, y teniendo en cuenta que el mismo arbitra medios para alcanzar el fin determinado es también lógico concluir que quien estaba obligado a utilizar esos medios no los utilizó de forma voluntaria. Cuestión distinta es la concurrencia de especiales circunstancias, que hicieran imposible la actuación de quien es garante; pero tales circunstancias han de ser alegadas de forma racional y fundada, por quien omitió la conducta expresamente impuesta por la norma jurídica; y ello porque tales circunstancias suponen una justificación de la omisión del comportamiento debido, cuya prueba corresponde a quien la alegue."

Dicha Doctrina Jurisprudencial se sigue manteniendo por el Tribunal Supremo, como en la Sentencia 2149/2016 de 4/10/2016 (recurso 3215/2015) que dice "...la responsabilidad del administrador no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de la entidad de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma ha de tener su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y la liquidación de la

sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que estas surgen sino respecto de la conducta posterior. Es pues, necesario que se haya producido por parte del administrador de la sociedad una omisión de la diligencia precisa para llevar a efecto la disolución y liquidación ordenada de aquella. La conducta reprochable consiste en el conocimiento de la existencia de deudas pendientes con la Hacienda sin que adopten las medidas necesarias para que una vez que la sociedad cesa en el ejercicio de su actividad de manera definitiva aseguren los derechos de los acreedores sociales entre los que se encuentran naturalmente la Hacienda".

Como resumen, y a pesar de lo alegado por el interesado, de los elementos que obran en el expediente, la Administración ha acreditado la actuación cuando menos negligente del reclamante en sus obligaciones ligadas a su condición de administrador en el momento del cese de la sociedad, por lo que probada tal circunstancia, dada su posición de garante, para eximirse de la responsabilidad prevista en la norma, correspondería probar al interesado aquellas circunstancias que le habrían impedido actuar de manera diligente, lo que nos lleva a rechazar su alegación.

Noveno.

En lo relativo al quinto de los requisitos, la norma exige la necesaria existencia de declaración de fallido del deudor principal.

El artículo 61 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, (en adelante RGR), establece en lo que aquí interesa:

1. Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.

(...)

En el expediente consta que con fecha 11/5/2016, la Administración declaró como deudor fallido a la deudora principal, señalándose en el acuerdo de declaración de fallido:

"ACUERDO

Examinada la documentación del expediente administrativo de apremio seguido frente al obligado al pago arriba identificado, relativa a la información patrimonial disponible y a las actuaciones de gestión recaudatoria llevadas a cabo, así como la información que consta en las bases de datos de la Agencia Tributaria, resulta que no se conocen más bienes o derechos embargables para el cobro del débito pendiente que los que obran en este expediente.

Habiendo finalizado la gestión de cobro con el resultado que obra en el mismo, al resultar probada su insolvencia, ACUERDO DECLARAR FALLIDO AL OBLIGADO AL PAGO.

(...)

En lo relativo a esta cuestión, opone el interesado que la declaración de fallido no examina si la insolvencia es total o parcial.

Este Tribunal considera que si en la declaración de fallido no se señala si es parcial o total, se entiende que es total, debiendo acreditarse en el expediente tal circunstancia. En el presente caso, la Administración en su acuerdo de derivación al contestar a la alegación del interesado referida a la improcedencia del procedimiento por existir bienes del obligado principal (páginas 25 a 28), detalla los motivos por los que debe entenderse que la declaración de fallido constituye una insolvencia total, constando documentadas en el expediente las afirmaciones y actuaciones de la Administración.

Por ello, debe rechazarse la alegación del interesado.

Décimo.

Por último aduce el interesado la falta de detalle en el acuerdo de la imputación de pagos respecto a dos deudas:

-IVA Autoliquidación Modelo 303 del 4T de 2013, con clave de liquidación A28...15, e importe derivado 24.519,51 euros, señalando que en el expediente consta la providencia de apremio de esta deuda, señalando un principal de 25.519,51 euros.

-IVA Autoliquidación Modelo 303 del 1T de 2013, con clave de liquidación A28...98, e importe derivado 1.858,24 euros, señalando que en el expediente consta la providencia de apremio de esta deuda, señalando un principal de 16.880,39 euros.

El interesado señala que se denota que ambas deudas fueron abonadas parcialmente como fruto de las actuaciones recaudatorias, sin que en el acuerdo impugnado se haya recogido la imputación de pagos realizada por la oficina de recaudación, lo que le causaría indefensión.

Hemos de señalar, que la circunstancia alegada por el interesado, podría afectar, en su caso, a que el alcance de la derivación pudiera no ser el correcto en lo relativo a las susodichas deudas.

Tal y como hemos visto en el Fundamento de Derecho relativo al análisis de la prescripción de la facultad de la Administración para exigir el pago de las deudas derivadas al responsable, puesto que respecto a ambas deudas este Tribunal considera que concurre la prescripción de la facultad para exigir el pago, y por ello deben excluirse del alcance de la derivación, no se hace necesario valorar la alegación planteada por el interesado.

Décimo primero.

Así las cosas, este Tribunal confirma en todos sus extremos el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, excepción hecha de que debe procederse a excluir del alcance aquellas deudas sobre las que consideramos ha prescrito la facultad de la Administración para exigir su pago al responsable, debiendo significarse que en virtud de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la LGT de 2003, la resolución de la presente reclamación económico administrativa no afecta a la firmeza de las liquidaciones respecto a otros obligados tributarios distintos de **Axy**, con NIF: 01106542N, interesado que ha impugnado el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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