



## **Universidad Miguel Hernández**

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Orihuela  
Grado en Administración y Dirección de Empresas

Trabajo de Fin de Grado

### **La Responsabilidad de los Administradores frente a las Deudas Tributarias**

Curso Académico 2017/2018

Trabajo realizado por la alumna D<sup>a</sup>. Yaneth Lucía Giraldo Jiménez

Tutelado por el Profesor D. Luis Llamas Fuentes

## RESUMEN

El tema objeto de este trabajo es analizar la responsabilidad de los administradores frente a las deudas tributarias, pero debido a la complejidad del tema y de los términos, he tenido que hacer, con carácter previo, un repaso por la figura del administrador desde la perspectiva mercantil, ya que el incumplimiento de los deberes como administrador, es una de las causas por las que éste puede ser declarado como responsable tributario, por lo que, en mi opinión, debería saber cuáles son estos deberes y también la responsabilidad mercantil que asume, la cual no se diferencia mucho de la responsabilidad tributaria, en tanto que afecta a su patrimonio personal.

Además, a medida que profundizaba en el estudio de la responsabilidad tributaria de los administradores, surgían cuestiones como la prescripción, la declaración de fallido, o la declaración de responsabilidad, hasta entonces desconocidas para mí, lo que me llevó, en primer lugar, a hacer una toma de contacto con publicaciones en Internet, que me permitieron avanzar y concluir que la prescripción es uno de los principales obstáculos con los que se encuentran los administradores y que, debido a las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria o en el Reglamento General de Recaudación, lejos de ser un concepto claramente definido, sigue siendo un concepto ambiguo sobre el cual se han generado diversos pronunciamientos, tanto en los Tribunales de Justicia como en el Tribunal Económico- Administrativo Central.

Finalmente, una vez aclaradas las dudas sobre qué suponen la prescripción y la declaración de la responsabilidad, y estudiados todos los conceptos básicos, consideré que tenía los conocimientos necesarios, para entender los artículos 41, 42 y 43 de la Ley General Tributaria, que son sobre los que pivota este trabajo y, así, poder analizar cada uno de los presupuestos de hecho que el legislador articuló para reflejar en qué circunstancias, una persona o entidad puede ser declarada responsable solidaria o subsidiaria desde el punto de vista tributario.

La estructura del trabajo, fue elegida pensando en facilitar a un futuro lector el entendimiento de todas las cuestiones que giran en torno a la responsabilidad de los administradores, y permitirle comprender en un tiempo reducido una idea general de todos los conceptos que afectan a los mismos, para facilitarle para continúe trabajando en nuevas aplicaciones para los conceptos aquí recogidos, ampliándolos y/o actualizándolos.

## **ABSTRACT**

*The subject of this paper is to analyze the responsibility of administrators against tax debts, but due to the complexity of the subject and the terms, I had to do, beforehand, a review of the figure of the administrator from the perspective mercantile, since the breach of the duties as administrator, is one of the reasons why this can be declared as responsible tax, so, in my opinion, should know what these duties and also the commercial responsibility that assumes, which is not very different from the tax liability, insofar as it affects your personal assets.*

*In addition, as I deepened the study of the tax liability of administrators, issues such as the prescription, the declaration of bankruptcy, or the declaration of responsibility, hitherto unknown to me, led me, first of all, to make a contact with publications on the Internet, which allowed me to move forward and conclude that the prescription is one of the main obstacles with which the administrators are and that, due to the modifications introduced in the General Tax Law or in the General Regulations of Collection, far from being a clearly defined concept, remains an ambiguous concept on which various pronouncements have been generated, both in the Courts of Justice and in the Central Economic-Administrative Tribunal.*

*Finally, once clarified the doubts about what suppose the prescription and the declaration of the responsibility, and studied all the basic concepts, I considered that it had the necessary knowledge, to understand the articles 41, 42 and 43 of the General Tax Law, that are on which this work pivots and, thus, be able to analyze each one of the factual budgets that the legislator articulated to*

*reflect in what circumstances, a person or entity can be declared jointly responsible or subsidiary from the tax point of view.*

*The structure of the work, was chosen thinking about facilitating a future reader the understanding of all the questions that revolve around the responsibility of the administrators, and allow him to understand in a reduced time a general idea of all the concepts that affect them, to facilitate you to continue working on new applications for the concepts collected here, expanding and / or updating them.*



# ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>2. LOS ADMINISTRADORES SEGÚN LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL.....</b>	<b>4</b>
2.1. Representación de la Sociedad .....	4
2.2. Deberes de los Administradores.....	5
2.2.1. Deber de Diligencia .....	5
2.2.2. Deber de Lealtad.....	7
2.3. Responsabilidad Mercantil de los Administradores .....	7
2.3.1. Administrador de Hecho.....	8
2.3.2. Duración del cargo de Administrador .....	10
<b>3. MODIFICACIONES LEGISLATIVAS.....</b>	<b>10</b>
3.1. Aspectos Generales.....	10
3.2. La Prescripción Tributaria.....	14
3.3. Declaración de Responsabilidad .....	18
3.3.1. Procedimiento para declarar la Responsabilidad Solidaria .....	19
3.3.2. Procedimiento para declarar la Responsabilidad Subsidiaria .....	20
3.4. Declaración de Fallido .....	20
3.5. La deuda tributaria.....	21
<b>4. LOS ADMINISTRADORES SEGÚN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA .....</b>	<b>22</b>
4.1. Responsabilidad Solidaria .....	24
4.2. Responsabilidad Subsidiaria.....	24
4.2.1. Artículo 43 de la LGT. Apartado 1.....	25
4.2.1.1. Apartado a) Artículo 43.1 LGT .....	26
4.2.1.2. Apartado b) Artículo 43.1 LGT .....	29
4.2.1.3. Apartado c) Artículo 43.1 LGT .....	30

4.2.2. Artículo 43 de la LGT. Apartado 2.....	34
4.2.3. Los Administradores de Hecho y la Ley General Tributaria .....	35
4.2.3.1. Apartado a) .....	35
4.2.3.2. Apartado b) .....	36
4.2.3.3. Concurrencia del Administrador de derecho y, de hecho .....	37
<b>5. CONCLUSIONES .....</b>	<b>37</b>
<b>6. BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>41</b>
<b>7. WEBGRAFÍA .....</b>	<b>42</b>
<b>8. ANEXOS .....</b>	<b>44</b>
Anexo I. Número de Sociedades activas a 1 de enero de 2017 .....	44
Anexo II. Sociedades Mercantiles creadas a septiembre de 2017 .....	45
Anexo III. STS núm. 224/2016, de 8 de abril de 2016, Sala de lo Civil, Sección 1ª.....	46
Anexo IV. Sentencia 2760/2013 del Tribunal Supremo, de 9 de mayo de 2013.....	66
Anexo V. Resolución TEAC núm. 2850/2007, de 13 de marzo de 2008. ....	89
Anexo VI. Diario EL PAÍS .....	97

## ABREVIATURAS

AEAT	Agencia de la Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
DIRCE	Directorio General de Empresas
INE	Instituto Nacional de Estadística
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LSC	Ley de Sociedades de Capital
RGR	Reglamento General de Recaudación
SL	Sociedad Limitada
SA	Sociedad Anónima
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central



## 1. INTRODUCCIÓN

En España, a 1 de enero de 2017, el número de empresas activas ascendía a 3.282.346, remontando así una tendencia a la baja mantenida durante los últimos 6 años<sup>1</sup>. Del total de empresas, 1.162.254 corresponde a Sociedades Limitadas, 81.954 a Sociedades Anónimas y 1.747.159 a Personas Físicas, un dato significativo ya que, aunque las empresas activas que predominan sean las gestionadas por autónomos, las sociedades mercantiles representan una parte muy importante del total, llegando a ser, casi a la mitad del total de empresas activas. (Ver Anexo I).

Además, según los datos provisionales del INE, actualizados a septiembre de 2017<sup>2</sup>, se han constituido 6.154 sociedades, de las cuales 6.120 tienen la forma jurídica de Sociedad Limitada, y las 33 restantes de Sociedades Anónimas, lo que representa que la forma jurídica de la S.L. predomina con un amplio margen con respecto a las S.A. (Ver Anexo II).

La evolución del número de sociedades y lo que representan las sociedades mercantiles en el tejido empresarial español, demuestra que la utilización de las formas jurídicas S.L. y S.A. para ejercer una actividad empresarial, es una de las opciones predominantes para los emprendedores nacionales.

La constitución de una sociedad mercantil tiene, como requisito indispensable e irrenunciable, decidir cómo será asumida la representación de la sociedad y quién o quiénes asumirán la misma. Esta responsabilidad es asumida por los denominados administradores sociales, que pueden ser tanto personas físicas como jurídicas.

---

<sup>1</sup> Directorio Central de Empresas. "Estructura y Dinamismo del tejido empresarial en España". 31 de julio de 2017.

<sup>2</sup> Instituto Nacional de Estadística. "Estadística de Sociedades Mercantiles (SM). Septiembre de 2017". 8 de noviembre de 2017.

Al aceptar y asumir la administración de una sociedad mercantil, el administrador adquiere el compromiso de respetar y cumplir con los deberes estipulados por la ley; pero en determinadas ocasiones, en el ejercicio de su función como administrador, puede cometer infracciones de forma intencionada o no, que tienen una gran repercusión en la persona o personas que han asumido la representación de la sociedad.

El desconocimiento de las obligaciones por parte del administrador se ha convertido en un problema, agravado en los últimos años debido a la crisis económica, ya que muchas sociedades mercantiles han tenido que cesar en su actividad, recurrir a concursos de acreedores, mediar con la Agencia Tributaria, o incluso liquidar su patrimonio y cesar definitivamente su actividad empresarial. En todas estas actuaciones, el administrador tiene un papel relevante, pero si por desconocimiento o por dejación de funciones, no toma las medidas necesarias para obrar conforme marca la ley, podría ser declarado responsable ante los socios y ante terceros de las obligaciones exigibles a la sociedad representada.

Además de las dificultades originadas por la crisis económica, en los últimos años el legislador ha visto necesario acometer modificaciones legislativas encaminadas a luchar contra el fraude fiscal, considerado uno de los principales problemas en nuestra sociedad; modificaciones que tienen gran repercusión sobre las responsabilidades asumidas por los administradores frente a las deudas tributarias.

El objeto de este trabajo es abordar la responsabilidad de los administradores frente a las deudas tributarias, pero para ello es necesario empezar analizando la figura del administrador desde el punto de vista de la Ley de Sociedades de Capital, conociendo sus deberes y obligaciones; ya que esta labor facilitará el estudio de los supuestos de hecho que la Ley General Tributaria articula para exigir responsabilidades frente al pago de la deuda tributaria.

Para completar el marco conceptual que permitirá un análisis profundo de la Ley General Tributaria, será necesario repasar las principales modificaciones

legislativas contra el fraude fiscal que tienen una repercusión directa sobre el tema objeto de este trabajo, el Administrador mercantil. A la vez que se analizan estas modificaciones, se amplían los conceptos modificados para poco a poco poder ir avanzando en el análisis de la repercusión que tienen los artículos recogidos en la Sección Tercera del Capítulo II del Título II de la Ley General Tributaria; la base principal de este trabajo. En este sentido, se debe entender que, desde el punto de vista de la LGT, los administradores pueden ser considerados responsables solidarios o responsables subsidiarios, por lo que se analizará, en primer lugar, la responsabilidad solidaria, y en segundo lugar la responsabilidad subsidiaria.

Durante el estudio de los diferentes presupuestos de hecho para que se pueda exigir cualquiera de los dos tipos de responsabilidad, será necesario explicar qué es la deuda tributaria, la prescripción, la declaración de fallido, así como la declaración de responsabilidad, conceptos básicos e indispensables para exigir la responsabilidad tributaria, y por lo tanto, es de vital importancia que el lector esté familiarizado con éstos términos. Además, y en la medida que sea necesario, se irán intercalando conceptos que permitan al lector una fácil comprensión de lo que se está tratando, apoyando en la medida de lo posible con las leyes, sentencias, resoluciones y bibliografías de las que los mismos emanan.

Mediante este análisis previo, se recogerán las herramientas necesarias para dar respuesta a preguntas como: ¿Son compatibles los distintos supuestos de responsabilidad?, o ¿qué actuaciones concretas hacen que una persona pueda ser considerada administrador de hecho para la jurisprudencia?, entre otras muchas cuestiones que se irán desarrollando en el cuerpo de este trabajo, para finalmente entender cuál es la responsabilidad asumida por los administradores frente a las deudas tributarias.

## 2. LOS ADMINISTRADORES SEGÚN LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL

La figura del Administrador de las Sociedades de Capital, sus derechos, deberes y obligaciones viene recogida en el Título VI, Capítulos II, III, IV y V 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 el artículo 209 de la LSC se señala que las sociedades de capital tienen en los administradores su principal elemento de organización: *“Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley”*.

### **2.1. Representación de la Sociedad**

Según establece el legislador, las sociedades de capital deberán atribuir su representación y gestión a los administradores, en la forma que se estipule por estatutos, pero atendiendo a las siguientes reglas:

- a) En el caso de varios administradores solidarios, el poder de representación recaerá sobre cada administrador.
- b) En las sociedades limitadas, si hay más de dos administradores conjuntos la representación se ejercerá de forma mancomunada, al menos por dos de ellos.
- c) En las sociedades anónimas, la responsabilidad se ejercerá mancomunadamente.
- d) En el caso de los consejos de administración, el poder se ejercerá de forma colegiada.

Debemos preguntarnos ahora, qué es un administrador solidario, uno mancomunado y una administración colegiada.

**Administrador solidario:** Se trata del administrador que tiene potestad para decidir lo que considere más conveniente para la sociedad, y cuya responsabilidad es asumida de forma solidaria por todos los administradores de la misma.

**Administrador mancomunado:** En este caso, todas las funciones de los administradores son ejercidas, como mínimo, por dos personas que deben actuar mediante consensos, ya que deben adoptar acuerdos para llevar a cabo la representación y gestión de la sociedad.

**Administración colegiada:** Se aplica a los consejos de administración. Las decisiones deben ser tomadas de forma consensuada por un grupo de tres personas o más.

## **2.2. Deberes de los Administradores**

Los deberes de los administradores están recogidos en los artículos agrupados en el Capítulo III del Título VI de la LSC.

### **2.2.1. Deber de Diligencia**

En el artículo<sup>3</sup> que desarrolla este deber, el legislador recuerda que los administradores deben actuar como un ordenado empresario, atendiendo a lo estipulado por las leyes, los estatutos o las conductas de buen gobierno, teniendo la formación adecuada para el ejercicio de sus funciones y adoptando las medidas necesarias, para dirigir y gestionar la sociedad de manera eficiente.

A la hora de exigir el cumplimiento de este deber, es necesario conocer que la administración de una sociedad, como ya se ha mencionado anteriormente, puede ser ejercida por un administrador único, varios administradores, o por un consejo de administración y, por tanto, la exigibilidad del deber de diligencia, está íntimamente relacionada, por un lado, con la

---

<sup>3</sup> 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.

estructura del órgano de administración y, por otro, con las funciones que desempeña dicho órgano.

En cuanto a la estructura de los órganos de administración, se debe entender que la flexibilidad de la gestión de las sociedades no es la misma para un administrador solidario que para un administrador mancomunado, o para un administrador componente de un consejo de administración, por la forma en la que se toman las decisiones, ya que en las decisiones tomadas por los administradores mancomunados o por el consejo de administración, éstas deben ser consensuadas.

En cuanto a la función desempeñada por el órgano de administración, se debe entender que, por ejemplo, no son las mismas funciones las que desempeña un consejo de administración de una sociedad que cotiza en Bolsa a una que no cotiza. En esta línea se pronuncia URÍA MENEZDEZ<sup>4</sup> cuando afirma que el consejo de administración de las empresas cotizadas en Bolsa, además de cumplir con lo estipulado por la ley, deben cumplir funciones marcadas por los estatutos, encaminadas al *“control y supervisión de la gestión realizada por los órganos ejecutivos y por el equipo de dirección de la sociedad. En cambio, en las sociedades no cotizadas los consejos de administración suelen tener funciones más próximas a la gestión ordinaria de la sociedad”*.

Por otro lado, el legislador reconoce que los administradores, en el ejercicio de sus funciones y actuando como un ordenado empresario, deben tomar decisiones dentro del marco legal que están sometidas a la discrecionalidad ejercida por parte del administrador, como pueden ser las decisiones estratégicas y de gestión, por lo que la responsabilidad asumida por el administrador debe ser la de obrar de forma diligente cumpliendo en todo momento con lo marcado por la ley e intentando obtener un beneficio para la sociedad; sin ningún tipo de interés personal, y conociendo toda la información relevante o necesaria para adoptar las decisiones que estime oportunas. Esta protección de la discrecionalidad empresarial, tiene su origen en la transposición

---

<sup>4</sup> URÍA MENÉNDEZ. “Guía Práctica sobre deberes y régimen de responsabilidad de los administradores en el ámbito mercantil”. 22 de abril de 2015.

de la normativa americana al derecho español, que persigue proteger a los administradores de aquellas responsabilidades que pudieran serles requeridas por no obtener resultados exitosos para la sociedad, a pesar de haber ejercido sus funciones de buena fe, con la diligencia de un ordenado empresario.

### **2.2.2. Deber de Lealtad**

Se entiende como deber de lealtad<sup>5</sup>, el deber del administrador de actuar como un fiel representante de la sociedad buscando siempre el bien para la misma, obrando de buena fe y de forma diligente. Las posibles infracciones a este deber determinarán no solo las indemnizaciones por el daño causado a la sociedad, sino la devolución a la sociedad del enriquecimiento injusto obtenido por el administrador. El legislador estipula que, para cumplir debidamente con este deber, el administrador debe:

- a) No ejercer sus facultades para fines para los que no fue nombrado.
- b) Guardar celoso secreto de la información relevante a la que haya tenido acceso por ejercicio de su cargo.
- c) Abstenerse de participar en votaciones o deliberaciones en las que pueda incurrir en conflicto de intereses.
- d) Ejercer sus funciones bajo responsabilidad personal con libertad de criterio e independencia.

Ahora que se conocen los principales deberes inherentes al administrador de una sociedad, es necesario aclarar cuál es la responsabilidad mercantil de los mismos.

### **2.3. Responsabilidad Mercantil de los Administradores**

Los artículos recogidos en el capítulo V del Título VI de la LSC son importantes a la hora de la demanda de cualquier tipo de responsabilidad hacia

---

<sup>5</sup> Artículo 224 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.

los administradores. A continuación, se detallan los puntos más relevantes de los artículos recogidos en este capítulo de la Ley:

- a) Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño causado por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos, o por haber incumplido sus deberes como administrador. El daño causado debe ser real y evaluable económicamente.
- b) La responsabilidad se extenderá igualmente a los administradores de hecho.
- c) Todos los miembros del órgano de administración que hubieran adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo, responderán solidariamente, salvo prueba en contrario.

Puesto que nombramos esta figura por primera vez, nos parece importante saber distinguir qué son un administrador de derecho y un administrador de hecho, ya que tanto la ley de Sociedades de Capital como la Ley General Tributaria hacen distinciones entre los dos tipos de administradores, razón por la cual en el siguiente apartado se ahonda más en la figura del Administrador de Hecho. El Administrador de Derecho es aquel que ostenta la administración oficial de la sociedad y, por tanto, consta inscrito como administrador de la misma en el Registro Mercantil.

### **2.3.1. Administrador de Hecho**

El administrador de hecho es aquél que *“sin ocupar formalmente un cargo, ejercen de hecho y de manera efectiva las funciones de administración, sea sustituyendo a los administradores de derecho, sea influyendo sobre ellos de forma decisiva”*<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> QUIJANO GONZALEZ, J. “La responsabilidad civil de los administradores de las Sociedades Anónimas. Aspectos sustantivos”, Secretariado de Publicaciones, Valladolid, 1985, p. 351.

Una Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 8 de abril de 2016<sup>7</sup> manifiesta que *“Conforme a esta jurisprudencia, la noción de administrador de hecho presupone un elemento negativo (...), y se configura en torno a tres elementos caracterizadores: i) debe desarrollar una actividad de gestión sobre materias propias del administrador de la sociedad; ii) esta actividad tiene que haberse realizado de forma sistemática y continuada, esto es, el ejercicio de la gestión ha de tener una intensidad cualitativa y cuantitativa; y iii) se ha de prestar de forma independiente, con poder autónomo de decisión, y con respaldo de la sociedad”*.

Según la sentencia anteriormente mencionada, debe probarse que se cumplen los tres requisitos de forma simultánea para que una persona o entidad pueda ser considerada Administrador de Hecho.

Además de las características estipuladas en las sentencias y de los perfiles elaborados por diversos autores, se puede afirmar que los administradores de hecho son<sup>8</sup>:

- a) Los administradores de derecho cuyo cargo no está vigente debido a que ha finalizado el periodo para el que fueron elegidos.
- b) Los que ejercen su cargo formalmente, pero cuyo nombramiento presente un vicio de nulidad.
- c) Los que controlan la gestión y administración de la sociedad sin haber sido nombrados, pero que representan a la misma en sus relaciones con el exterior. Es este caso estamos antes los llamados Administradores notorios.
- d) Los que ejercen influencia en las decisiones que toman los administradores de derecho, controlando, en definitiva, la gestión y administración de la sociedad, llamados Administradores ocultos.

---

<sup>7</sup> STS núm. 224/2016, de 8 de abril de 2016, Sala de lo Civil, Sección 1ª.

<sup>8</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. “La responsabilidad del administrador de hecho en el ámbito tributario”. Artículo doctrinal. Actum Fiscal 40. Junio 2010.

### **2.3.2. Duración del cargo de Administrador**

Para los administradores de las Sociedades Limitadas, la ley estipula que ejercerán su cargo por tiempo indefinido, salvo lo dispuesto en los estatutos sociales. Para las sociedades anónimas, estipula que la duración del cargo será la establecida también en los estatutos, prohibiendo que la duración sea por tiempo indefinido, y estableciendo que la duración no podrá ser superior a seis años.

En ambos casos, tanto para las sociedades limitadas como para las anónimas, la ley permite que los administradores sean reelegidos varias veces por periodos de igual duración.

## **3. MODIFICACIONES LEGISLATIVAS**

### **3.1. Aspectos Generales**

Con la entrada en vigor de las leyes 36/2006<sup>9</sup> y 7/2012<sup>10</sup>, la Ley General Tributaria ha sufrido diversas modificaciones encaminadas a luchar contra el fraude fiscal. La primera, se impulsa como medida frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria<sup>11</sup>, y la segunda como herramienta para facilitar la acción de cobro<sup>12</sup>.

La ley 36/2006 introdujo modificaciones que hacen referencia, por un lado, a la introducción del apartado 3 del artículo 41 de la LGT, para especificar que la responsabilidad tributaria alcanzará la totalidad de la deuda tributaria exigida en

---

<sup>9</sup> Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

<sup>10</sup> Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

<sup>11</sup> Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

<sup>12</sup> Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

periodo voluntario, y por el otro, añade dos presupuestos de hecho de responsables subsidiarios al artículo 43 de la LGT.

Las modificaciones introducidas por la Ley 7/2012 son de índole muy variada, encontrando, por ejemplo, la prohibición de realizar pagos en efectivo superiores a 2.500 euros, o la obligación de declarar los bienes que se posean en el extranjero. Además de estas modificaciones, más conocidas por la ciudadanía, en el artículo 1 de la Ley 7/2012, el legislador intenta clarificar conceptos y preceptos que, desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003<sup>13</sup>, habían venido generando numerosos conflictos y dictámenes judiciales a raíz, principalmente, de la prescripción e interrupción del plazo de prescripción, la declaración de la responsabilidad y los presupuestos de hecho para exigir la misma. En concreto con la Ley 7/2012:

- a) Se modifica el apartado 4 del artículo 41 de la LGT para aclarar los supuestos en los que la responsabilidad alcanza las sanciones, completando así lo introducido por la ley 36/2006, así como las reducciones que serán aplicables a los responsables tributarios.
- b) Se introduce un nuevo apartado en el artículo 43 de la LGT, en el que se tipifica como presupuesto de hecho para exigir la responsabilidad subsidiaria a los administradores, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso de forma reiterada, cuando el obligado tributario deba repercutir (IVA) o retener cantidades en el ejercicio de su actividad.
- c) Se modifican también los artículos 67 y 68 de la LGT referentes, en el caso del primer artículo, al cómputo del plazo de prescripción, y en el del segundo, a la interrupción del plazo de prescripción.

La voluntad del legislador a la hora de modificar estos artículos, era la de incluir prácticas habituales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a recomendación de ésta, para poder facilitar su función recaudatoria, pero la nueva redacción dada a los artículos, no está exenta de problemas.

---

<sup>13</sup> Ley 58/2003, de 17 d diciembre, General Tributaria.

Por ejemplo, en el caso de la modificación del apartado 4 del artículo 41 de la LGT, según AEDAF<sup>14</sup>, la nueva redacción supuso diversos problemas técnicos ya que, a pesar de que con esta modificación se quería identificar al responsable tributario como obligado tributario y no como infractor, la aceptación de la sanción por parte del responsable tributario ocurre en el procedimiento de derivación de la responsabilidad, imposibilitando que la conformidad se dé única y exclusivamente sobre la sanción, puesto que el responsable tributario al dar su conformidad en el momento de la derivación de la responsabilidad, la da al conjunto, es decir, a la deuda y a la sanción.

Así, el artículo 41.4 de la LGT especifica: *“La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad (...)”*.

Por tanto, tal y como se desprende de la lectura de este artículo, la aplicación de la reducción por conformidad, fijada por ley en el 30% de la deuda<sup>15</sup>, está vinculada a que el responsable no recurra la derivación de responsabilidad en sí misma, por lo que se estaría vulnerando el derecho del responsable a presentar su disconformidad sobre la improcedencia de ser considerado responsable.

En esta línea, y como solución a este problema, se ha pronunciado el TEAC<sup>16</sup>, diferenciando aquellos casos en los que el deudor principal ha dado su conformidad con la liquidación y aquellos en los que no. Pero en ambos casos, el TEAC deja claro que la reducción por conformidad está ligada a la aceptación de la declaración de responsabilidad.

A continuación, se resumen los dos criterios establecidos en las resoluciones del TEAC al respecto.

---

<sup>14</sup> AEDAF. “Análisis sobre las modificaciones de la Ley 58/2003, introducidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre”.

<sup>15</sup> Artículo 188.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>16</sup> Resolución del TEAC núm. 1704/2011, de 6 de junio de 2013. Criterios 1 y 2.

### **Caso 1. El deudor principal no ha prestado su conformidad**

El TEAC resuelve que si los actos no son firmes, en aplicación del artículo 10.2 de la LGT, se puede anular el acuerdo de derivación de responsabilidad, retrotraer las actuaciones al momento en el que se propone la declaración de la responsabilidad, para ofrecer al responsable, la posibilidad de prestar su conformidad a la declaración de responsabilidad, al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b) (30% de la deuda), y dictar posteriormente el acuerdo de derivación de responsabilidad, y ofrecerle la posibilidad de aplicar la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT.

### **Caso 2. El deudor principal sí ha prestado su conformidad**

En este caso, el TEAC resuelve que si los actos no son firmes, se puede proceder de la misma forma que en el caso 1, pero ya no tiene cabida que al responsable se le ofrezca la posibilidad de la reducción de conformidad del 30%, ya que el deudor principal ha prestado su conformidad, el alcance de la declaración de la responsabilidad incluiría ya las sanciones reducidas, por lo que únicamente se retrotrae la actuación para ofrecer al responsable la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT.

De esta manera, el TEAC soluciona la problemática sobre la vulneración de los derechos del responsable tributario, y le posibilita el ejercicio de los mismos, permitiéndole beneficiarse de las reducciones previstas por la ley.

Unida a la problemática de la modificación del artículo 41 anterior, las modificaciones introducidas en los artículos desde el 66 al 70 de la LGT, que afectan a la prescripción, lejos de conseguir esclarecer el conflicto a la hora de determinar el *dies a quo* o momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción, ha generado más inseguridad jurídica para aquellas personas que puedan ser consideradas responsables solidarias o responsables subsidiarias del deudor principal.

Debido a la importancia de las modificaciones en cuanto a la prescripción se refiere, se dedica el siguiente sub-apartado a estudiarla de forma más detenida, y las consecuencias sobre la misma por la nueva redacción dada por la Ley 7/2012.

### **3.2. La Prescripción Tributaria**

Dada la importancia que tiene la prescripción a la hora de exigir responsabilidades solidarias o subsidiarias, el legislador ha dedicado la Sección 3ª del Capítulo IV del Título II de la LGT, a explicar todo lo referente a la misma.

Las referentes a la prescripción son algunas de las modificaciones más importantes introducidas por la Ley 7/2012, y debido a que éste es uno de los factores que más controversia causa, este trabajo se centra en estudiar: los plazos de prescripción, el computo de los plazos, la interrupción de los plazos de prescripción, así como la extensión y efectos de la misma.

La prescripción es una de las formas mediante las cuales se extinguen las obligaciones tributarias. El legislador clasifica la prescripción en función de los derechos que prescriben. Son cuatro los derechos que se citan en la ley, siendo los dos primeros, derechos que afectan directamente a la Administración Tributaria y los dos últimos, a los obligados tributarios<sup>17</sup>:

- “a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- c) El derecho a solicita las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingreso indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.”*

---

<sup>17</sup> Artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En los siguientes cuadros se explica de forma gráfica y resumida cada uno de los derechos y lo contenido en la legislación sobre los plazos de prescripción e interrupción.

**Tabla 1. Derecho para determinar la deuda tributaria mediante liquidación**

Plazo de Prescripción	4 años		
Computo del Plazo de Prescripción	Desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o autoliquidación, o al día siguiente de la finalización del devengo del tributo.		
Interrupción del Plazo de Prescripción	Por cualquier acción de la Administración Tributaria	Por la interposición de reclamaciones o recursos	Por cualquier actuación del obligado tributario

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 2. Derecho para exigir el pago de las deudas tributarias**

Plazo de Prescripción	4 años		
Computo del Plazo de Prescripción	<p>Desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario.</p> <p><b>Este criterio se aplicará también para exigir la deuda a los responsables solidarios, salvo que los hechos que hagan reclamar la responsabilidad se produzcan después de haber finalizado el plazo anterior, por lo que el plazo de prescripción comenzará a partir del momento en el que hubieran tenido lugar los hechos.</b></p> <p><b>Para exigir la deuda tributaria a los responsables solidarios, el plazo de prescripción contará desde el día siguiente a la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a los responsables solidarios.</b></p>		
Interrupción del Plazo de Prescripción	Por cualquier acción realizada por la Administración tributaria con conocimiento del obligado tributario.	Por la interposición de reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor.	Por cualquier actuación del obligado tributario.

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 3. Derecho para solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo**

Plazo de Prescripción	4 años	
Computo del Plazo de Prescripción	Desde el día siguiente en el que finalice el plazo para solicitar la devolución. Desde el día siguiente al que se realizó el ingreso indebido. Desde el día siguiente a aquel en el que adquiera firmeza el acto judicial.	
Interrupción del Plazo de Prescripción	Por cualquier actuación del obligado tributario.	Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos.

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 4. Derecho a obtener devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo**

Plazo de Prescripción	4 años		
Computo del Plazo de Prescripción	Desde el día siguiente en que finalicen los plazos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la notificación del acuerdo.		
Interrupción del Plazo de Prescripción	Por cualquier acción de la Administración Tributaria	Por cualquier acción de obligado tributario.	Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos.

*Fuente: Elaboración propia*

De estos cuatro derechos, los más relevantes en cuanto a la derivación de responsabilidades tributarias a los administradores son los dos primeros.

Con carácter general, el plazo de prescripción es de cuatro años, tanto para que la Administración Tributaria ejercite su derecho de determinar la deuda tributaria mediante liquidación, como para ejercitar su derecho a exigir el pago de las deudas. En el primer caso, los 4 años empiezan a contar desde el día siguiente a aquel en el que finaliza el plazo voluntario de presentación, y en el segundo caso, desde el día siguiente en el que finaliza el plazo para pago en periodo voluntario.

El problema con la prescripción surge cuando se trata de determinar el momento en el que empieza a contar el plazo de prescripción, ateniéndonos a lo estipulado en el artículo 67 de la LGT.

Para los responsables solidarios se estipula que el plazo empieza a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo en voluntario del deudor principal, pero en el apartado 2 de este artículo, se especifica también, que el cómputo del plazo podrá empezarse a contar desde el momento en el que el presupuesto de responsabilidad haya tenido lugar, aunque el plazo voluntario de pago haya pasado. Esta dificultad a la hora de determinar el *dies a quo* para los responsables solidarios, afecta directamente a los administradores de las sociedades mercantiles, ya que, a pesar de que el legislador desarrolle un

artículo específico, en concreto el artículo 43 de la LGT, en el que enumera determinados presupuestos de hecho en los que los administradores de las sociedades son responsables subsidiarios, los administradores también pueden ser considerados responsables solidarios de las deudas tributarias, en aplicación del apartado 1.a) del artículo 42 de la LGT.

Por lo que se refiere al responsable subsidiario, el artículo 67 de la LGT establece que el plazo de la prescripción empezará a contar desde la fecha de notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualesquiera de los responsables solidarios. A este respecto se ha pronunciado el Tribunal Supremo<sup>18</sup>, estableciendo que el plazo de prescripción respecto al responsable subsidiario empezará a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él, aplicando el principio de la *actio nata*, y no desde la fecha en la que se fija la obligación del sujeto pasivo, es decir, el plazo de prescripción para el responsable subsidiario, comienza desde la declaración de fallido del deudor principal.

La Administración Tributaria, una vez intentado el cobro al deudor principal, puede dirigir el cobro a los responsables solidarios sin necesidad de que se declare previamente fallido al deudor principal, mientras que en la declaración de la responsabilidad subsidiaria es necesario declarar como fallido al deudor principal, y en su caso a los responsables solidarios; pero en ambos casos, la Administración Tributaria está obligada a llevar a cabo todos los procedimientos marcados por la ley para declarar la responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria.

Al problema de la dificultad para establecer el *dies a quo* del plazo de prescripción, debemos añadir las dificultades que a los responsables subsidiarios les suponen todas las acciones interruptivas del plazo de prescripción (requerimientos al sujeto pasivo, alegaciones, impugnaciones), ya que existen casos, en los que el periodo transcurrido desde la finalización del pago en periodo voluntario hasta la declaración de fallido del deudor principal, es superior

---

<sup>18</sup> Sentencia 2760/2013 del Tribunal Supremo, de 9 de mayo de 2013.

a los cuatro años, permitiendo que la Administración tributaria, declare, transcurridos cinco, seis, o más años, la derivación de responsabilidad a los responsables subsidiarios, dificultando en ocasiones que éstos, puedan aportar la documentación necesaria para su defensa, debido a que ha transcurrido más tiempo del que, por norma general, se establece para que prescriban las deudas tributarias.

Puesto que se ha hablado de declaración de fallido y de declaración de responsabilidad, en el siguiente apartado se explicará más ampliamente cada uno de estos conceptos.

### **3.3. Declaración de Responsabilidad**

*“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 (...) de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, (...).”<sup>19</sup>.*

Por tanto, atendiendo a lo estipulado en el artículo 174 de la LGT, se puede resumir:

- a) La responsabilidad puede ser declarada en cualquier momento **después** de la práctica de la liquidación (llevada de oficio por la AEAT) o de la presentación de la autoliquidación, y la declaración de responsabilidad corresponde al órgano de recaudación.
- b) Si la declaración de responsabilidad se lleva a cabo **antes** de que finalice el periodo voluntario, la declaración de la responsabilidad corresponde al órgano de liquidación, y el responsable declarado tendrá el derecho a recurrir dicha declaración aportando la documentación e información que estime oportuna.

---

<sup>19</sup> Artículo 41.5 de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Además, este artículo, también especifica cuál debe ser el contenido de la declaración de responsabilidad:

- a) El texto íntegro de la declaración de la responsabilidad, indicando el presupuesto de hecho que la habilita y el importe de la liquidación que alcanza dicho presupuesto.
- b) Los medios de impugnación habilitados para recurrir dicha declaración, especificando el órgano ante el cual se debe interponer esta reclamación, así como el plazo del que disponen para presentarla.
- c) Especificaciones sobre el plazo, el lugar y la forma para pagar el importe exigido.

### **3.3.1. Procedimiento para declarar la Responsabilidad Solidaria**

El artículo 42 de la LGT hace referencia a los responsables solidarios de las deudas tributarias y, en su apartado 4, especifica que para *“declarar y exigir la responsabilidad tributaria se estará a lo previsto en el artículo 175 de la misma ley.”*

Es, por tanto, el artículo 175 de la LGT, el que especifica el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria. Este artículo hace distinciones según el momento en que se realiza la declaración de responsabilidad:

- a) En los casos en que la declaración de responsabilidad se haya realizado y notificado **antes** de finalizar el periodo voluntario de pago de la deuda, bastará con requerir al responsable solidario el pago una vez transcurrido el periodo voluntario.
- b) En los casos en los que la Declaración de responsabilidad se realice **después** de finalizar el periodo voluntario, el órgano competente dictará acto de declaración de la responsabilidad.

Por otro lado, si una vez declarada y exigida la responsabilidad solidaria del pago de la deuda tributaria, los responsables solidarios no asumieran el pago de la misma, el legislador acudirá a la declaración de la responsabilidad subsidiaria, en su caso.

### **3.3.2. Procedimiento para declarar la Responsabilidad Subsidiaria**

El apartado 4 del artículo 43 de la LGT especifica que *“el procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se regirá por lo dispuesto en el artículo 176 de esta ley”*.

En el artículo 176 de la LGT el legislador indica que *“la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad”* una vez sean declarados fallidos el deudor principal y, si los hubiera, los responsables solidarios.

### **3.4. Declaración de Fallido**

La declaración de fallido es la herramienta principal en torno a la cual se origina la responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria. Tiene su origen en lo estipulado en el artículo 1.830 del Código Civil, que especifica que a los deudores subsidiarios no se les puede reclamar la deuda hasta que la misma no haya sido cobrada al deudor principal y fallando éste, a los deudores solidarios.

Por lo tanto, si la Administración tributaria quiere ejercer su derecho de cobro de la deuda tributaria, declarando la responsabilidad subsidiaria, debe llevar a cabo la declaración de fallido, ya que así se recoge en la LGT *“la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios”*<sup>20</sup>, reforzado por resoluciones judiciales sobre la declaración de fallido, ya que, según sentencias de los tribunales<sup>21</sup>, la declaración de fallido debe entenderse como *“pórtico y presupuesto de la ulterior declaración de responsabilidad subsidiaria”*.

Pero, a pesar de que en apariencia queda claro que la declaración de fallido debe estar resuelta antes de declarar a los responsables subsidiarios, la

---

<sup>20</sup> Artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>21</sup> Sentencia 11482010 del TSJ de Castilla-La Mancha de 1 de marzo de 2010.

lectura del apartado 2 del artículo 61 del Reglamento General de Recaudación<sup>22</sup> puede dar lugar a confusión, ya que en ningún momento aclara que deba existir la declaración de responsabilidad previamente, puesto que especifica que *“una vez declarados fallidos los deudores principales (...) la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario”*.

A pesar de esta discrepancia, con una redacción clara en los artículos de la LGT y otra menos concreta en el RGR, se puede afirmar, tal y como hace SANTOLAYA BLAY<sup>23</sup> que *“la declaración de fallido posee, una relevancia difícilmente negable en la responsabilidad subsidiaria. Su inexistencia aboca, al decir de los Tribunales de Justicia, a la nulidad de pleno derecho del procedimiento que la omite”*.

Para completar los conceptos tratados, es necesario, por último, conocer qué es la deuda tributaria y algunos de sus aspectos fundamentales.

### **3.5. La deuda tributaria**

La deuda tributaria<sup>24</sup> es la cantidad a ingresar por la obligación tributaria principal<sup>25</sup>, pudiendo formar parte de la misma los intereses de demora, los recargos tanto por declaración extemporánea como del periodo ejecutivo, sin que puedan formar parte de la deuda tributaria las sanciones. La deuda tributaria se extingue<sup>26</sup> por el pago de la misma, por prescripción, compensación o condonación.

El legislador recoge en el artículo 62 de la LGT los plazos para el pago de las deudas tributarias y el Reglamento General de Recaudación, en sus artículos 68 y 69, amplía un poco más acerca de los periodos de recaudación, distinguiendo entre la iniciación y terminación de la recaudación en periodo

---

<sup>22</sup> Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

<sup>23</sup> SANTOLAYA BLAY, Manuel. Tribuna Fiscal núm. 274, Editorial CISS, septiembre-octubre 2014.

<sup>24</sup> Artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>25</sup> Artículo 19 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>26</sup> Artículo 59 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

voluntario y en periodo ejecutivo. Por tanto, sintetizando los dos artículos, podemos concluir:

### **Periodo Voluntario**

- a) Para ingresar las deudas tributarias de una autoliquidación, el plazo voluntario finalizará el día del vencimiento de todos los plazos correspondientes para su ingreso dependiendo de la normativa de cada tributo.
- b) Para ingresar las deudas resultantes de una liquidación de la administración, el plazo en voluntario finalizará según lo siguiente:
  - i.- Notificación recibida entre el 1 y el 15 de cada mes, el plazo en voluntario finaliza el día 20 del mes siguiente.
  - ii.- Notificación recibida entre el 16 y último día del mes, el plazo en voluntario finaliza el día 5 del segundo mes posterior.

### **Periodo Ejecutivo**

El periodo ejecutivo de cobro se inicia el día siguiente a haber finalizado los plazos establecidos en el apartado anterior correspondiente al plazo en voluntario, atendiendo a si se trata de autoliquidaciones o liquidaciones iniciadas por la administración. El Reglamento General de Recaudación, en su artículo 69.2, especifica que la iniciación del periodo ejecutivo dará origen a la recaudación por la vía de apremio. La providencia de apremio es un acto administrativo que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago.

## **4. LOS ADMINISTRADORES SEGÚN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

Como ya se ha indicado anteriormente, a raíz de la crisis económica y en su lucha contra el fraude fiscal, la legislación española ha tenido que irse actualizando para poder dar cobertura a todas las contingencias que se iban generando para evitar en la medida de lo posible que los obligados tributarios o sus sustitutos, eludieran el pago de las deudas tributarias.

Los administradores pueden tener, por el ejercicio de sus competencias, responsabilidades civiles, mercantiles, penales, o tributarias. La responsabilidad mercantil ya quedó explicada en el punto número 2 de este trabajo, las civiles y penales no van a ser tratadas en el mismo, ya que no forman parte de su objeto, y la responsabilidad tributaria ha quedado introducida en el punto número 3, por lo que en este apartado se analizarán en profundidad, los apartados más importantes de cada uno de los presupuestos de hecho de los artículos 42 y 43 de la LGT, que son los destinados a regular esta figura en el ámbito del Derecho Tributario.

Para empezar, se diremos que el artículo 41 de la ley General Tributaria, especifica lo siguiente:

1. "Serán responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, además del deudor principal, otras personas o entidades.
3. Salvo precepto legal, la responsabilidad será **subsidiaria**.
4. La responsabilidad alcanzará la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario.
5. Para derivar la acción administrativa contra los responsables subsidiarios será necesario **la declaración de fallido** del deudor principal y de los responsables solidarios."

Por lo tanto, la ley especifica los preceptos de quiénes y bajo qué circunstancias son responsables de la deuda tributaria, cuál es su alcance y los sistemas para exigir esa responsabilidad. Del estudio de los artículos contenidos en esta sección tercera<sup>27</sup> de la LGT, se puede entender, como ya se ha explicado anteriormente, que los administradores de las sociedades mercantiles pueden incurrir en dos tipos de responsabilidades:

- a) Responsabilidad Solidaria
- b) Responsabilidad Subsidiaria

---

<sup>27</sup> Capítulo II, Sección 3ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

#### **4.1. Responsabilidad Solidaria**

La figura del responsable solidario está recogida en el artículo 42 de la LGT, el cual especifica que:

- a) Son responsables solidarios las personas o entidades que causen o colaboren activamente en la realización de la infracción tributaria. Según NAVARRO EGEA<sup>28</sup> la inclusión de la palabra “activamente” se hace con la intención de diferenciar entre presupuesto de hecho al recogido en el punto 1.a) del artículo 43 de la LGT, que se analizará cuando se estudie la responsabilidad subsidiaria de los administradores.
- b) Los partícipes o cotitulares de las Herencias Yacentes, Comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que posean una unidad patrimonial susceptible de imposición.
- c) Las personas o entidades que sucedan a los anteriores titulares de explotaciones o actividades económicas. Serán responsables de las obligaciones contraídas por el anterior titular y las derivadas de su ejercicio. Las personas adquirentes pueden solicitar, previa autorización del titular, un certificado a la Administración con el detalle de las deudas y sanciones, que será emitido en el plazo no superior a tres meses. Si el certificado no tiene detalle de ninguna deuda o sanción, al adquirente no se le hará responsable solidaria de las deudas que pudieran resultar al titular de la misma.
- d) También serán responsables aquellas personas o entidades que sean causantes o colaboren con la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago, los que por culpa o negligencia no ejecute la orden de embargo, entre otros.

#### **4.2. Responsabilidad Subsidiaria**

Antes de entrar a analizar los presupuestos de hecho contenidos en el artículo 43 de la LGT, se debe tener claro que las obligaciones tributarias<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> NAVARRO EGEA, Mercedes. “El responsable tributario”, Iustel, Madrid, 2006, p. 80.

<sup>29</sup> Sección 2ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. “Las Obligaciones Tributarias”.

establecidas por la LGT corresponden a los obligados tributarios<sup>30</sup>, y por tanto, la responsabilidad que el legislador establece para los administradores de las personas jurídicas, es frente al pago de la deuda tributaria que surja, ya sea de las declaraciones y/o autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo, o de las liquidaciones que la Administración tributaria haya realizado de oficio.

Los presupuestos de hecho que estipula el legislador para exigir la responsabilidad subsidiaria son ocho, numerados de la letra a) hasta la h) y contenidos en el apartado 1 del artículo 43 de la LGT, pero para el presente trabajo, son de vital importancia los apartados a), b) y c), ya que en éstos se identifican de forma directa a los administradores de las sociedades mercantiles, como responsables subsidiarios de la deuda tributaria.

Además de estos casos, también es necesario analizar el apartado 2 del artículo 43, introducido con la Ley 7/2012<sup>31</sup> puesto que se configura un nuevo presupuesto de responsabilidad subsidiaria para los administradores de las sociedades mercantiles.

Para poder analizar las implicaciones de cada uno de los presupuestos de hecho fijados en la normativa, en este trabajo se estudian primero los tres apartados del apartado 1 del artículo 43 y, posteriormente, el apartado 2 de este mismo artículo.

#### **4.2.1. Artículo 43 de la LGT. Apartado 1**

Como ya se ha dicho anteriormente, de este apartado los supuestos más relevantes son los numerados con las letras a), b) y c). A continuación, se analizan todos y cada uno de ellos.

---

<sup>30</sup> Artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>31</sup> Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.

#### 4.2.1.1. Apartado a) Artículo 43.1 LGT

*“Los administradores de **hecho o de derecho** de las personas jurídicas que, habiendo estés cometido infracciones tributarias, **no hubiesen realizado** los actos necesarios **que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios**, hubiesen consentido el incumplimiento o hubiesen adoptado acuerdos que posibiliten las infracciones.”*

Este supuesto se diferencia del recogido en el apartado 1.b) del artículo 42 de la LGT en que, el caso que nos ocupa se refiere a los administradores de las personas jurídicas, señalando que deben ser administradores de un ente que tenga personalidad jurídica como pueden ser las Sociedades Limitadas y las Sociedades Anónimas.

Según las resoluciones del TEAC<sup>32</sup> deben concurrir varios requisitos para que sea exigible la responsabilidad subsidiaria a los administradores en aplicación del apartado a) del artículo 43.1. de la LGT. Estos supuestos son:

- a) La sociedad tuvo que haber cometido cualesquiera de las infracciones tributarias recogidas en la LGT<sup>33</sup>.
- b) El responsable debe ser el administrador de hecho o de derecho de la sociedad cuando se cometió la infracción tributaria.
- c) La conducta del administrador debe ser la de no haber cumplido con los deberes que la normativa mercantil les atribuye a todos los administradores, es decir, el deber de diligencia en la gestión como un empresario responsable y ordenado.

Algunas de las conductas que cabrían dentro del concepto de incumplimiento de los deberes de los administradores, y ante las cuales se podría exigir la responsabilidad del apartado 1.a) del artículo 43 de la LGT son, según resoluciones del TEAC<sup>34</sup> las siguientes:

---

<sup>32</sup> Resoluciones del TEAC núm. 2512/2007, de 14 de abril de 2009, y núm. 205/2009, de 24 de enero de 2009.

<sup>33</sup> Artículos 191 a 206 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>34</sup> Resoluciones del TEAC núm. 2850/2007 y 2592/2007, de 12 de marzo de 2008.

- a) Que el administrador permita la inclusión de gastos deducibles aquellos que no tengan tal condición según la normativa aplicable en cada caso.
- b) Que el administrador de forma consciente deje de ingresar las deudas tributarias de la sociedad administrada.
- c) Que el administrador no cumpla con sus obligaciones cuando una sociedad se encuentra “inactiva”.

Debido a que no cumplir con las obligaciones cuando una sociedad se encuentra inactiva, es causa para que la AEAT configure al administrador como responsable subsidiario, a continuación se aclaran los conceptos de Cese de Actividad y de Extinción de la Sociedad, ya que, aunque de forma coloquial éstos términos se utilicen de forma indistinta, son completamente diferentes, llevan aparejadas responsabilidades diferentes, y la extinción de la sociedad puede ser una consecuencia del cese prologando de la actividad.

### **Cese de Actividad**

La inactividad de una sociedad se debe a que la misma ha cesado temporalmente su actividad empresarial, pero no se ha llegado a la extinción de la misma, por tanto se siguen manteniendo la mayor parte de sus obligaciones entre las que se encuentran, por ejemplo: presentar el Impuesto de Sociedades, presentar las declaraciones periódicas por retenciones que siga teniendo la empresa, presentar la declaración del IVA de aquellas facturas emitidas y recibidas en el periodo en que la empresa estaba activa, así como presentar las declaraciones anuales informativas.

Si una empresa lleva más de un año en periodo de inactividad<sup>35</sup>, está incurriendo en una de las causas recogidas por la ley que obliga a las sociedades mercantiles a su disolución<sup>36</sup>, siendo obligación de los administradores de las

---

<sup>35</sup> Artículo 363.1.a) 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.

<sup>36</sup> Artículo 363 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.

mismas<sup>37</sup>, llevar a cabo todos los trámites necesarios para que la misma sea disuelta.

Este supuesto de responsabilidad marcaba un problema a la hora de derivar la responsabilidad a los administradores, ya que existían dudas sobre el momento en el que la Administración Tributaria debía derivar la misma, debido a que podía ser la fecha del cese de la actividad, o el momento en el que se cumplían los plazos legales para solicitar la disolución de las sociedades inactivas, que antes del 1 de Septiembre de 2010, estaba fijado en 3 años<sup>38</sup> y con la actual normativa, como ya he explicado antes, debe ser como mínimo un año.

La dificultad a la hora de determinar el momento adecuado para derivar la responsabilidad a los administradores, originó pronunciamientos del TEAC<sup>39</sup> al respecto, que se resumen a continuación:

El TEAR de Madrid estimó la reclamación económico administrativa dando la razón al recurrente, ya que, en el momento de derivar la responsabilidad al administrador, no se habían cumplido los tres años de cese de la actividad, y por tanto entendía el TEAR, que el administrador no había incumplido su obligación de promover la disolución de la sociedad.

Esta resolución del TEAR fue recurrida por la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, ya que a pesar de que, en su recurso, había indicado al TEAR que para poder derivar la responsabilidad a los administradores era necesaria la concurrencia de cuatro requisitos, consideraba que la resolución del TEAR era dañosa para la Administración Tributaria.

El recurso de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria fue estimado por el TEAC, puesto que para éste, una cosa es

---

<sup>37</sup> Artículo 365 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.

<sup>38</sup> Artículo 104.1.d) de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Capital.

<sup>39</sup> Resolución del TEAC núm. 460/2015, de 25 de junio.

el cese de la actividad y otra muy distinta es el vencimiento del plazo estipulado por ley para la disolución de la sociedad, y en su resolución recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2005, en la que estipula que la Administración Tributaria puede derivar la responsabilidad subsidiaria al administrador desde el momento en el que la sociedad se encuentre total o parcialmente inactiva de hecho. Además, el Tribunal Supremo reconocía en su sentencia que esperar a que transcurran los tres años desde entonces para solicitar la disolución, podría suponer que venciera el plazo de prescripción<sup>40</sup> marcado por la ley tributaria, impidiendo a la Administración iniciar sus actuaciones.

### **Extinción de la Sociedad**

La extinción de la sociedad es el procedimiento mediante el cual la sociedad cesa definitivamente su actividad. Es un proceso que se lleva a cabo en diferentes fases: la disolución, que es un acuerdo adoptado por la junta general; la liquidación, que tiene como fin distribuir el patrimonio existente entre los accionistas una vez satisfecho todas las deudas sociales; y, finalmente, la extinción, que se lleva a cabo mediante la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública, que debe ir acompañada de balance final de liquidación, el acuerdo de aprobación de dicho balance, la declaración de haber satisfecho todas las deudas sociales así como el acuerdo de distribución del haber social.

#### **4.2.1.2. Apartado b) Artículo 43.1 LGT**

*“Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones derivadas 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 de impago.”*

Este supuesto está íntimamente relacionado con lo explicado anteriormente sobre el cese de la actividad y la diligencia con la que se deben

---

<sup>40</sup> Artículo 67.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

dirigir los administradores de la misma, ya que en la nueva redacción de este supuesto en comparación con la redacción de la LGT del año 1963, se delimita que los administradores de hecho o de derecho responderán subsidiariamente si de forma simultánea concurren las siguientes circunstancias:

- 1) Que la sociedad haya cesado su actividad.
- 2) Que las obligaciones estén pendientes en el momento del cese.
- 3) Que los administradores no hubieran hecho lo necesario para su pago.

Con la redacción del año 1963 de la LGT, tan solo se deducía que la responsabilidad podría ser exigible si la persona en la que recaía la administración, lo era en el momento del cese y también que la actividad de la sociedad hubiera cesado.

Con la nueva redacción se delimitan de forma más clara las condiciones que se deben cumplir para exigir la responsabilidad, obligando a que se demuestre que los administradores de las mismas no han cumplido con las obligaciones que les marca la Ley de Sociedades de Capital.

#### **4.2.1.3. Apartado c) Artículo 43.1 LGT**

*“Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidad en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengas atribuidas funciones de administración.”*

En este apartado del artículo 43 de la LGT el legislador quiere regular la responsabilidad subsidiaria exigible a los administradores concursales y a los liquidadores de sociedades y entidades en general.

Pero, antes de analizar concretamente lo que afecta en cuanto a la responsabilidad tributaria, es necesario conocer qué es un concurso de

acreedores, quiénes conforman la administración concursal y cuáles son sus obligaciones.

## **Concurso de Acreedores**

Se entiende por Concurso de Acreedores aquel procedimiento jurídico mediante el cual una persona física o jurídica intenta solventar sus problemas insolvencia y falta de liquidez mediante un acuerdo con sus acreedores en relación con el importe y los plazos de la deuda a pagar. La ley establece que la insolvencia del deudor se produce cuando el mismo no puede cumplir con sus obligaciones exigibles<sup>41</sup>. Están legitimados para solicitar la declaración del concurso de acreedores el propio deudor, cualesquiera de los acreedores de la entidad y el mediador concursal<sup>42</sup>, pero es el deudor quién debe solicitar la declaración del concurso en el plazo de dos meses desde que se conoció la situación de insolvencia<sup>43</sup>.

Por tanto, si el concurso es solicitado en primera instancia por el deudor estaremos ante un Concurso de Acreedores Voluntario, en el resto de casos, y en concreto cuando lo solicite uno o varios acreedores, estaremos ante un Concurso de Acreedores Necesario<sup>44</sup>.

Para el objeto de este trabajo, es de especial interés el apartado 4 del artículo 2 de la Ley Concursal que se transcribe a continuación:

### *“Artículo 2. Presupuesto Objetivo*

*4. Si la solicitud de declaración de concurso la presenta un acreedor, deberá fundarla en título por el cual se haya despachado ejecución o apremio sin que del embargo resultasen bienes libres bastantes para el pago, o en la existencia de alguno de los siguientes hechos:*

---

<sup>41</sup> Artículo 2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

<sup>42</sup> Artículo 3.2. de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

<sup>43</sup> Artículo 4 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

<sup>44</sup> Artículo 22 de la Ley 22/003, de 9 de julio, Concursal.

1. *El sobreseimiento general en el pago corriente de las obligaciones del deudor.*
2. *La existencia de embargos por ejecuciones pendientes que afecten de una*
3. *manera general al patrimonio del deudor.*
4. *El alzamiento o la liquidación apresurada o ruinosa de sus bienes por el deudor.*
5. *El incumplimiento generalizado de obligaciones de alguna de las clases siguientes: las de pago de obligaciones tributarias exigibles durante los tres meses anteriores a la solicitud de concurso; las de pago de cuotas de la Seguridad Social, y demás conceptos de recaudación conjunta durante el mismo período; las de pago de salarios e indemnizaciones y demás retribuciones derivadas de las relaciones de trabajo correspondientes a las tres últimas mensualidades.”*

Este apartado del artículo 2 de la LC, es de importancia para entender que la Administración Tributaria podrá derivar la responsabilidad subsidiaria a los administradores concursales, siempre y cuando el concurso de acreedores sea necesario, ya que, si se trata de un concurso de acreedores voluntario, el deudor seguirá manteniendo, en principio, la capacidad de administración y gestión del patrimonio, salvo que el Auto de declaración del concurso establezca otra cosa.

Además, se hace necesario saber qué personas serán consideradas administradores concursales. Para ello, el legislador estipula que la administración concursal estará compuesta por un único miembro, el cual deberá cumplir con una serie de requisitos entre los que se encuentran<sup>45</sup> estar inscrito en el Registro Público Concursal y, por consiguiente, cumplir con los requisitos exigibles para formar parte de este registro.

Las funciones de los administradores concursales están definidas en el artículo 33 de la Ley Concursal, clasificadas en función de la materia a atender, pero se resumen, en términos generales, en disponer y administrar el patrimonio de la sociedad deudora para resolver todos los problemas que han llevado a la misma a la situación de insolvencia y dirimir los posibles conflictos cuando

---

<sup>45</sup> Artículo 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

concurrir al concurso más de un acreedor, entre los que se puede encontrar la Administración Tributaria, o la Tesorería General de la Seguridad Social.

Los administradores concursales, al igual que el resto de administradores sociales, deben proceder con la mayor diligencia posible, como si de un ordenado empresario se tratara, deber exigible a todos los administradores en aplicación de la normativa mercantil, tal y como ya expusimos en apartados anteriores de este trabajo.

### **Liquidación Empresarial**

Con la declaración de la liquidación de la sociedad, los administradores cesan en sus funciones (artículo 374 LSC) pero, salvo que en los estatutos o la Junta de Accionistas-Socios se designe a otra persona, serán las que ostentaban la administración de la sociedad quienes deban asumir la función de liquidadores de la misma (artículo 376 LSC).

Las funciones de los liquidadores de la sociedad vienen reguladas en la Ley de Sociedades de Capital en los artículos 383 a 390, siendo, entre otras:

- a) Formular el Inventario y Balance de Situación en el plazo de tres meses desde que se declara la disolución.
- b) Cobrar los créditos y pagar las deudas pendientes.
- c) Llevar la Contabilidad y los libros contables, conservándolos, así como la documentación necesaria.
- d) Vender todos los bienes de la sociedad.
- e) Informar periódicamente a los socios y acreedores del estado de la Liquidación.
- f) Preparar, presentar y someter a aprobación el Balance de Situación final, una vez concluido todo el proceso de liquidación.

Por tanto, tanto a los administradores concursales como a los liquidadores de sociedades y entidades en general, se les exige que se comporten con la mayor diligencia posible, ya que, de no hacerlo, la Administración Tributaria les podría hacer responsables subsidiarios de las deudas de la entidad, quedando

esta realidad plasmada en la redacción del apartado c) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria.

#### **4.2.2. Artículo 43 de la LGT. Apartado 2**

El legislador establece en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria destinado a facilitar la acción contra los administradores de aquellas sociedades que presentan liquidaciones recurrentes sin ingreso y con ánimo defraudatorio<sup>46</sup>.

La intención del legislador al incluir este apartado es facilitar la acción de cobro contra los administradores de hecho o de derecho de aquellas sociedades carentes de patrimonio, que realizan una actividad económica regular, que presentan de forma sistemática y recurrente autoliquidaciones en tiempo y forma, pero sin ingreso. Las cantidades a las que se refiere este apartado sólo son aquellas que debieran repercutirse, como en el caso del I.V.A., en las facturas emitidas, o las retenciones que deban practicarse, como son las retenciones en las nóminas de los trabajadores o a profesionales personas físicas.

Debido a que, tal y como se refiere SELMA PENALVA<sup>47</sup> los elementos que configuran el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad pueden resultar imprecisos, el legislador en la redacción de este apartado ha intentado aclararlas, por lo que, de la lectura del mencionado apartado, se desprende que:

- a) La reiteración en la presentación de las autoliquidaciones se produce cuando en un mismo año natural, se hayan presentado, sin ingreso, la mitad o más de las que corresponderían presentar.
- b) La presentación de la autoliquidación se entiende sin ingreso cuando, aun habiendo ingresos parciales, el importe total de estos ingresos parciales no supere el 25% de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

---

<sup>46</sup> Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

<sup>47</sup> SELMA PENALVA, Victoria. "Análisis de los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria en la LGT tras las últimas modificaciones de la normativa tributaria". Revista Jurídica de Castilla y León. Septiembre de 2016.

- c) No hay intención real de cumplimiento cuando se hubiesen satisfecho créditos con vencimiento posterior al de las autoliquidaciones.

### **4.2.3. Los Administradores de Hecho y la Ley General Tributaria**

Como ya se ha explicado en páginas anteriores, la ley General Tributaria establece que los administradores de hecho, también podrán ser configurados como responsables solidarios o subsidiarios de las deudas tributarias del obligado tributario, razón por la cual, en este apartado se tratará de explicar la figura del administrador de hecho en los dos primeros presupuestos que la LGT estipula en su artículo 43.

#### **4.2.3.1. Apartado a)**

Con respecto a los administradores de hecho, el artículo 43 de la LGT en su apartado a) introduce en su redacción dos cuestiones de máxima relevancia:

1. Serán responsables subsidiarios, los administradores de hecho o de derecho.
2. Incluye la siguiente línea; *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 (...).”*

Con la primera cuestión no cabe ninguna duda a su interpretación, puesto que lo que hace el legislador es tener en cuenta que, en la realidad, coexisten los administradores de derecho con los de hecho, y que éstos últimos influyen en la toma de decisiones y actuaciones de la sociedad, y por tanto pueden ser configurados como responsables subsidiarios.

Pero con la segunda cuestión, se abre la puerta a la posibilidad de que los administradores de hecho, puedan ser considerados responsables solidarios, ya que pueden colaborar activamente para cometer una infracción tributaria.

En el caso de los administradores de derecho, se presupone que no es difícil demostrar quién es el administrador que pudo haber incurrido en cualquiera de los presupuestos contenidos en los artículos anteriores, pero en el caso de

los administradores de hecho la situación es un poco más complicada, y la solución a esta cuestión parte de un análisis de las situaciones que originaron la comisión de una infracción tributaria, y de la lectura explícita de los dos artículos, 42 y 43 de la LGT, para poder determinar cuándo un administrador de hecho puede ser responsable solidario, por colaborador en la comisión de infracciones, o subsidiario.

Por ejemplo, según ÁLVAREZ MARTÍNEZ<sup>48</sup>, ante un administrador de hecho notorio (su cargo ha caducado) la responsabilidad exigible sería la subsidiaria en aplicación del artículo 43.1.a) de la LGT cuando se trate de una culpabilidad por actitud negligente. En el caso de un administrador oculto (controlan a los administradores de hecho) le sería de aplicación el artículo 42.1.a), siempre y cuando se demuestre que su actuación ha sido decisiva para cometer la infracción tributaria.

#### **4.2.3.2. Apartado b)**

Admitiendo como correctas las conclusiones elaboradas por ÁLVAREZ MARTÍNEZ<sup>49</sup> en este caso, aunque el administrador de hecho sea “oculto”, esto no le exime de la responsabilidad, ya que este tipo de administradores de hecho se caracterizan, precisamente, por influir decisivamente en las decisiones ejecutadas por los administradores de derecho que son quienes están legitimados para solicitar la disolución de una sociedad una vez transcurrido el periodo de inactividad que marca la ley.

Como se ha explicado, el legislador es consciente de la posibilidad de que existan tanto administradores de derecho, como de hecho, participando activamente en los presupuestos estipulados por la LGT para declarar responsables solidarios y subsidiarios, por lo que hace necesario aclarar, qué sucede cuando concurren en un mismo presupuesto infractor ambos tipos de administradores.

---

<sup>48</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. “La responsabilidad del administrador de hecho en el ámbito tributario”. ob.cit., pág. 9.

<sup>49</sup> Ibídem.

#### 4.2.3.3. Concurrencia del Administrador de derecho y, de hecho

Cuando concurren en un mismo presupuesto infractor, el administrador de derecho y el administrador de hecho “oculto”, según ÁLVAREZ MARTÍNEZ<sup>50</sup>, la responsabilidad puede ser exigible a cualquiera de los dos, ya que, si bien el origen de la infracción radica en la gestión llevada a cabo por el administrador de hecho, el administrador de derecho debería actuar como un ordenado y diligente empresario; por tanto, si se incurre en algún tipo de infracción tributaria, la Administración podría declarar como responsable subsidiario a cualquiera de los dos.

### 5. CONCLUSIONES

Del análisis de la situación de los administradores con respecto a la responsabilidad de las deudas tributarias se puede concluir:

**Primero.-** Es necesario que al analizar cualquier norma, en este caso de materia tributaria, se disponga de un conocimiento previo de los términos o conceptos tributarios, mercantiles y civiles, ya que llevar a cabo un análisis individual y aislado del resto de normativa, ocasionaría que la interpretación de la misma estuviera desvirtuada e incompleta.

Querer analizar los artículos 41, 42 y 43 de la Ley General Tributaria requiere un conocimiento mínimo de los conceptos tributarios y de la normativa mercantil, ya que no se puede estudiar lo que cada artículo recoge de forma aislada, porque estos tres artículos tienen una vinculación directa con el resto de artículos, tanto de la Ley General Tributaria, como del Reglamento General de Recaudación, y sobre todo, estos tres artículos requieren, una lectura pausada y meditada de lo que en ellos se contiene.

Desde mi punto de vista, raíz de la burbuja económica de los años previos a la crisis económica, un gran número de administradores mercantiles asumieron

---

<sup>50</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. “La responsabilidad del administrador de hecho en el ámbito tributario”. ob.cit., pág. 9, y de nuevo, pág. 36.

la responsabilidad de administrar sociedades mercantiles, con la idea de llevar a cabo un proyecto empresarial, y con el conocimiento básico de que al constituir una sociedad limitada o anónima, no se comprometía el patrimonio empresarial, pero la gran mayoría desconocían y siguen desconociendo, lo que la Ley General Tributaria recoge sobre materia de recaudación, y más aún, sobre las distintas sentencias y resoluciones al respecto.

**Segundo.-** Los administradores de las sociedades mercantiles, pueden ser considerados tanto responsables solidarios como subsidiarios de las deudas tributarias del obligado tributario. La LGT configura tres supuestos concretos para exigir la responsabilidad subsidiaria a los administradores de una sociedad, pero si se incumplen cualesquiera de los presupuestos de hecho recogidos en los artículos 42 y 43 de la LGT, serán declarados responsables tributarios, con independencia de que se traten de administradores de hecho o de derecho. Pero, en todos los casos, será necesario que la Administración Tributaria, declare como fallidos al deudor principal y a los responsables solidarios si los hubiera, antes de declarar como responsables del pago de las deudas tributarias a los administradores.

**Tercero.-** Que, aunque el plazo de prescripción esté fijado en 4 años, cabe la posibilidad de que, al administrador social, como responsable subsidiario, le reclamen que asuma su responsabilidad, transcurridos más de 4 años, debido a todas las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción.

**Cuarto.-** Que, actualmente, el periodo de inactividad de una sociedad mercantil está fijado en 1 año, pero no necesariamente se debe cumplir este plazo para que la Administración Tributaria declare la responsabilidad del administrador, en aplicación a lo contenido en el apartado 43.1.b) de la LGT, puesto que lo que se requiere es que se demuestre que se ha cumplido el presupuesto de hecho.

**Quinto.-** El legislador, en su lucha contra el fraude fiscal y la falta de recaudación por la realización de actuaciones de “dudosa” legalidad, ha reforzado a la Administración Tributaria, con un amplio elenco normativo, su

función recaudatoria. El desconocimiento de la normativa y de sus obligaciones por parte de los administradores sociales, no les exime de la responsabilidad tributaria que deban asumir al acceder a representar a una persona jurídica.

Pero, a pesar de que exista abundante jurisprudencia al respecto, es necesario que se tomen medidas cuanto antes y que las mismas no estén sujetas a coyunturas económicas, para solucionar dudas legales como lo es el *dies o quo* del plazo de prescripción y, sobre todo, que se limite a un periodo máximo el fin de plazo definitivo de la prescripción de la acción para derivar la responsabilidad al administrador, incluyendo los periodos interruptivos, puesto que no aporta ninguna seguridad jurídica para una persona que decida ser administrador de una sociedad mercantil, saber que, aunque la ley fije en 4 años el periodo de prescripción general para la liquidación de deudas tributarias, éste será meramente orientativo para él, ya que puede verse ampliado a más años debido a que las acciones interruptivas de los plazos de prescripción ponen a cero el contador del plazo, iniciándose de nuevo un nuevo plazo de 4 años.

Aunque la gestión de la Administración Tributaria sea claramente recaudatoria, si en términos penales, existe un plazo de prescripción de un delito, en términos tributarios debería existir la misma seguridad, ya que se evitarían la proliferación de pronunciamientos de los Tribunales de Justicia, de los TEAR o del TEAC sobre la materia.

**Sexto.-** Si bien es cierto que la acción recaudatoria de la Administración Tributaria, persigue poder mantener el estado de bienestar de España, puesto que los ingresos obtenidos a través de los tributos, son la principal fuente de financiación para mantener servicios tan vitales para la ciudadanía como: sanidad, educación, cultura, etc. y que aunque la normativa tributaria se haya actualizado para evitar el fraude fiscal, es necesario un cambio radical en la aplicación y exigibilidad de las normas, ya que no es congruente, que se amplíen o modifiquen artículos para incluir más presupuestos de hecho, como así ocurrió con la Leyes 36/2006 y 7/2012, para que sea exigible la responsabilidad a los administradores mercantiles o a otras empresas o personas que contraten o subcontraten con los obligados tributarios, y con ello facilitar la acción

recaudatoria de la Administración Tributaria; cuando los diferentes gobiernos, facilitan amnistías fiscales, como la última del año 2012 del gobierno del Partido Popular, que permitió que se “blanqueara” dinero oculto por personas y empresas que omitieron datos en sus respectivas declaraciones. Una amnistía en la que se permitió que los evasores de impuestos ingresaran el 10% de las cantidades no defraudadas, entendiéndose desde mi punto de vista como un premio a los defraudadores, y que además, en la realidad, no se tradujo en un ingreso real del 10% puesto que tan solo se ingresaron 1.200 millones de euros, casi la mitad de lo que debía recaudarse.

A mi modo de entender, es correcto que los administradores mercantiles, como personas encargadas de gestionar de las manera más eficiente y con ajuste a la ley sean, tenidos en cuenta por la administración tributaria como responsables del pago si el deudor principal no cumple con sus obligaciones, pero también es correcto, que si la Administración Tributaria es concedora de situaciones de fraude fiscal, como las que originó la amnistía del 2012, obliguen a las defraudadores a asumir la responsabilidad de los incumplimientos en materia tributaria, tal y como se hace con los administradores tributarios.

Desde mi punto de vista, la Administración Tributaria está haciendo una clasificación implícita y no recogida en la normativa en cuanto a administradores tributarios, ya que a los administradores de aquellas empresas defraudadoras y que se acogieron a las distintas amnistías, no se les ha hecho responsables del pago de las deudas de las empresas obligadas a su pago.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

AEDAF. “Análisis sobre las modificaciones de la Ley 58/2013 introducidas por la Ley 7/2012 de 29 de octubre”.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. “La responsabilidad del administrador de hecho en el ámbito tributario”. Artículo Doctrinal. Actum Fiscal 40. Junio 2010.

CARBAJO VASCO, Domingo. “Cambio en las reglas de la prescripción tributaria con la entrada en vigor de la Ley 7/2012”. Boletín Fiscal. 1 de septiembre de 2013.

QUIJANO GONZALEZ, J. “La responsabilidad civil de los administradores de las Sociedades Anónimas. Aspectos sustantivos”, Secretariado de Publicaciones, Valladolid, 1985.

RUIZ HIDALGO, Carmen. “La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT”. Revista Técnica Tributaria AEDAF, Nº 109, Abril-Junio de 2015.

DIRECTORIO CENTRAL DE EMPRESAS. INE. “Estructura y dinamismo del tejido empresarial en España”. 31 de Julio de 2017.  
[http://www.ine.es/prensa/dirce\\_2017.pdf](http://www.ine.es/prensa/dirce_2017.pdf)

SANTOLAYA BLAY, Manuel. Tribuna Fiscal nº 274, Sección Panorama, Editorial CISS, septiembre-octubre 2014.

SELMA PENALVA, Victoria. “Análisis de los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria en la LGT tras las últimas modificaciones de la normativa tributaria”. Revista Jurídica de Castilla y León nº 40. Septiembre 2016.

URÍA MENÉNDEZ. “Guía Práctica sobre deberes y régimen de responsabilidad de los administradores en el ámbito mercantil”. 22 de abril de 2015.

## 7. WEBGRAFÍA

CONSULTAS DE DERECHO. “*¿Cuándo prescribe la obligación de los responsables tributarios?*”. 19 de junio de 2013.

<http://www.consultasderecho.com/cuando-prescribe-la-obligacion-de-los-responsables-tributarios/>

LEGAL TODAY. “En torno a la prescripción de la obligación tributaria del responsable subsidiario”. 30 de septiembre de 2008.

[http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad\\_general/en-torno-a-la-prescripcion-de-la-obligacion-tributaria-del-responsable-subsidiario](http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_general/en-torno-a-la-prescripcion-de-la-obligacion-tributaria-del-responsable-subsidiario)

ÁTICO JURÍDICO. “*Nuevo criterio en la responsabilidad de los administradores de sociedades inactivas*”. 14 de septiembre de 2015.

<http://www.aticojuridico.com/categoria-tributario/categoria-procedimientos/533-nuevo-criterio-en-la-responsabilidad-de-los-administradores-de-sociedades-inactivas>

CEF. - FISCAL IMPUESTOS. “*El procedimiento frente a responsables y sucesores*”.

<http://www.fiscal-impuestos.com/3-el-procedimiento-frente-a-responsables-y-sucesores.html>

BASE DE DATOS DEL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL.

<http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunales%20economicos%20administrativos.aspx>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. Empresas Activas.

<http://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=302>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. “Estadística de Sociedades Mercantiles”. Datos provisionales a Septiembre de 2017.

<http://www.ine.es/daco/daco42/daco424/sm0917.pdf>

DIARIO EL PAÍS. Miguel Ángel Noceda. “Tres amnistías fiscales con distinta magnitud”. Madrid, 17 de abril de 2015.

[https://politica.elpais.com/politica/2015/04/17/actualidad/1429303007\\_250164.html](https://politica.elpais.com/politica/2015/04/17/actualidad/1429303007_250164.html)



## 8. ANEXOS

### Anexo I. Número de Sociedades activas a 1 de enero de 2017

INE Instituto Nacional de Estadística

01 El INE 03 Métodos y proyectos 05 Prensa

02 INEbase 04 Formación y empleo 06 Productos y servicios

e Censo electoral

: Sede electrónica

02 INEbase / Economía / Empresas / Explota... / Directori... / Empresas activas

**Empresas activas**

Resultados provinciales

**Empresas por provincia y condición jurídica.**

Unidades: Empresas

Tabla Gráfico

	Sociedades anónimas	Sociedades de responsabilidad limitada	Personas físicas
	2017	2017	2017
Nacional	81.954 <sup>§</sup>	1.162.254 <sup>§</sup>	1.747.159 <sup>§</sup>

Fuente: Instituto Nacional de Estadística

## Anexo II. Sociedades Mercantiles creadas a septiembre de 2017

### Estadística de Sociedades Mercantiles Septiembre 2017. Datos provisionales

#### SM.1 Sociedades mercantiles creadas

Capital en miles de euros

	Total general*			Sociedad anónima			Sociedad limitada		
	Número	Capital		Número	Capital		Número	Capital	
		Suscrito	Desem- bolsado		Suscrito	Desem- bolsado		Suscrito	Desem- bolsado
<b>TOTAL</b>	<b>6.154</b>	<b>403.923</b>	<b>402.202</b>	<b>33</b>	<b>6.109</b>	<b>4.389</b>	<b>6.120</b>	<b>397.810</b>	<b>397.810</b>
Andalucía	999	28.590	28.590	1	60	60	998	28.530	28.530
Aragón	130	2.470	2.470	1	60	60	129	2.410	2.410
Asturias, Principado de	110	1.881	1.881	1	100	100	109	1.781	1.781
Baleares, Illes	218	7.024	7.024	0	0	0	218	7.024	7.024
Canarias	226	3.937	3.937	0	0	0	226	3.937	3.937
Cantabria	56	813	813	0	0	0	55	810	810
Castilla y León	192	13.329	12.629	1	1.000	300	191	12.329	12.329
Castilla - La Mancha	163	4.285	4.285	0	0	0	163	4.285	4.285
Cataluña	1.015	19.615	19.570	4	280	235	1.011	19.335	19.335
Comunitat Valenciana	679	193.274	193.229	2	66	21	677	193.208	193.208
Extremadura	68	6.915	6.915	0	0	0	68	6.915	6.915
Galicia	260	8.219	8.219	0	0	0	260	8.219	8.219
Madrid, Comunidad de	1.563	96.702	95.772	23	4.543	3.613	1.540	92.159	92.159
Murcia, Región de	182	8.876	8.876	0	0	0	182	8.876	8.876
Navarra, Comunidad Foral de	63	833	833	0	0	0	63	833	833
País Vasco	206	4.336	4.336	0	0	0	206	4.336	4.336
Rioja, La	12	2.753	2.753	0	0	0	12	2.753	2.753
Ceuta	5	34	34	0	0	0	5	34	34
Melilla	7	38	38	0	0	0	7	38	38

Fuente: Instituto Nacional de Estadística



**Anexo III. STS núm. 224/2016, de 8 de abril de 2016, Sala de lo Civil,  
Sección 1ª.**

En la Villa de Madrid, a ocho de abril de dos mil dieciséis.

Esta Sala ha visto el recurso de casación interpuesto por la Sociedad Española de Participaciones Industriales (SEPI) y Comercial y Financiera Vasco Castellana (COFIVACASA), representadas y defendidas por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 17 de septiembre de 2013, por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Vizcaya, en el recurso de apelación núm. 828/2012, dimanante de los autos de incidente concursal núm. 383/2011, del Juzgado de lo Mercantil n.º 2 de Bilbao. Sobre clasificación de créditos. Han sido partes recurridas D. Miguel , representado por la procuradora D.ª Paloma Ortiz-Cañavate Levenfeld y bajo la dirección letrada del mismo recurrido; D. Jose Carlos , D. Alexis , D. Clemente y D. Heraclio representados por la procuradora D.ª Sara Natalia Gutiérrez Lorenzo y bajo la dirección letrada de D. José Luis Luengas Ibarguchi; Babcock Power España, S.A.U. y la Administración Concursal de la misma, representadas por la procuradora Dª Victoria Brualla Gómez de la Torre y bajo la dirección letrada de D. Manuel López Martínez.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO**

*- Tramitación en primera instancia.*

1. El Abogado del Estado, en nombre y representación de la AEAT, Sociedad Estatal de Participaciones Industriales y COFIVACASA, interpuso demanda incidental concursal contra Babcock Power España SAU y la administración concursal de dicha sociedad, en la que solicitaba se dictara sentencia:

*por la que se ordene modificar la lista de acreedores en los términos siguientes:*

## LISTA DE ACREEDORES

1.- AEAT: Con base en todo lo anterior, esta parte solicita la modificación de la lista de acreedores con el fin de que en la misma se reconozca a favor de la AEAT un crédito concursal por importe de 1.176,87 euros con el siguiente desglose:

- Privilegiado general del artículo 91.4 de la LC. 512,97 euros;
- Ordinario 512,97 euros;
- Subordinados 150,93 euros;

» Igualmente solicitamos sea reconocido a su favor un crédito contra masa por importe de 150 euros. Subsidiariamente, si el ilícito se entendiese cometido con anterioridad a la declaración de concurso, solicitamos que este crédito sea reconocido como concursal subordinado.

### »2.- COFIVACASA

»- Que el crédito por importe de 2.404.048,42 euros de principal y 8.287,96 euros de intereses -éste ya se encuentra reconocido como tal y debe mantenerse- debe reconocerse exclusivamente a favor de COFIVACASA, en su condición de sucesora de la entidad que inicialmente figuraba como prestamista en el contrato de cesión y novación de préstamo de 15 de septiembre de 2.008.

»- Que el crédito por importe de 2.404.048,42 euros de principal debe ser clasificado como crédito ordinario.

### »3.- SEPI

»- Que el crédito que puede nacer a favor de la SEPI frente a BABCOCK POWER ESPAÑOLA SA es un crédito contra la masa.

»- Subsidiariamente solicitamos que sea clasificado como concursal ordinario.

### » INVENTARIO

» Debe disminuirse el valor de los activos inmobiliarios para ajustarse a su valor de mercado a fecha de presentación del informe por la administración concursal [...]».

- La demanda fue presentada el 6 de mayo de 2011 y repartida al Juzgado de lo Mercantil n.º 2 de Bilbao y fue registrada con el núm. 383/2011 . Una vez admitida a trámite, se emplazó a las partes demandadas.

- El procurador D. Juan Fernando Setién García, en representación de Babcock Power España, S.A.U, contestó a la demanda mediante escrito en el que solicitaba:

*[...] se dicte sentencia en virtud de la cual:*

1.- Reconozca el crédito comunicado tardíamente por la AEAT como crédito subordinado.

»2.- Desestime íntegramente la pretensión de COFIVACASA de calificar su crédito como ordinario.

»3.- Desestime íntegramente la pretensión de SEPI de calificar su crédito como contra la masa.

»4.- Desestime íntegramente la pretensión de AEAT, COFIVACASA y SEPI respecto de la valoración del inventario efectuada por la administración concursal.

»5.- Condene en costas a COFIVACASA y SEPI por resultar desestimadas todas sus pretensiones».

- Los administradores concursales D. Teodulfo y D. Marco Antonio , en representación de la Administración Concursal Babcock Power España S.A.U., presentaron escrito de contestación a la demanda en el que solicitaban:

*[...]se dicte sentencia, en virtud de la cual se realicen los siguientes pronunciamientos:*

1º.- *Se reconozca como crédito subordinado el crédito tardíamente comunicado por AEAT.*

2º.- *Se desestime íntegramente la pretensión de COFIVACASA de calificar su crédito como ordinario, manteniendo el contenido del informe de la AC como crédito subordinado.*

3º.- *Se desestime íntegramente la pretensión de la SOCIEDAD ESTATAL DE PARTICIPACIONES INDUSTRIALES de calificar su supuesto crédito como contra la masa en concepto de reintegro del importe de garantías a los trabajadores, calificando como concursal, contingente y subordinado.*

4º.- *Se desestime íntegramente la pretensión de los impugnantes AEAT, SOCIEDAD ESTATAL DE PARTICIPACIONES INDUSTRIALES y COFIVACASA de que la valoración de los activos inmobiliarios contenidos en el inventario del informe de esa AC no se ajusta a su valor a la fecha de presentación del informe.*

5º.- *Se condene expresamente a las costas del presente incidente a todos los recurrentes.*

5. El letrado D. Miguel, en nombre y representación de varios trabajadores de la concursada Babcock Power España S.A.U, presentó escrito de contestación a la demanda, en el que ratificaba el informe de los Administradores Concursales, y la configuración del crédito litigioso como concursal subordinado, ex artículo 93.2. 2º de la LC.

6. El letrado D. José Luis Luengas Ibargutxi, en nombre y representación de varios trabajadores de Babcock Power España, S.A.U., presentó escrito de contestación en el que solicitaba la desestimación de la demanda planteada.

7. Los letrados D. Tomás Arribas Gregorio, en nombre de Comisiones Obreras de Euskadi; D. Javier López García, en nombre de la Unión General de Trabajadores; Dª Naiara Olaskoaga Bereziartua, en nombre de la Confederación

Sindical ELA y los Graduados Sociales D. Ignacio Javier de Luis Heras, en nombre de LAB y D. Jesús Sainz-Espiga Resines, en nombre de ESK, presentaron escrito de contestación en el que solicitaban:

*se desestime la impugnación de la lista de acreedores realizada por AEAT, SOCIEDAD ESTATAL DE PARTICIPACIONES INDUSTRIALES (SEPI) Y COFIVACASA S.A*

8. Tras seguirse los trámites correspondientes, el Juzgado de lo Mercantil n.º 2 de Bilbao dictó sentencia, de fecha 6 de junio de 2012, con la siguiente parte dispositiva:

#### FALLO

1.- ESTIMAR PARCIALMENTE la impugnación de AEAT, la SOCIEDAD ESTATAL DE PARTICIPACIONES INDUSTRIALES (SEPI) Y COFIVACASA, asistidos por la Abogacía del Estado; frente a la ADMINISTRACIÓN CONCURSAL de Babcock Power España SA; y frente a la propia concursada BABCOCK POWER ESPAÑA SA, representada por el procurador de los Tribunales D. Juan Fernando Setién García; siendo partes intervinientes: el Letrado Miguel en representación de los trabajadores que identifica en su escrito de 18 de mayo de 2.012; el Letrado D. JOSE LUIS LUENGAS IBARGUTXI en representación de los trabajadores que identifica en su escrito de fecha 18 de mayo de 2.012; y los sindicatos COMISIONES OBRERAS DE EUSKADI, CONFEDERACIÓN SINDICAL DE ELA, LAB y ESK.

» 2.- Reconocer a favor de la AEAT un crédito contra la masa por importe de 150 euros, y un rédito concursal por un global de 1.176,87 euros, desglosado en 512,97 euros como crédito con privilegio general del artículo 91.4 LECO, 512,97 euros como crédito ordinario y 150,93 euros como crédito subordinado.

» 3.- Mantener los créditos subordinados por importe de 2.404.048,42 euros, y 8.287,96 euros, por la cuotas devengadas e impagadas del contrato de préstamo

concertado en fecha 15 de setiembre de 2.008, si bien exclusivamente a favor de COFIVACASA.

» 4.- Mantener el crédito concursal contingente en relación al reintegro de las garantías a los trabajadores abonadas por la SOCIEDAD ESTARAL DE PARTICIPACIONES INDUSTRIALES (SEPI) que nacerá en su momento, con la categoría de subordinado, con la cuantía que corresponda.

» 5.- Modificar el valor de inventario de los activos inmobiliarios, fijando el mismo en la cantidad de 64.621.436 euros.

» 6.- Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y la comunes, si la hubiere, por mitad».

- El 18 de junio de 2012, dictó auto de rectificación de la sentencia, con la siguiente parte dispositiva:

1.- SE ACUERDA RECTIFICAR la Sentencia dictada en el presente procedimiento con fecha 6/6/2012 en el sentido que se indica en los antecedentes de hecho de esta resolución.

2.- La Sentencia 154/12 de fecha 6/6/2012 queda definitivamente redactada en los particulares señalados en los antecedentes, incluyéndose al sindicato MCA-UGT en el apartado 5º de los ANTECEDENTES DE HECHO, así como el apartado 3º de los FUNDAMENTOS DE DERECHO y, en el punto 1º del FALLO de la referida resolución».

## SEGUNDO

*Tramitación en segunda instancia.*

1. La sentencia de primera instancia fue recurrida en apelación por el Abogado del Estado, en la representación procesal y defensa que legalmente ostenta de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales y Cofivacasa.

2. La resolución de este recurso correspondió a la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Vizcaya, que lo tramitó con el número de rollo 828/2012 y tras seguir los correspondientes trámites dictó sentencia en fecha 17 de septiembre de 2013, cuya parte dispositiva dispone:

*FALLAMOS: Que desestimando el recurso de apelación interpuesto por LA SOCIEDAD ESTATAL DE PARTICIPACIONES INDUSTRIALES (SEPI) Y COFIVACASA (COMERCIAL Y FINANCIERA VASCO CASTELLANA SA), representadas por el Abogado del Estado, contra la sentencia de fecha 6 de junio de 2012 y los autos aclaratorios de 18 de junio y 19 de septiembre de 2012, en el Incidente Concursal de BPE nº 383/11 del Juzgado de lo Mercantil nº 2 de los de Bilbao, DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS la misma, con expresa imposición a la parte apelante de las costas procesales causadas en esta alzada*

### TERCERO

*Interposición y tramitación del recurso de casación.*

1. El abogado del Estado en representación de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) y COFIVACASA, interpuso recurso de casación.

Los motivos del recurso de casación fueron:

*Primero.- Infracción de los arts. 92.5 (en redacción aplicable, que es la redacción anterior a la reforma operada en la LC por la Ley 38/2011) y 93.2.2 de la Ley 22/2003, Concursal, en relación con los arts. 10 y 11 de la Ley 5/1996, de 10 de enero, de Creación de Determinadas Entidades de Derecho Público , en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 15/1997, de 5 de septiembre, de modificación de la anterior, y el art. 128.2 de la Constitución Española de 1978 , aplicable para resolver sobre la cuestión principal objeto del proceso.*

*Segundo.- El interés casacional se justifica en el desconocimiento y oposición, por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Bizkaia que ahora se recurre, de la doctrina sentada por la Excma. Sala Primera del Tribunal Supremo en la Sentencia núm. 721/2012, de 4 de diciembre (RJ\2013\2405), y la Sentencia núm. 55/2008, de 8 de febrero (RJ\2008\2664), y la Sentencia núm. 261/2007 de 14 de marzo (RJ\2007\1793).*

2. Las actuaciones fueron remitidas por la Audiencia Provincial a esta Sala, y las partes fueron emplazadas para comparecer ante ella. Una vez recibidas las actuaciones en esta Sala y personadas ante la misma las partes por medio de los procuradores mencionados en el encabezamiento, se dictó Auto de fecha 14 de octubre de 2014, cuya parte dispositiva es como sigue:

*1º.- Admitir el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) y Comercial y Financiera Vasco Castellana S.A (COFIVACASA), contra la sentencia dictada, con fecha 17 de septiembre de 2013, por la Audiencia Provincial de Vizcaya (Sección Cuarta), en el rollo de apelación nº 828/12 , dimanante de los autos de incidente concursal 383/11 del Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Bilbao.*

*2º.- Entréguese copias del escrito de interposición del recurso de casación formalizado por la parte recurrente, con sus documentos adjuntos, a la parte recurrida personada en esta Sala, para que formalice su oposición por escrito en el plazo de veinte días, durante los cuales estarán de manifiesto las actuaciones en la Secretaría*

3. Se dio traslado a las partes recurridas para que formalizaran su oposición al recurso de casación, lo que hicieron mediante la presentación de los correspondientes escritos.

4. Por providencia de 2 de febrero de 2016 se nombró ponente al que lo es en este trámite y se acordó resolver los recursos sin celebración de vista, señalándose para votación y fallo el 10 de marzo de 2016, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Pedro Jose Vela Torres,

## FUNDAMENTOS DE DERECHO PRIMERO

### *Resumen de antecedentes.*

1. Son hechos declarados probados por la sentencia recurrida, los siguientes:

1.1.- La empresa Babcock Wilcox Española, S.A. (en adelante, BWE) fue constituida el 1 de marzo de 1918. Por Acuerdo del Consejo de Ministros de 28 de junio de 1996, fue intervenida por el organismo autónomo Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (en adelante, SEPI), que adquirió la totalidad de acciones, al amparo de lo previsto en la Ley 5/1996, de Creación de determinadas Entidades de Derecho Público; con la finalidad de sanearla financieramente y reprivatizarla.

1.2.- En junio de 2006, SEPI traspasó todas las acciones de BWE a una sociedad constituida al efecto, denominada COFIVACASA.

1.3.- La junta general de BWE de 28 de junio de 2010, aprobó la absorción total de la sociedad por COFIVACASA. Dicha absorción se instrumentó en escritura pública de 27 de septiembre de 2010.

1.4.- BWE era accionista única de la sociedad Babcock Montajes, S.A. (en adelante, BME), cuyas acciones fueron transmitidas en su totalidad a una sociedad constituida el 3 de octubre de 2001, bajo la denominación Babcock Borsing España, S.A., que posteriormente pasó a denominarse Babcock Power España, S.A. (en adelante, "BPE", o la concursada). Esta operación se realizó en el marco del proceso de privatización de la sociedad BWE, ejecutado por la SEPI y con las pertinentes autorizaciones del Consejo de Ministros, previa segregación de una rama de actividad de BWE, que incluía bienes inmuebles, maquinaria, instalaciones, equipos, determinados contratos vinculados a los activos y necesarios para el desarrollo del objeto social, determinados contratos

de construcción, montaje y suministro, y la totalidad de las relaciones laborales correspondientes a una plantilla de 650 empleados.

1.5.- La totalidad de las acciones del capital social de BPE fueron adquiridas el 30 de enero de 2004 por un grupo empresarial austriaco, denominado AEE/A-TEC. Previamente, se había suscrito un acuerdo al efecto por parte de AEE/A-TEC, SEPI, BWE y BPE.

1.6.- BPE fue declarada en concurso por auto de 20 de diciembre de 2010.

2. La SEPI es una entidad de derecho público para la gestión de las participaciones industriales de titularidad pública. A su vez, es titular de la totalidad del capital social de la sociedad COFIVACASA (Comercial y Financiera Vasco Castellana, S.A.).

3. El 22 de febrero de 2001 se firmó un acuerdo socio-laboral entre la SEPI y las Federaciones Sindicales de UGT y CCOO, con la finalidad de garantizar las indemnizaciones de los trabajadores del grupo en caso de extinción de sus contratos de trabajo.

4. El 25 de abril de 2001, BWE (entonces accionista único de BME) prestó a BME 2.404.048,42 €. Dicho préstamo se novó el 10 de febrero de 2004, y pasó a ser un préstamo participativo. Y el 15 de septiembre de 2008, mediante escritura otorgada por BWE, BME, BPE y SEPI, se realizó otra novación y el préstamo participativo tornó a ser préstamo ordinario, en el que figuró como prestamista BWE (hoy COFIVACASA) y como prestataria BPE (la concursada).

5. El 17 de julio de 2008 se suscribió un contrato de adopción de medidas complementarias del plan industrial (elevado a escritura pública el 4 de agosto siguiente), en el que fueron parte la posteriormente concursada BPE y las compañías austriacas que forman el grupo AEE/A-TEC (A-Tec Industries AG, Austrian Energy & Enviroment AG & "CO FG, AE & " y E Gropuop GMBH). Al contrato se aportó como anexo, entre otros, el Acuerdo Socio-laboral 22 de febrero de 2001.

En la estipulación 2.<sup>a</sup> de dicho contrato se establecen las obligaciones de AEE/A-TEC y BPE hasta el 31 de mayo de 2011, que sucintamente eran: 1) Destinar los fondos que aporten SEPI y BWE a las finalidades previstas; 2) No distribuir dividendos y no realizar operaciones que impliquen gastos o desembolsos no correspondientes a operaciones comerciales; 3) Mantener la plantilla de trabajadores fijos; 4) No transmitir participaciones del capital social que impliquen pérdida de posición del Grupo AEE/A-TEC como socio mayoritario y de control de BPE; 5) Necesidad de autorización previa para iniciar cualquier proceso de fusión, escisión, cesión global de activos y pasivos; 6) Mantenimiento de fondos propios y patrimonio neto de la compañía; 7) Mantenimiento de la sede social y el centro productivo en España; 8) Prestar el soporte financiero necesario para el desarrollo de su actividad industrial; 9) Proporcionar el soporte de las redes comerciales y de compras del Grupo; 10) Realizar inversiones por importe de 9,3 millones de euros; 11) Prohibición de transmisiones y gravámenes de bienes inmuebles sin autorización previa de la SEPI; y 12) Aportar información a la SEPI.

Específicamente, BPE se obligó a reintegrar los importes satisfechos por la SEPI, entre lo que se incluía una aportación para la cobertura de inversiones y el plan laboral por una cantidad máxima de 27.440.000 euros.

6. Mediante autos de 12 de abril y 13 de mayo de 2011, dictados en el seno del concurso de acreedores, se extinguieron la totalidad de las relaciones laborales de la plantilla de trabajadores de BPE.

## SEGUNDO

*Recurso de casación.*

Motivo primero:

Planteamiento:

1. El Abogado del Estado enunció dos motivos de casación, al amparo del artículo 477.2. 3.º LEC . El primero, por infracción de los arts. 92.5 (en su redacción anterior a la Ley 38/2011) y 93.2.2 de la Ley Concursal (LC), en

relación con los arts. 10 y 11 de la Ley 5/1996, de 10 de enero, de Creación de Determinadas Entidades de Derecho Público (en la redacción dada por Real Decreto-Ley 15/1997, de 5 de septiembre) y el art. 128.2 CE. Y el segundo, por infracción de la doctrina jurisprudencial sobre el administrador de hecho, contenida en las sentencias de esta Sala 721/2012, de 4 de diciembre; 55/2008, de 8 de febrero; y 261/2007, de 14 de marzo.

2. Dichos motivos se fundamentan, resumidamente, en que SEPI y COFIVACASA no son administradores de hecho de la sociedad concursada, así como que la sentencia recurrida confunde los conceptos de administrador de hecho y agente privatizador del Gobierno de la Nación. Confusión que constituye una quiebra de los principios más básicos que inspiran la actividad de fomento, planificación e intervención en la economía que corresponde a los poderes públicos.

3. Dada la interconexión conceptual y funcional de ambos motivos de casación, se resolverán conjuntamente.

Decisión de la Sala:

1. La única definición que existe en nuestro Derecho positivo sobre la figura del administrador de hecho se recoge, a efectos de extensión de la responsabilidad societaria, en el art. 236.3 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), conforme al cual:

***tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad***

Aunque dicho precepto no sea de aplicación directa al caso, nos puede servir de orientación para delimitar los perfiles de esta figura.

2. La sentencia de esta Sala núm. 421/2015, de 22 de julio, con remisión a la sentencia 721/2012, de 4 de diciembre, resume la jurisprudencia en la materia, al decir:

*esta Sala ha declarado que lo son [administradores de hecho] "quienes, sin ostentar formalmente el nombramiento de administrador y demás requisitos exigibles, ejercen la función como si estuviesen legitimados prescindiendo de tales formalidades, pero no a quienes actúan regularmente por mandato de los administradores o como gestores de éstos, pues la característica del administrador de hecho no es la realización material de determinadas funciones, sino la actuación en la condición de administrador con inobservancia de las formalidades mínimas que la Ley o los estatutos exigen para adquirir tal condición" ( sentencias 261/2007, de 14 de marzo ; 55/2008, de 8 de febrero ; 79/2009, de 4 de febrero ; 240/2009, de 14 de abril ; y 261/2007, de 14 de marzo ). Es decir, cuando la actuación supone el ejercicio efectivo de funciones propias del órgano de administración de forma continuada y sin sujeción a otras directrices que las que derivan de su configuración como órgano de ejecución de los acuerdos adoptados por la junta general*

Conforme a esta jurisprudencia, la noción de administrador de hecho presupone un elemento negativo (carecer de la designación formal de administrador, con independencia de que lo hubiera sido antes, o de que lo fuera después), y se configura en torno a tres elementos caracterizadores: **i) debe desarrollar una actividad de gestión sobre materias propias del administrador de la sociedad; ii) esta actividad tiene que haberse realizado de forma sistemática y continuada, esto es, el ejercicio de la gestión ha de tener una intensidad cualitativa y cuantitativa; y iii) se ha de prestar de forma independiente, con poder autónomo de decisión, y con respaldo de la sociedad.**

3. Según el art. 10.2 de la Ley 5/1996, de 10 de enero, de creación de determinadas entidades de derecho público, la SEPI debe cumplir los siguientes

objetivos generales, bajo la dependencia y supervisión del Ministerio de Industria y Energía:

a) La obtención de mayor rentabilidad de las acciones y participaciones que se le adjudiquen, de acuerdo con las estrategias industriales de las sociedades participadas por la Sociedad Estatal.

b) La fijación de criterios para una gestión de las acciones y participaciones que se le adjudiquen acorde con el interés público.

»c) La gestión y amortización de la deuda generada por el Instituto Nacional de Industria.

»d) La ejecución en el ámbito de las empresas de que sea titular, de las directrices del Gobierno en materia de modernización y reestructuración industrial, los regímenes especiales y derogaciones parciales de las normas comunitarias sobre competencia, de acuerdo con lo previsto en el Tratado de la Unión Europea».

A su vez, conforme al art. 11 de la misma Ley, corresponden a la SEPI las siguientes funciones:

*a) Impulsar y coordinar las actividades de las sociedades de las que sea titular.*

*b) Fijar la estrategia y supervisar la planificación de las sociedades que controle en los términos establecidos en la legislación mercantil aplicable y en aquellas en cuyo capital participe mayoritariamente de manera directa o indirecta, así como llevar a cabo el seguimiento de su ejecución, velando por el cumplimiento de los objetivos que respectivamente tengan señalados. La gestión ordinaria de las sociedades participadas corresponderá a sus propios órganos de administración y serán controladas de conformidad con lo establecido por el texto refundido de la Ley General Presupuestaria y demás disposiciones o mecanismos de control aplicables.*

c) La tenencia, administración, adquisición y enajenación de sus acciones y participaciones sociales.

d) La realización de todo tipo de operaciones financieras pasivas, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso la emisión de obligaciones convertibles o no, bonos, pagarés y otros títulos análogos, así como otros instrumentos de gestión de tesorería y deuda.

Igualmente, podrá garantizar operaciones concertadas por empresas participadas directa o indirectamente. Todo ello sin perjuicio de la obtención de las autorizaciones administrativas que, en su caso, fueren necesarias.

e) La realización respecto de las sociedades participadas, directa o indirectamente, de todo tipo de operaciones financieras activas y pasivas.

f) Las demás funciones que, a partir de la entrada en vigor de este Real Decreto-Ley, le atribuya el Gobierno en materia de modernización del sector público empresarial del Estado».

- El ejercicio por parte de la SEPI de estas funciones legales para el cumplimiento de los objetivos indicados, no puede suponer la calificación de dicho organismo como administrador de hecho, a efectos de subordinación de sus créditos. Según la normativa transcrita, especialmente el art. 11 b) de la Ley 5/1996 (redactado por el Real Decreto-Ley 15/1997), el proceso privatizador encomendado a la SEPI supone la adopción de medidas de estructuración y saneamiento, pero no conlleva la asunción de la gestión ordinaria de la actividad ni la dirección de su actividad, que sigue encomendada a sus órganos de administración, conforme a lo previsto en la legislación mercantil. Básicamente, la actividad de la SEPI consiste en establecer unas pautas de viabilidad y supervisar que las mismas se cumplen. Se trata de una actividad de control de los fondos públicos empeñados en la actividad administrativa propia de fomento ejercida por dicha sociedad estatal. A diferencia de la intervención administrativa, en que se suprime la capacidad decisoria de las empresas intervenidas, en la actividad de fomento se estimulan comportamientos empresariales con la finalidad de cumplir los objetivos de interés público general o general que

establezcan los poderes públicos, pero no se asume la dirección orgánica y funcional de la empresa.

- De los propios hechos declarados probados en la instancia no se desprende que SEPI o COFIVACASA realizaran más aportaciones de fondos a la sociedad concursada que los previstos en el marco del Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de julio de 2008. Ni que tales entidades hayan fijado la política financiera de la concursada, por ejemplo mediante la participación en negociaciones o acuerdos con entidades de crédito, ni mediante el establecimiento de marcos de financiación. Tampoco consta que SEPI o COFIVACASA impartieran instrucciones sobre la contabilidad o sobre la formulación de las cuentas anuales; ni que hayan intervenido en la selección o gestión de clientes. En el caso concreto de las relaciones laborales, que fue donde más incidencia tuvo la aportación financiera de la SEPI, ya que se comprometió a abonar las garantías socio-laborales pactadas con los representantes de los trabajadores, tampoco consta que ni SEPI ni COFIVACASA intervinieran en la negociación de las relaciones laborales, ni que asumieran el papel de empleadores, lo que incluso ha sido negado en la jurisdicción social ( sentencia de la Sala 4.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2010 ).

- De las posibilidades imaginables de ejercicio de una administración de hecho, ni se puede atribuir a las entidades recurrentes la condición de socias de control, puesto que no solo no llegaron en ningún momento a adquirir la cualidad de accionistas, sino que tampoco consta que condicionaran sistemáticamente las decisiones de los órganos sociales. Ni tampoco tienen la cualidad de socias ocultas, ya que, como hemos visto, sus funciones no eran de gestión o administración, sino únicamente de supervisión y control de los fondos públicos invertidos por la administración. Actividad que no tiene encaje en las características del administrador de hecho que ha establecido la antes citada jurisprudencia de esta Sala.

Por tanto, la sentencia recurrida confunde la actuación administrativa de tutela y supervisión del proyecto empresarial en el marco del proceso privatizador

con la actuación de un administrador de hecho, sin que un agente privatizador que actúa conforme a la normativa administrativa en la materia pueda tener tal condición; puesto que ello supone también confundir la actuación administrativa propia de la actividad privatizadora con la figura administrativa de intervención de empresas, que aquí no se dio.

- Si precisamente la tendencia legislativa consiste en no subordinar los créditos de las entidades financieras que contribuyen a la refinanciación de los deudores en riesgo de insolvencia (véanse las reformas del artículo 93.2.2.º de la Ley Concursal llevadas a cabo por las Leyes 14/2013, de 27 de septiembre; 17/2014, de 30 de septiembre; y 9/2015, de 25 de mayo), no parece adecuado aplicar la subordinación a entidades o sociedades públicas que cumplen la misma función. Aunque sea posterior a los hechos enjuiciados, resulta interesante, a estos efectos, la Recomendación de la Comisión Europea de 12 de marzo de 2014 (DOUE L 74/65, de 14.3.2014), que ofrece un nuevo enfoque frente a la insolvencia y el fracaso empresarial, al postular que el Reglamento (CE) n.º 1346/2000 del Consejo, de 29 de mayo de 2000, sobre procedimientos de insolvencia, debería extender su ámbito de aplicación a procedimientos preventivos que promuevan el rescate de un deudor económicamente viable y ofrezcan una segunda oportunidad a los empresarios.

- Por todas las razones expuestas, el recurso de casación debe ser estimado.

### TERCERO

Asunción de la instancia.

1. Casada la sentencia recurrida, debemos asumir la instancia, a fin de resolver el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia.

2. Damos por reproducido lo argumentado al resolver el recurso de casación, por lo que el crédito de COFIVACASA, por importe de 2.404.048,42 €, derivado de

las cuotas devengadas e impagadas del contrato de préstamo de fecha 15 de septiembre de 2008, se reconoce como crédito ordinario, conforme al art. 89 LC.

3. En lo que respecta al crédito de SEPI, derivado del reintegro de las garantías a los trabajadores, el nacimiento de dicho crédito no tuvo lugar como consecuencia de un contrato con obligaciones recíprocas, en los términos del art. 61 LC, o por lo menos con reciprocidad respecto de la sociedad concursada (BPE). Y ello, porque aunque se añadió como anexo al contrato de 17 de julio de 2008 el acuerdo socio-laboral suscrito por la SEPI con las federaciones sindicales, BPE no fue parte en el mismo, ni contrajo ninguna obligación recíproca con la SEPI, de manera que, con fundamento en el acuerdo socio-laboral BPE no podía exigir el cumplimiento de ninguna obligación a la SEPI, ni tampoco podía exigirle que abonara las garantías comprometidas a favor de los trabajadores. En consecuencia, al no proceder el crédito en cuestión de una obligación recíproca pendiente de cumplimiento entre la acreedora (SEPI) y la concursada, sino de una relación contractual de garantía anterior a la declaración de concurso (aunque los pagos se puedan realizar posteriormente), lo que pueda terminar abonando la SEPI a los trabajadores tendrá el carácter de crédito contingente sin cuantía propia, y carácter ordinario, a tenor de los arts. 87.3 y 89 LC.

#### CUARTO

Costas y depósito.

1. De conformidad con lo previsto en los artículos 394.2 y 398.2 LEC, no procede hacer expresa imposición de las costas causadas en ambas instancias, ni de las del recurso de casación.
2. Igualmente, procede la devolución del depósito constituido, de conformidad con la disposición adicional 15ª, apartado 8, LOPJ.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

## FALLAMOS

1. Estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) y COFIVACASA, contra la sentencia de fecha 17 de septiembre de 2013, dictada por la Audiencia Provincial de Vizcaya, Sección 4.ª, en el recurso de apelación núm. 828/12.

2. Casar y anular dicha sentencia. Estimar parcialmente el recurso de apelación interpuesto por las mismas recurrentes contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Mercantil n.º 2 de Bilbao, en el incidente concursal n.º 383/2011, del concurso ordinario n.º 853/2010, de la sociedad Babcock Power España, S.A. (BPE). En su virtud, se mantienen los pronunciamientos de la sentencia del juzgado mercantil no recurridos en apelación, y se dejan sin efecto los pronunciamientos impugnados, que quedan sustituidos por los siguientes:

Se reconoce a COFIVACASA un crédito ordinario por importe de 2.404.048,42 €.

Se reconoce a SEPI un crédito contingente sin cuantía propia y carácter ordinario, por los pagos a los trabajadores que acredite en cumplimiento de las garantías asumidas en el acuerdo sociolaboral.

3. No hacer imposición de las costas de los recursos de apelación y casación. No imponer las costas de primera instancia.

Líbrese al mencionado tribunal la certificación correspondiente, con devolución de los autos y del rollo de Sala.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Francisco Marín Castán, Ignacio Sancho Gargallo, Francisco Javier Orduña Moreno, Rafael Saraza Jimena, Pedro José Vela Torres. Firmada y rubricada. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior

sentencia por el EXCMO. SR. D. Pedro José Vela Torres, Ponente que ha sido en el trámite de los presentes autos, estando celebrando Audiencia Pública la Sala Primera del Tribunal Supremo, en el día de hoy; de lo que como Letrado/a de la Administración de Justicia de la misma, certifico.



**Anexo IV. Sentencia 2760/2013 del Tribunal Supremo, de 9 de mayo de 2013.**

Roj:	<b>STS 2760/2013 - ECLI: ES:TS:2013:2760</b>
Id Cendoj:	<b>28079130022013100578</b>
Órgano:	<b>Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso</b>
Sede:	<b>Madrid</b>
Sección:	<b>2</b>
Fecha:	<b>09/05/2013</b>
Nº de Recurso:	<b>6329/2010</b>
Nº de Resolución:	
Procedimiento:	<b>RECURSO CASACIÓN</b>
Ponente:	<b>JUAN GONZALO MARTINEZ MICO</b>
Tipo de Resolución:	<b>Sentencia</b>

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de mayo de dos mil trece.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en Sección por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación que con el núm. 6329/2010 ante la misma pende de resolución, promovido por D. Luis Pablo , representado por Procuradora y dirigido por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 4 de octubre de 2010, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 471/2009 en materia de responsabilidad subsidiaria de las deudas tributarias pendientes de la entidad LOEN S.A. por los conceptos de IVA e IRPF, ejercicio 1995, en base a lo dispuesto en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria 230/1963. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Jefe de la Unidad de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid dicta acuerdo de fecha 4 de agosto de 2005 por el cual se declara al recurrente, como administrador único de la entidad LOEN S.A., responsable subsidiario de las deudas tributarias pendientes de la citada

entidad, por el importe de 733.673,96 €, importe de deudas tributarias por los conceptos de IVA e IRPF, ejercicio 1995, en base a lo dispuesto en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley 230/1963. La extensión de la citada responsabilidad alcanzó a las siguientes deudas:

IVA 04-95-320 NUM000, por importe pendiente de 627.915,15 €.

IVA 05-95-320 NUM001, por importe pendiente de 14.029,54 €.

IVA 09-95-320 NUM002, por importe pendiente de 16.142,88 €.

IVA 11-95-320 NUM003, por importe pendiente de 46.938,46 €.

IRPF Retención 12-95-111 NUM004 por importe pendiente de 28.647,93 €.

Dicha sociedad había sido declarada fallida por acuerdo de fecha 28 de diciembre de 2004. El origen de las deudas se encuentra en autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo y no ingresadas por éste en período voluntario de pago correspondientes a IVA y retenciones de IRPF, ejercicio 1995, así como de los recargos, sanciones e intereses de demora.

Se dictaron en su momento oportuno las providencias de apremio los días 26 de octubre de 1995 y se intentaron notificar, (en la persona de D. Benito con D.N.I. NUM005) como representante de la empresa y en el domicilio de ésta sito en la CALLE000 nº NUM006 -28002- de Madrid), 6 de marzo y 5 de julio de 1996, (en la persona de D. Epifanio D.N.I. NUM007, en su calidad de conserje y en el mismo domicilio).

Al no pagarse en el período concedido, se procedió al embargo de bienes de la deudora. La entidad sujeto pasivo, deudora principal, había cesado en su actividad, de hecho, desde el año 1996, sin proceder a su extinción jurídica previa liquidación de su haber social, por lo que quedó pendiente de pago a la Hacienda Pública la cantidad de 1.008.699,92 €, siendo declarada fallida, sin que se apreciara la existencia de posibles responsables solidarios.

El 21 de febrero de 2005 se notificó al hoy recurrente el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, quien en escrito presentado en fecha 20 de mayo de 2005 evacuó el trámite de alegaciones concedido. Dichas alegaciones

fueron desestimadas en el acuerdo de 4 de agosto de 2005 por el que se determinó la responsabilidad del recurrente, como administrador único de la entidad deudora, respecto a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, al haberse adjudicado todos los bienes y los ingresos obtenidos aplicados a la minoración de las deudas de la entidad LOEN S.A. no haber prescrito las deudas reclamadas, ni la acción de la Administración para exigir la responsabilidad en la fecha de inicio del procedimiento para exigir dicha responsabilidad, el 21 de febrero de 2005, extendiéndose la misma a la cifra de 733.673,96 €, correspondientes al IVA y retenciones a cuenta del trabajo personal del IRPF.

SEGUNDO.- Contra el citado acuerdo el interesado interpuso reclamación nº NUM008 el 18 de octubre de 2005 en escrito presentado en Correos, y puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, éstas fueron formuladas el 11 de abril de 2007 **en el sentido de haber prescrito la acción de la Administración para exigir la responsabilidad tributaria al recurrente por haber transcurrido el plazo de 4 años previsto en la Ley, e indefensión al no estar el expediente completo.** Reclamación que fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 22 de julio de 2008 al no haber transcurrido el citado plazo desde que la Administración pudo ejercitar su derecho, es decir, la declaración de fallido del deudor principal, así como haberse cumplido los trámites legales y reglamentarios para la declaración de dicha responsabilidad.

TERCERO.- Disconforme con dicha resolución, notificada el 11 de septiembre de 2008, el obligado tributario interpuso el presente recurso de alzada el 10 de octubre de 2008 donde reproduce los argumentos previamente planteados ante el Tribunal de instancia y que ahora se enuncian:

- 1.- Improcedencia de la derivación de responsabilidad por inexistencia de cese en la actividad.
- 2.- Prescripción de la deuda cuya responsabilidad se pretende derivar.

3.- Indefensión ocasionada al recurrente al no motivarse la deuda que se le imputa y estar incompleto el expediente al no constar los datos económicos de las subastas.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 9 de junio de 2009 (R.G. NUM009), acordó desestimar el recurso y confirmar la resolución impugnada.

CUARTO.- Contra la resolución del TEAC de 9 de junio de 2009 D. Luis Pablo interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Séptima y resuelto por sentencia de 4 de octubre de 2010 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Desestimando el recurso contencioso administrativo número 471/2009, interpuesto ante la Sección Séptima de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la Procuradora D<sup>a</sup> María del Valle Gili Ruiz, en nombre y representación de D. Luis Pablo , contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de junio de 2.009, recurso de alzada nº R.G. NUM009 , por ser la misma conforme a Derecho, así como las resoluciones de las que trae causa, las cuales se confirman en todas sus partes. Todo ello, sin efectuar pronunciamiento expreso sobre costas".

QUINTO.- 1. Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de D. Luis Pablo presentó escrito ante la Sala de la Jurisdicción, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional preparando recurso de casación contra la misma. Por diligencia de ordenación de 27 de octubre de 2010 el Secretario Judicial tuvo por preparado recurso de casación, disponiendo la elevación de las actuaciones a esta Sala y emplazando a las partes para que comparezcan a hacer uso de su derecho. Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la parte recurrente se personó ante esta Sala formulando escrito de interposición del recurso de casación, con expresión de los motivos en que se ampara.

2. Por auto de la Sección Primera de esta Sala de fecha 28 de abril de 2011 se acordó "declarar la admisión del recurso de casación interpuesto por la

representación procesal de D. Luis Pablo , contra la sentencia de 4 de octubre de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 471/2009 , en relación con la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al cuarto trimestre de 1995 y la inadmisión del recurso en relación con el resto de las liquidaciones tributarias.

En sus Razonamientos Jurídicos decía la resolución judicial citada que "en el presente caso se está en presencia de un asunto cuya cuantía en determinadas liquidaciones, no alcanza el límite mínimo establecido para acceder al recurso de casación.

En efecto, aunque la Sala de instancia fijó la cuantía en la cantidad de 733.673,96 euros, dicha cantidad -- tal como consta en el expediente administrativo--, es el importe total que se le reclama a D. Luis Pablo en concepto de responsable subsidiario del pago de las deudas tributarias pendientes de la entidad LOEN S.A., de entre las cuales, únicamente la derivada de la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al cuarto trimestre de 1995, excede del límite legal de 150.000 euros establecido para acceder al recurso de casación (asciende la cuota liquidada por dicho concepto a la cantidad de 718.058,61 euros).

Por lo tanto, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 93.2.a) de la LRJCA, debe declararse la admisión del presente recurso en relación con la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al cuarto trimestre de 1995 y la inadmisión del recurso en relación con el resto de las liquidaciones tributarias".

3. Remitidas las alegaciones a la Sección Segunda de esta Sala, fue formalizado por la representación procesal de la Administración recurrida su oportuno escrito de oposición al recurso. Conclusas las actuaciones, se señaló la audiencia del día 8 de mayo para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este recurso de casación interpuesto por D. Luis Pablo , la sentencia de 4 de octubre de 2010 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que desestimó el recurso núm. 471/2009 instado por el Sr. Luis Pablo.

El citado recurso había sido promovido por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 9 de junio de 2009 por la cual se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Madrid de fecha 22 de julio de 2008, dictada en la reclamación núm. NUM008 , por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo del Jefe de la Unidad de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, de fecha 4 de agosto de 2005, por la cual se declaraba al recurrente, como administrador único de la entidad LOEN S.A., responsable subsidiario de las deudas tributarias pendientes de la citada entidad, por el importe de 733.673,96 euros, importe de deudas tributarias por los conceptos IVA e IRPF, ejercicio 1995, en base a lo dispuesto en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria 230/1963.

SEGUNDO.- Los motivos de casación en que se apoya el recurso son los siguientes:

Primero.- Motivo que se aduce al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por infracción del artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley 263/1963, General Tributaria, en relación con el artículo 40.1, párrafo primero, de la misma Ley General Tributaria y en relación con el artículo 43.1, b) de la Ley 58/2003 , General Tributaria, y la doctrina jurisprudencial dictada al efecto por el Tribunal Supremo en las sentencias que se detallan en el presente motivo.

Segundo.- Motivo que se aduce al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , por infracción de las normas reguladoras de la apreciación de la prueba; artículo 106.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria; artículo 1.218 del Código Civil ; y artículos 317 y 319 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil.

Tercero.- Motivo que se aduce al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa por infracción de los artículos 9.3 de la Constitución Española y artículo 66 , 67.2 , 69.2 , 174 y 176 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, y la doctrina jurisprudencial dictada por el Tribunal Supremo en las sentencias que se detallan en el presente motivo.

Cuarto.- Motivo que se aduce al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa por infracción de los artículos 41.5 63.1 , 174 y 176 de la Ley 58/2003 General Tributaria y el artículo 63.2 de la Ley 30/1992 , de Régimen Jurídico de las Administraciones y Procedimiento Administrativo Común.

Quinto.- Motivo que se aduce al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por infracción de los artículos 67.1 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , y 24.1 de la Constitución Española , al haber incurrido la sentencia de instancia en incongruencia omisiva sobre cuestión con incidencia esencial sobre la resolución decisoria.

TERCERO.- Como quiera que el recurrente formula un motivo de casación -el que articula en quinto y último lugar- por la incongruencia omisiva en la que ha incurrido la sentencia al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción , resulta obligado, por ser cuestión de orden público procesal que de prosperar haría inviable el enjuiciamiento del fondo del asunto, otorgar tratamiento prioritario al análisis y resolución del presente motivo antes de entrar en el análisis de las cuestiones sustantivas planteadas.

El recurrente entiende que la sentencia de instancia incurre en incongruencia omisiva al no haber otorgado respuesta a la alegación por la parte recurrente de si, de acuerdo con la normativa vigente, resulta posible sostener una derivación de responsabilidad subsidiaria amparada en el presupuesto de hecho específico consistente en cese efectivo, completo e irreversible de actividad (ex art. 40.1, párrafo segundo de la LGT/1963) y una posterior derivación de responsabilidad subsidiaria al mismo administrador, por deudas tributarias de la misma entidad, en la que se abandona la consideración de la situación de desaparición fáctica de la entidad en el tráfico comercial para pasar a derivar la responsabilidad ex artículo 40.1, párrafo primero, de la misma LGT/1963.

La supuesta incongruencia omisiva de la sentencia de instancia a que se refiere el recurrente se basa en la falta de respuesta a la aparente contradicción de la Administración tributaria consistente en que habiendo apreciado la existencia de un cese de facto de la actividad mercantil propia de la entidad LOEN S.A., durante el ejercicio 1996, la Administración tributaria regulariza las operaciones de enajenación de los activos remanentes del haber social de esta entidad efectuada varios años después de 1996.

En realidad, como apunta el Abogado del Estado, no existe en este punto verdadera incongruencia por parte de la sentencia de instancia, pues de sus consideraciones se desprende que el órgano judicial no aprecia que exista contradicción alguna entre la derivación de responsabilidad tributaria que nos ocupa, por cese de facto de la actividad mercantil durante el ejercicio 1996, y la regularización de las infracciones tributarias cometidas varios años después por razón de las operaciones de enajenación de los activos remanentes del haber social; no puede decirse por tanto que la cuestión no haya sido objeto de tratamiento por parte de la sentencia de instancia, aunque la conclusión que alcance esta última no satisfaga los intereses del recurrente.

CUARTO.- 1. En el primer motivo de casación, el recurrente sostiene que la sentencia impugnada ha incurrido en infracción del artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT/1963, así como en la doctrina jurisprudencial dictada por el Tribunal Supremo al efecto, dado que ha considerado procedente la derivación

de responsabilidad subsidiaria de deudas tributarias a un administrador en un supuesto en el que no concurrían los elementos integrantes de este presupuesto de hecho. Ello deriva de la consideración, de que concurre cese efectivo de actividades en un supuesto en el que la posterior actuación de la Administración en el ámbito de recaudación frente a la entidad deudor principal --LOEN S.A.-- ha determinado la adopción de resoluciones y acuerdos calificativos de la persistencia de la actividad.

A juicio del recurrente, la sentencia recurrida ha calificado como cese completo, definitivo e irreversible lo que no era sino una situación de paralización transitoria de actividades en cuya apreciación la sentencia ha prescindido por completo de los elementos caracterizadores del tipo de actividad que constituía el objeto social de la entidad LOEN S.A., así como del contexto de crisis económica, particularmente incidente sobre el sector de la promoción y venta de inmuebles en aquellos años, concurriendo además --y como elemento incidental pero con funcionalidad esclarecedora- en la actualidad un contexto semejante que permite apreciar las peculiaridades de la actividad en este sector a los efectos de la imposibilidad de calificar las situaciones de crisis transitorias como cese completo, definitivo e irreversible.

El recurrente saca la conclusión de que la sentencia recurrida ha entendido que la posterior actividad de la entidad desarrollada en los años 2000 y 2001 --y que determinó el devengo y liquidación de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido cuya falta de pago por LOEN S.A. motivó una nueva derivación de responsabilidad en fecha 14 de enero de 2008 - debe quedar encuadrada en un tipo de conductas fraudulentas desarrollados por los obligados tributarios "a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias" que no obstan la calificación del supuesto como cese de actividades integrante del presupuesto de hecho de responsabilidad que nos ocupa porque "se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial".

2. Dice el artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT 230/1963 que los administradores serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las

obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en su actividad.

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 las mismas 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".

En cualquier caso, para exigir la responsabilidad del administrador en estos casos se precisa de una concreta conducta obstativa para el pago de las deudas

tributarias. De mantenerse que el artículo 40.1, párrafo 2, consagraba una responsabilidad objetiva o sin culpa ello supondría la quiebra de un principio básico en las sociedades mercantiles, que es el de la separación de responsabilidad patrimonial entre las sociedades mercantiles y sus socios o administradores, pudiendo ser muchos los supuestos en que la sociedad cesa en el ejercicio de sus actividades y el administrador no puede hacer nada por mantener el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquélla.

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

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

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

3. La sentencia recurrida, al examinar si en el presente supuesto concurren los presupuestos precisos para declarar la responsabilidad subsidiaria, dice: En el

presente caso la entidad actora no es localizada en el domicilio social que coincidía con el domicilio fiscal; por otro lado su relación con clientes va disminuyendo de forma radical desde el ejercicio 1996 a los ejercicios 1998 y 1999 en que el resultado de las relaciones con clientes es de 0,00 €, volviendo a remontar en el ejercicio 2000 y manteniéndose a penas en el ejercicio 2001, (entiende la Administración que las operaciones de estos dos años fueron para vender los pocos activos que quedaban a la entidad deudora principal), para desaparecer de nuevo de manera total en los ejercicios 2002 y 2003; además no tiene infraestructura ni personal ni patrimonial para el desarrollo de la actividad económica en que consiste su objeto principal al menos desde mediados de 1996.

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

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

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

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

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

4. De la consideración de hechos probados que hace la sentencia de instancia se desprende que el recurrente era efectivamente el administrador social de LOEN S.A. cuando se produce el cese de facto de la actividad de la sociedad cuyas deudas se le derivan.

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

Nuestra legislación mercantil obliga al administrador social a procurar por todos los medios a su alcance la disolución y liquidación ordenada de la sociedad cuando concurra causa de disolución, así como a procurar la declaración de la sociedad en concurso (anteriormente en suspensión de pagos o quiebra según procediera) si el déficit patrimonial obligara a dicha medida complementaria, debiendo a estos efectos el administrador social convocar la correspondiente Junta de Accionistas o Socios.

La culpa del administrador social que legitima la exigencia de responsabilidad al mismo para el pago de todos los conceptos adeudados por la sociedad frente a la Hacienda Pública, no es, como en el supuesto del párrafo 1º del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria , la concurrencia de culpa en la comisión de la

infracción (sin perjuicio de que esta culpa pueda concurrir en la misma persona, máxime en un caso como el que nos ocupa en el que era administrador único de la entidad), sino la culpa implícita en haber permitido un cese de facto desordenado de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones y responsabilidades que tanto la ley mercantil como la ley fiscal establecen para estos supuestos respecto de los administradores.

**Las conclusiones fácticas a que se llega por parte de la sentencia de instancia acerca del cese de facto de la actividad mercantil propia de la entidad considerada en el expediente de autos, basada en las pruebas recopiladas por la Administración a lo largo de dicho expediente, no se desvirtúan 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 desde el ejercicio 1996; 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.**

QUINTO.- 1. En el segundo motivo de casación, y en íntima conexión con lo desarrollado en el primero y en el quinto motivos de casación, sostiene el recurrente que la sentencia de instancia ha incurrido en infracción de la normativa y jurisprudencia aplicables al caso en relación con las reglas establecidas en nuestro ordenamiento para la apreciación de la prueba, y que tal infracción ha tenido incidencia sustancial y directa sobre la resolución objeto del presente

recurso, lo cual determina su relevancia a efectos del presente recurso extraordinario.

Entiende el recurrente que la sentencia ha incurrido en valoración arbitraria e irrazonable en lo que respecta a la apreciación como hechos no impositivos de la calificación como cese efectivo de la actividad de LOEN S.A. de las operaciones realizadas en los ejercicios posteriores, siendo que tales operaciones se correspondieron con la reanudación de las operaciones de venta de las existencias - sin que la sentencia de instancia haya explicado en absoluto en virtud de qué argumento las califica simplemente como operaciones de venta de "activo"- y en una cuantía tal que convierte en inverosímil su calificación como operaciones bien simulatorias de actividad, bien puramente liquidatorias de la entidad.

Pero es que, además, sostiene el recurrente que la sentencia de instancia ha incurrido en directa infracción de la normativa reguladora de la apreciación de una prueba tan esencial, al objeto de la controversia, como es el segundo acuerdo de derivación de responsabilidad de fecha 14 de enero de 2008. La sentencia ha venido a emplear este segundo acuerdo como elemento para fundamentar la existencia del cese cuando del contenido de dicho acuerdo se desprende que se fundamenta en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT 230/1963.

2. En este segundo motivo de casación se pretende de nuevo argumentar por la recurrente, ahora a través de una supuesta vulneración de las normas reguladoras de la apreciación de la prueba, que la regularización llevada a cabo por la Administración tributaria respecto de los actos de liquidación del remanente del haber social que se producen algunos años después del cese de facto de la actividad social, constituye una actuación incongruente con la derivación de responsabilidad tributaria que nos ocupa, o una supuesta contradicción con la apreciación del cese de facto de la actividad social desde 1996.

Con independencia de que este motivo de casación reproduce las consideraciones efectuadas en el primer motivo del recurso, debemos subrayar que nos encontraríamos en todo caso ante un debate de naturaleza estrictamente jurídica y en modo alguno ante una supuesta vulneración de las normas reguladoras de la apreciación de la prueba.

SEXTO.- 1. En el tercer motivo de casación el recurrente denuncia que la sentencia recurrida debió haber entrado a fallar sobre todos los aspectos relacionados con la posible prescripción de las acciones de la Administración, máxime tratándose de un supuesto en el que el Acuerdo de derivación de responsabilidad queda datado en fecha 4 de agosto de 2005, por deudas tributarias correspondientes a IVA e IRPF 1995, y habiendo datado la misma Administración el supuesto cese de actividad de LOEN, S.A. en 1996. Sin embargo, la sentencia se limita en sus Fundamentos Quinto, Sexto y Séptimo a entender interrumpida la prescripción -- sin identificar con excesivo detalle ni exactitud a qué plazo de prescripción se refiere-- a pesar de la prolongada inactividad de la Administración durante los períodos señalados por la parte recurrente.

Según el recurrente la sentencia de instancia está atendiendo en realidad a la eficacia interruptiva de los actos del procedimiento de recaudación frente al deudor principal respecto a los plazos de prescripción de que dispone la Administración para actuar frente a los responsables, sin que ello agote el asunto de la consumación de los plazos de prescripción de las acciones de la Administración para derivar y exigir el pago a los responsables tributarios.

El recurrente sostiene la improcedencia de la derivación de responsabilidad al responsable subsidiario puesto que desde la realización de su presupuesto de hecho --el supuesto cese completo, efectivo e irreversible-- en 1996 la Administración no procedió a declarar la responsabilidad ni a interrumpir el plazo de prescripción que enmarcaba sus límites temporales, sin que a ello pueda objetarse que debía aguardar a la declaración de fallido del deudor principal puesto que este segundo es presupuesto necesario para la exigencia de pago al responsable pero no para su declaración.

Pudiendo la Administración adoptar medidas de injerencia en el patrimonio del responsable tan notables como las medidas cautelares desde la realización del presupuesto de hecho, la primera consecuencia resultante de una correcta aplicación de la "actio nata" se corresponde, justamente, con la determinación del "dies a quo" del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad en el momento de realización del presupuesto de hecho, en nuestro caso el supuesto cese de actividad en 1996.

Por ello lo exigible a la Administración debe ser: (i) que dentro del plazo de prescripción de cuatro años contados desde la realización del presupuesto de hecho específico de la responsabilidad subsidiaria (en nuestro caso el supuesto cese de actividad en 1996) la Administración proceda a declarar la responsabilidad, momento a partir del cual se concreta la condición como obligado tributario del responsable; y (ii) que, a partir de ese momento, la Administración proceda a comunicar formalmente al responsable los actos con eficacia interruptiva desarrollados frente al deudor principal para impedir que un posterior período de inactividad administrativa superior a cuatro años pudiera determinar la inexigibilidad de la responsabilidad por prescripción.

Consecuentemente, entiende la recurrente que la sentencia de instancia ha vulnerado el régimen de la prescripción de las acciones ejercitables por la Administración frente a los responsables; ello es así porque la Administración, y la sentencia de instancia, han dado por acreditado el cese completo, efectivo e irreversible de actividad en 1996 y, sin embargo, no se produce notificación al recurrente del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad hasta el 21 de febrero de 2005, habiendo sido resuelto dicho procedimiento por el Acuerdo de derivación de responsabilidad de 4 de agosto de 2005.

2. La cuestión que plantea la parte recurrente en este motivo es la determinación del momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción respecto del responsable tributario.

Este problema ya ha sido objeto de análisis por esta Sala

En efecto, al inicio del cómputo del plazo de prescripción con relación a los responsables tributarios nos hemos referido en nuestra sentencia de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 6738/2003), en donde dijimos lo siguiente:

"La prescripción ha sido y es una forma de extinción de las obligaciones de los responsables tributarios, pero ha suscitado problemas la determinación de la fecha del inicio del cómputo del correspondiente plazo.

Algún pronunciamiento de Tribunal Superior de Justicia (STJ de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2000) ha considerado que el cómputo del plazo de prescripción para el responsable se produce desde la misma fecha que respecto al deudor principal y no desde el acto de derivación de la responsabilidad. Pero esta tesis no puede ser acogida, pues si la acción para dirigirse frente al responsable es una acción recaudatoria, no existe razón alguna para considerar que la prescripción no se interrumpa por las actuaciones integrantes de la vía de apremio seguidas frente al deudor principal.

**Así, la tesis mayoritaria en los pronunciamientos jurisdiccionales es la que fija el comienzo del plazo de prescripción para el responsable en el acto de derivación de responsabilidad.**

Como ha señalado la Sala, STS de 17 de octubre de 2007 (rec. cas. 4803/2002), **el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezar a contar 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 devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo.** 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 como establecen los artículos 64 b ) y 65 de la LGT/1963 , pero ha de entenderse referida al obligado principal, porque es el sujeto pasivo el primer obligado al pago; y si no estuviera prescrita la acción para él, debido a los actos interruptivos a los que se refiere el artículo 66 de la citada LGT/1963 , resultaría absurdo entender que el plazo de

prescripción seguía 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, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptorios, dentro de los indicados períodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 66 de la LGT/1963 .

Y en la actual LGT/2003 es el artículo 67.2, último párrafo, el que se refiere al cómputo del plazo de prescripción para los responsables subsidiarios, que empieza a contarse, precisamente, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de los deudores solidarios. **Criterio que no supone diferencia sustancial con respecto al mantenido de acuerdo con las previsiones del régimen de la anterior LGT/1963, que consideraba *dies a quo* la actuación por la que producía la declaración de fallidos de deudores principales y, en su caso, solidarios conforme al artículo 164 RGR/1990". (F. de D. Sexto).** [En igual sentido, sentencias de 17 de octubre de 2007 ( cas. 4803/2002 ), F. de D. Segundo; de 17 de marzo de 2008 (cas. 6738/2003), F. de D. Sexto; de 25 de abril de 2008 (cas. núms. 8361/2002), F. de D. Cuarto; de 1 de marzo de 2010 (cas. 7493/2004), F. de D. Segundo; y de 7 de julio de 2010 (cas. 3520/2005) F. de D. Cuarto)].

En la sentencia de 18 de octubre de 2010 (cas. 2351/2005) pusimos de manifiesto que los actos capaces de detener la prescripción respecto del obligado principal la paralizan también para el responsable subsidiario.

No puede entenderse que esta doctrina vulnere el principio de seguridad jurídica. Así lo hemos manifestado en la sentencia de 5 de febrero de 2008 (rec. cas. unific. doct núm. 165/2003), donde dijimos que "no hay violación de los preceptos constitucionales que consagran la seguridad jurídica, ni de los reguladores de la

prescripción tributaria, siempre respecto del responsable subsidiario, si se tiene presente que la responsabilidad de éste no existe hasta que se declara fallido el deudor principal, circunstancia que, en ningún caso puede hacerse coincidir con el vencimiento del periodo voluntario de pago del obligado principal".

3. En el caso de autos resulta claro y no se discute que desde que la Administración pudo dirigirse contra el responsable subsidiario, hasta que lo hizo, no transcurrió ningún plazo de prescripción.

Como acertadamente pone de relieve el Abogado del Estado, lo que el recurrente nos plantea a lo largo del motivo no es tanto una vulneración de los preceptos legales aplicables, sino una serie de consideraciones de lege ferenda, de las que, en definitiva, **lo único que se desprendería es la conveniencia de reformar nuestras leyes tributarias para articular un plazo de caducidad, más que de prescripción, para que la Administración tributaria pueda dirigirse frente al responsable, a contar desde el momento en que se produjo el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad, (en este caso el cese meramente de facto y desordenado de la actividad empresarial, existiendo deudas pendientes)**. Pero esas consideraciones, de lege ferenda, no pueden en modo alguno fundamentar, la anulación de la sentencia de instancia a través de un recurso extraordinario de casación.

SÉPTIMO.- 1. En el cuarto motivo de casación, dice el recurrente que en un supuesto en el que el alcance de la responsabilidad derivada viene determinado por la previa satisfacción parcial de las deudas a través de las actuaciones recaudatorias practicadas frente al deudor principal, el cumplimiento de los requisitos de validez del acuerdo de derivación exige la identificación autónoma de las deudas. Las irregularidades que el recurrente aprecia en el acuerdo de derivación de responsabilidad de 4 de agosto de 2005 son que no consta el importe de las deudas, los importes obtenidos en las subastas de bienes ni el criterio con el que se ha hecho la imputación. A juicio del recurrente, de estas supuestas imprecisiones del expediente administrativo se derivarían dificultades a la hora de determinar el remanente de deudas tributarias pendientes de la entidad LOEN S.A. a las que tendría que hacer frente el responsable tributario.

2. La sentencia recurrida es clara y metódica al enjuiciar la falta de validez del acto de declaración de responsabilidad:

"...no existe defecto determinante de la nulidad radical del acuerdo ni del expediente de derivación de responsabilidad, puesto que no existe ausencia absoluta del procedimiento a seguir, artículo 62.1e) de la Ley 30/1992, pues se ha seguido el procedimiento con sus trámites esenciales, inicio, notificación, puesta de manifiesto del expediente, trámite de alegaciones, acuerdo de derivación y notificación del mismo, pudiendo interponer los recursos que ha estimado pertinentes.

Pero además tampoco concurre defecto alguno de procedimiento que haya dado lugar a indefensión, supuesto de anulabilidad del acto impugnado en base a lo dispuesto en el artículo 63.2 de la citada Ley, pues **no se le ha causado indefensión desde el momento en que tenía conocimiento exacto de la situación tributaria de la empresa por él administrada, y los actos de los que no ha tenido conocimiento ha sido precisamente por la falta de facilitar a la Administración su comunicación, incumplimiento las obligaciones que le incumbían renotificación de cambio de domicilio**".

Pues bien, ha de considerarse, como pone de relieve la resolución del TEAC (F. de D. Tercero), que el **expediente de derivación de responsabilidad se encuentra completo, ya que en el mismo consta el texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, a que hace referencia el artículo 174.4 de la nueva Ley General Tributaria , junto con las notificaciones oportunas y la declaración de fallido del deudor principal, sin que sea necesario que consten los resultados económicos de las subastas, por lo que no puede considerarse que se haya ocasionado indefensión al responsable**.

En todo caso, tal y como razona la sentencia de instancia, las comprobaciones y correcciones planteadas podrían ser objeto del correspondiente expediente de

liquidación, cuando se lleve a cabo el cobro efectivo del importe de estas deudas tributarias, pues la extinción total o parcial por pago de las deudas tributarias es una cuestión susceptible de introducirse en vía de recaudación, y en su caso, de ulterior revisión jurisdiccional ( art. 167.3 y 165.2 de la vigente LGT ).

OCTAVO.- Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por D. Luis Pablo y ello debe hacerse con imposición de las costas al recurrente ( art. 139.2 LJCA ) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto, EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Luis Pablo contra la sentencia dictada, con fecha 4 de octubre de 2010, en el recurso contencioso-administrativo núm. 471/2009, por la Sección Séptima de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguallo Aviles.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Ramon Trillo Torres.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan

Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.



**Anexo V. Resolución TEAC núm. 2850/2007, de 13 de marzo de 2008.**

**Nº Resolución:** 00/2850/2007; **Unidad resolutoria:** Vocalía Undécima; **Fecha de resolución:** 12/03/2008; **Unificación de criterio:** NO

Se confirma la declaración de responsabilidad dictada al amparo del artículo 43.1.a) de la LGT (Ley 58/2003), ya que concurren los requisitos exigidos para ello como es la comisión de infracciones tributarias por la sociedad administrada, la condición de administrador del interesado al tiempo de cometerse las infracciones y una conducta ilícita de los administradores reveladora, al menos, de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, como se deduce del acta de inspección en el que se califica la infracción cometida por el sujeto pasivo como grave, lo que implica una conducta maliciosa o al menos negligente de quién ostenta la representación de la sociedad. Se rechaza la alegación de que falta la declaración de fallido de uno de los responsables solidarios, ya que consta que se produjo la misma en el expediente.

**CONCEPTOS:**

10-04-02 LEY GENERAL TRIBUTARIA

OBLIGADOS TRIBUTARIOS

RESPONSABLES SOLIDARIOS Y SUBSIDIARIOS.  
SUCESORES

**RESOLUCIÓN:**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (12/03/2008), en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por DON ..., con domicilio a efecto de notificaciones en ..., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 30 de mayo de 2007, recaída en expediente ..., en asunto relativo a acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, por cuantía de 186.869,38 euros.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO: El 11 de octubre de 2005 la Dependencia de Recaudación de la Delegación de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dictó un acuerdo por el que se declaraba al interesado, responsable subsidiario de las deudas tributarias pendientes de la entidad X, S.A. en su calidad de administrador de la misma. Esta sociedad había sido declarada fallida el 11 de mayo de 2004 por la citada Dependencia.

El acuerdo de derivación de responsabilidad se fundamentaba en lo dispuesto en el artículo 43.1, párrafo a) de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, y en él se extendía la responsabilidad al pago de 186.869,38 euros, que tenían su origen en actas de inspección por los conceptos, Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 1996, y sanción tributaria derivada del anterior.

SEGUNDO: Contra el acuerdo anterior, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... el 14 de noviembre de 2005, el cual por resolución de 30 de mayo de 2007, acordó desestimarla confirmando el acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado.

TERCERO: Contra la resolución anterior, notificada el 31 de julio de 2007, el interesado formulo el 30 de agosto siguiente recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el que solicita que se declare no ajustado a Derecho el acuerdo de derivación de responsabilidad, alegando para ello en síntesis que: a) Nulidad de la declaración de responsabilidad subsidiaria dado que la Administración dictó el acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido al efecto, ya que, falta la declaración de fallido de uno de los responsables solidarios, es decir la entidad Y, S.A. y desarrollo una actuación absolutamente irregular al continuar con el procedimiento de búsqueda de responsables subsidiarios una vez había declarado el crédito contra el deudor principal incobrible; y b) No darse los presupuestos de hecho necesarios para la

derivación de responsabilidad, ya que, no ejercía función ejecutiva alguna en la deudora principal y no cometió ningún acto culposo o negligente.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, exigidos por el Reglamento rector de las actuaciones en esta vía para su toma en consideración por este Tribunal Económico-Administrativo Central.

SEGUNDO.- La responsabilidad subsidiaria de los administradores está regulada en el artículo 43.1. a) y b) de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, que establece, "Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

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".

Establece pues la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, dos causas de imputación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas: 1) Las infracciones cometidas por la sociedad administrada; y 2) El cese de la actividad por la sociedad.

En cuanto a la primera se exige la concurrencia de los siguientes requisitos: a) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; b) Condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción; y c) Una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en dicho artículo 43.1. a) y b), reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria, extendiéndose la responsabilidad al importe de la sanción en el caso de infracción simple y a la totalidad de la deuda tributaria en el caso de infracción grave; exigiéndose respecto a la segunda causa, es decir, el cese de actividad de la sociedad administrada: a) La cesación de hecho de actividad de la persona jurídica teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes; y b) La condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, exceptuadas las sanciones.

TERCERO.- El artículo 41.5 de la Ley General Tributaria dispone que: "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.

Por su parte el artículo 174 señala: "1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa.

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

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

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

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

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

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

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración 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 sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

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

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley." Y el artículo 176 "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".

**CUARTO.- En este caso concreto se da el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, ya que concurren los requisitos exigidos para ello: 1) La comisión de infracciones tributarias por la sociedad administrada, 2) condición de administrador del interesado al tiempo de cometerse las infracciones, dado que fue nombrado como tal desde el 28 de diciembre de 1995 hasta su cese el 5 de febrero de 1999, y 3) una conducta ilícita de los administradores reveladora, al menos, de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones. En relación con este último requisito y lo alegado por el recurrente de que no se ha probado la existencia de culpa o negligencia en su conducta, debe señalarse que según se deduce del examen del acta de inspección contenida en el expediente de gestión, la infracción cometida por el sujeto pasivo, consistió en dejar de ingresar en el periodo 1996, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido.**

La infracción referida, que fue calificada de "grave" por la Inspección, implica, evidentemente, la observancia de una conducta maliciosa o al menos negligente por parte del administrador de la sociedad, el cual, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 129 y 133.1 de la Ley de Sociedades Anónimas, de 22 de diciembre de 1989, ostenta la representación de la sociedad y responde frente a la misma, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos contrarios a la Ley, los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deban desempeñar el cargo.

Por tanto el administrador, como órgano que representa a la sociedad y que actúa materialmente por ella, es responsable subsidiario de las deudas

sociales en los términos señalados en el artículo 43.1 a) que es aplicable al presente caso, en que como se ha dicho anteriormente, la naturaleza de las infracciones cometidas implica al menos la existencia de una negligencia o "culpa in vigilando" en el ejercicio del cargo.

Por todo ello, procede la confirmación del acto impugnado, ya que concurren en este caso, las circunstancias que el artículo 40.3, párrafo a) de la Ley General Tributaria establece a efectos de la imputación de responsabilidad subsidiaria a los administradores de las personas jurídicas.

QUINTO.- Respecto de la alegación relativa a la falta la declaración de fallido de uno de los responsables solidarios, es decir la entidad Y, S.A., debe señalarse que consta en el expediente de gestión que tuvo lugar el 7 de mayo de 2004, por lo que debe ser rechazada.

SEXTO. En relación con las sanciones contenidas en el acuerdo de derivación de responsabilidad, debe tenerse en cuenta que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entró en vigor el 1 de julio de 2004, recoge una importante reforma en el régimen sancionador tributario, estableciendo en su artículo 10.2 que "2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado". En el presente caso dada la imposibilidad de fijar la base de las sanciones a la vista del expediente de gestión, corresponderá al órgano de gestión, fijada la bases de las sanciones, aplicar la nueva Ley General Tributaria y siempre que resulte más favorable notificar liquidación por el importe resultante.

SEPTIMO.- Por último en lo que se refiere al procedimiento establecido para la derivación de responsabilidad se han seguido todos los trámites exigidos para ello en los artículos 41, 174 y 176 de la Ley General Tributaria 58/2003, de

17 de diciembre, **dado que la entidad deudora fue declarada fallida, se notificó el inicio del expediente de derivación de responsabilidad al tener el interesado la condición de administrador y haber sido declarada fallida la Sociedad administrada dándose trámite de audiencia y se dictó acto administrativo de derivación de responsabilidad, y el mismo contenía los elementos esenciales de la liquidación, la cantidad a que alcanzaba la responsabilidad, los medios de impugnación, así como el lugar, plazo y forma de ingreso.** Por todo lo anterior no cabe a este Tribunal Económico-Administrativo Central sino confirmar el acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la reclamación económico-administrativa interpuesta por DON ..., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 30 de mayo de 2007, recaída en expedientes ..., en asunto relativo a acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, por cuantía de 186.869,38 euros, ACUERDA: Desestimarla, confirmando el acto de gestión impugnado, sin perjuicio de lo establecido en el fundamento de derecho sexto.

**TRES AMNISTÍAS FISCALES CON DISTINTA MAGNITUD**

**Los socialistas aplicaron dos regularizaciones antes de crear la Agencia Tributaria.**

*MIGUEL ÁNGEL NOCEDA*

*Madrid 17 ABR 2015 - 22:36*

En abril de 2012, el Gobierno de Mariano Rajoy, con apenas medio año en La Moncloa, aprobó una amnistía fiscal para que empresas y particulares que hubieran defraudado a Hacienda pudieran blanquear su dinero negro pagando solo un gravamen simbólico del 10%, muy inferior a los impuestos que habían dejado de abonar. La Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE), que agrupa al 95% de los 1.500 profesionales del sector, puso el grito en el cielo. Se trataba, para ellos, de “un atentado contra el Estado de derecho”, además de ser un mecanismo “contrario a la Constitución, que habla de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.

Los inspectores temían que la amnistía (eufemísticamente llamada por el Ejecutivo “regularización extraordinaria”) supusiera un “derrumbe de la conciencia fiscal de los contribuyentes honestos y, en consecuencia, de la recaudación en periodo voluntario”.

Además de mellar la conciencia fiscal de los ciudadanos y provocar duras críticas por ello, resultó que la amnistía del PP produjo la paradoja de que algunos de los que se acogieron a ella, creyendo que se les iba a perdonar todo, se encontraron con que al conocerse el origen ilícito del dinero aflorado tuvieron problemas judiciales. Eso ha provocado problemas con la Justicia, como ha ocurrido precisamente con Rodrigo Rato.

La amnistía fiscal del PP no es la primera que se lleva a efecto en la España constitucional, pero tiene la particularidad de que en esta ocasión Hacienda avisó expresamente de que, aunque el delito fiscal quedaba perdonado, no se renunciaba a investigar si el origen del dinero era lícito o ilícito. Con los Gobiernos socialistas de Felipe González había habido dos amnistías fiscales: una en 1984, siendo ministro de Economía y Hacienda Miguel Boyer, y otra en 1991, con Carlos Solchaga al frente del departamento. La primera exigía invertir en pagarés (conocidos como afros) el dinero que se regularizaba.

Según dijeron en 2012 los inspectores, “no existe una diferencia fundamental” entre aquellas dos amnistías y la del PP, aunque la última les parecía “más brutalmente explícita y más clara”. Sobre todo porque en las dos primeras todavía no existía la Agencia Tributaria (se constituyó en 1992), que precisamente se creó para hacer los cambios normativos tributarios necesarios para que los ciudadanos se pusiesen al día. Con la creación de la Agencia Tributaria, un año después de la segunda amnistía fiscal, los socialistas consideraron que se había puesto el contador a cero.

Las amnistías fiscales no tienen por qué entrar en el origen del dinero, “entre otras cosas porque Hacienda está capacitada para discutir la cuestión fiscal, pero no la jurídica”, según constata una fuente sectorial. Otra cosa es que se descubra el origen delictivo posteriormente por otros cauces, ya sea en la investigación judicial o por una filtración. Pero son dos procedimientos distintos. El primero trata de normalizar el patrimonio; el segundo, que no está ligado al acto de afloramiento, si hay origen delictivo.

En 2010, con José Luis Rodríguez Zapatero en el poder, Hacienda conoció la existencia de cuentas opacas en el HSBC en Suiza. El Gobierno instó a los titulares a que regularizan las cuentas, entre ellas de la familia Botín. Los inspectores denunciaron ese trato de favor consistente en avisar a los defraudadores, pero reconocieron que, “al menos no se habían perdonado impuestos”.

## *EL 'PERDÓN' DE 2012*

A la amnistía fiscal aprobada por el Gobierno del PP en 2012 se acogieron 31.484 contribuyentes que tenían dinero oculto sin declarar. Hizo aflorar unos 40.000 millones de euros y supuso una recaudación de 1.200 millones para las arcas del Estado (la mitad de lo previsto).

Entre quienes se acogieron a la amnistía hay nombres relevantes: además de Rato, en esa lista están el extesorero del PP Luis Bárcenas y el empresario Fernando Martín. Estos dos últimos, implicados en el caso Gürtel. También dos hijos del expresidente catalán Jordi Pujol (Josep y Oleguer) y el exsocio de Iñaki Urdangarin, Diego Torres.

Otros cinco imputados en Gürtel (entre ellos, un exconsejero y un exdiputado del PP madrileño) regularizaron el dinero que tenían en Suiza, pero por vías distintas a la amnistía que ya existían antes de 2012, según Hacienda.

La Agencia Tributaria anunció el pasado febrero que 705 de los 31.484 contribuyentes que se acogieron a la amnistía fiscal estaban siendo sometidos a una investigación específica al existir "indicios de haber podido cometer blanqueo de capitales". Entre esos 705 investigados hay personas que son o han sido políticos, jueces, fiscales y embajadores.