



ROMÁ
BOHORQUES
TAX & LEGAL

PAPER

LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA
A LOS ADMINISTRADORES SOCIALES POR CESE DE ACTIVIDAD

31 octubre 2022

La derivación de responsabilidad tributaria a los administradores sociales por cese de actividad



Por Pablo Romá

1. Introducción

Una de los principales retos de la Hacienda española de los últimos años está siendo la recaudación efectiva de las liquidaciones y sanciones tributarias no satisfechas en periodo voluntario por los obligados tributarios.

Estos importes pendientes de pago no han dejado de crecer en los últimos 15 años. Los datos hablan por sí solos. Según datos de las memorias de actividad de la propia Agencia Tributaria, la recaudación pendiente de ingresar en sus arcas por este concepto ascendía a 7.743 millones de euros a finales de 2006, a 16.660 millones en 2010 y a 23.922 millones en 2020¹.

Este incremento de deudas tributarias y sanciones pendientes de pago ha provocado que la Agencia Tributaria ponga en marcha los mecanismos que la normativa prevé para recaudarlos de una forma efectiva.

Según las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022, una de las herramientas que se ha mostrado más eficaz a lo largo de los años como instrumento de prevención y control del fraude en fase recaudatoria ha sido la derivación de responsabilidad de deudas tributarias a terceros.

Seguramente, por ser tan eficaz este instrumento, las actuaciones de derivaciones de responsabilidad a los administradores de sociedades por parte de la Agencia tributaria han aumentado considerablemente en los últimos años. En 2013, el número de derivaciones de responsabilidad fue 11.697², alcanzando 26.746³ en 2020. La previsión es que este tipo de actuaciones siga incrementándose en los próximos años.

¹ Memoria de la Agencia Tributaria de 2020.

² Memoria de la Agencia Tributaria de 2014.

³ Memoria de la Agencia Tributaria de 2020.

Las actuaciones de derivación de responsabilidad de las deudas tributarias vienen reguladas en artículos 41 y siguientes y en los artículos 174 y ss. de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT). En concreto, el art. 41.1 de la LGT dispone que:

“1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.”

El responsable se configura como un tercero que se coloca junto al sujeto pasivo/deudor principal para afrontar el pago de la deuda tributaria, es decir, se añade a él como deudor (no es, en ningún caso, sujeto pasivo del tributo)⁴.

En este sentido, para que pueda ser derivada la responsabilidad tributaria, es necesario que se den una serie de circunstancias/actuaciones (presupuesto de hecho) previstas por la norma, generalmente, señaladas en los artículos 42 y 43 de la LGT. Estos preceptos regulan dos clases de responsabilidad tributaria, la solidaria y la subsidiaria. La diferencia entre ser declarado responsable solidario o subsidiario es la siguiente:

- ✓ En la responsabilidad solidaria se sitúa al responsable en el mismo nivel que el deudor principal para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo la Administración dirigirse indistintamente a cualquiera de ellos (deudor o responsable) para exigir la deuda tributaria.
- ✓ En la responsabilidad subsidiaria se sitúa al responsable en defecto del deudor principal. Es decir, es necesaria la previa declaración de fallido de este último, así como de los posibles responsables solidarios.

La regla general es, según el artículo 41.2 LGT, que la responsabilidad tributaria será siempre subsidiaria, salvo precepto legal expreso en contrario.

Uno de los supuestos de responsabilidad subsidiaria a los administradores -y que es objeto del presente documento- es el denominado *cese de actividad de la persona jurídica*. Se da, como posteriormente veremos, cuando se cumplan una serie de circunstancias y además, no se realicen por los administradores sociales determinadas actuaciones. Encontramos su regulación el artículo 43.1.b) LGT.

2. Evolución normativa

Antes de profundizar en el desarrollo del citado artículo 43.1.b) LGT, es preciso repasar, aunque sea brevemente, la evolución normativa de esta figura para tener un mejor entendimiento de la misma.

La derivación de responsabilidad tributaria a los administradores por cese de actividad fue introducida por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, estableciendo un supuesto nuevo de responsabilidad subsidiaria para los administradores por las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que cesen en su actividad.

En concreto, la mencionada Ley 10/1985 modificó el artículo 40.1 de la antigua Ley General Tributaria, introduciendo el siguiente párrafo:

“Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas.”

⁴ En este sentido, STS de 10 de febrero de 2014, recurso de casación núm. 377/2009.

La referencia a “en todo caso” dio mucho que hablar en aquella época debido a que parecía configurar una responsabilidad objetiva⁵, según algunos autores, opinión que venía respaldada además por determinadas sentencias y especialmente por resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC).⁶

No obstante, el propio TEAC⁷ y la jurisprudencia fueron modificando posteriormente su posición en esta cuestión, considerando que el artículo 40.1 de la antigua LGT no regulaba una responsabilidad objetiva sino subjetiva. En concreto, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 22 de septiembre de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 40/2004, concluyó⁸ que:

⁵ ALVAREZ MARTINEZ, J; La exigibilidad a los administradores de las sociedades inactivas de las obligaciones tributarias de aquéllas pendientes de pago: un apunte acerca de las limitaciones derivadas de las últimas reformas legislativas, Jurisprudencia Aranzadi núm. 22/2005, pág. 1. Según este autor, el artículo 40.1 de la derogada LGT “vino a establecer un supuesto de responsabilidad especialmente riguroso, al configurar el mismo con un carácter o naturaleza objetiva, en la medida en que tal responsabilidad se exigía «en todo caso», esto es, cualquiera que hubiera podido ser, desde el punto de vista estrictamente tributario, la conducta de los administradores en orden a la satisfacción de las obligaciones tributarias pendientes de dichas personas jurídicas, tesis ésta que encontró respaldo en diversos pronunciamientos de nuestros Tribunales”.

⁶ Entre otras, resoluciones de 13 de mayo de 1998 y 23 de junio de 1999. En esta última, el TEAC viene a señalar que: “La cuestión fundamental planteada por el recurrente es la aplicabilidad al presente caso del supuesto de derivación de responsabilidad subsidiaria establecido por la Ley General Tributaria en el párrafo segundo del apartado primero de su artículo 40. El recurrente está de acuerdo en que se dan tres de los requisitos precisos: la existencia de obligaciones tributarias pendientes de la empresa “.....”; el cese de esta empresa en sus actividades y la condición del recurrente de administrador de la empresa en el momento de ese cese. La discusión gira en torno a la no existencia de un cuarto requisito subjetivo, el comportamiento doloso o negligente del administrador, que no estaría en este supuesto, por lo que, siempre según el interesado, se estaría en presencia de una responsabilidad objetiva, inconstitucional como tiene declarado el Tribunal competente al respecto. El elemento fundamental de este supuesto de derivación de responsabilidad es el cese de actividades de las personas jurídicas, y la responsabilidad de los administradores es la consecuencia inmediata de que, en el momento de ese cese, a ellos correspondía el pago de las obligaciones tributarias y al no hacerlo por definición, puesto que en otro caso no existirían éstas incurrían ya en ese elemento subjetivo de omisión dolosa o negligente que el recurrente niega y que no es preciso demostrar a diferencia del supuesto del párrafo anterior- porque legalmente se da por supuesto. Dicho de otra manera, en este precepto la condición de administrador en el momento del cese de la entidad y el impago de la obligación tributaria lleva ya implícita la, al menos, negligencia del administrador, y de ahí el “en todo caso”, pues es innecesaria la demostración de aquélla.”

⁷ Entra otras, resolución 4 diciembre 2002 en la que se señala lo siguiente: “Respecto a la expresión “en todo caso” del citado artículo 40 de la Ley General Tributaria, tal y como tiene declarado este Tribunal Central, la responsabilidad del administrador no se establece de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no deriva sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que, en perjuicio de sus acreedores, y entre éstos la Hacienda Pública, omite la diligencia que le es exigible en cumplimiento de las obligaciones que le imputa la legislación mercantil, siendo un hecho que la sociedad haya cesado en su actividad sin haberse disuelto ni liquidado; es decir, del status subjetivo de las obligaciones de los administradores como se definen en la legislación mercantil y tributaria; bastando con que haya obligaciones tributarias pendientes, tengan relación o no con conductas infractoras de la persona jurídica, pues aquí la negligencia culpable se sitúa en el comportamiento del administrador y no es necesaria su apreciación en la conducta de la Sociedad.”

⁸ En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de marzo de 2018, refiriéndose al artículo 40 de la antigua LGT, señala:

“(…), para exigir la responsabilidad del administrador en estos casos se precisa de una concreta conducta obstaculizadora 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 responsabilidad del administrador no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de la entidad de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior.”

Con la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria, la redacción vigente de este artículo dedicado a la derivación de responsabilidad tributaria a los administradores por cese de actividad superó esta aparente concepción objetiva, convirtiéndose en un tipo de responsabilidad por hecho ilícito y culposa -de naturaleza indemnizatoria- habiendo superado la concepción de responsabilidad objetiva.⁹

Tal y como señala nuestro Tribunal Supremo¹⁰, refiriéndose a la responsabilidad de los administradores por cese de actividad en la nueva Ley General Tributaria:

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

(...)

la responsabilidad subsidiaria de los administradores que configura el art. 43.1.b) de la LGT 58/2003 no responde a una naturaleza absolutamente objetiva del mismo, no pudiendo pues prescindirse de la valoración relativa a la conducta del administrador como conexión causal entre el daño causado a la Hacienda Pública y la gestión social desarrollada por el administrador con ocasión del cese de la actividad,

Así, la actual regulación de la derivación de responsabilidad por cese de la actividad viene establecida en el artículo 43.1.b) LGT, según el cual:

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

(...)

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

3. Requisitos para derivar la responsabilidad por cese de actividad

La imputación de responsabilidad a los administradores sociales por el cese de actividad de la persona jurídica requiere la concurrencia de cada uno de requisitos previstos en el mencionado artículo 43.1.b) LGT. Dichos requisitos podrían sintetizarse en los siguientes:

⁹ Por citar resoluciones recientes del TEAC, encontramos la del 17 de febrero de 2022 en la que se señala que: *“No se piense, a la vista de lo que antecede, que estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva pura y simple, sino que la imputación de responsabilidad tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que, en perjuicio de sus acreedores, y entre éstos la Hacienda Pública, omite la diligencia que le es exigible en cumplimiento de las obligaciones que le impone la legislación mercantil.”*

¹⁰ STS 4 de octubre de 2016, recurso 3215/2015.

- i. Cese de la actividad de la persona jurídica.
- ii. La existencia de obligaciones pendientes del deudor principal en el momento del cese
- iii. La condición de administrador al tiempo del cese.
- iv. La conducta ilícita del administrador.

A continuación, procederemos a analizar los requisitos anteriores en el orden en que han sido planteados:

3.1. Cese de la actividad de la persona jurídica.

a) Concepto de cese de actividad

El primero de los requisitos en el artículo 43.1.b) LGT es el cese de actividad de la persona jurídica. Determinar su alcance puede suponer una tarea ardua debido principalmente a que no existe una definición legal de cese de actividad.

La doctrina ha venido a equiparar el cese de actividad con las “sociedades inactivas”¹¹.

Si pretendemos efectuar una aproximación a este concepto, debemos acudir a la jurisprudencia, que ha venido a perfilar en los últimos años qué debemos de entender por cese de actividades. En este sentido, encontramos en primer lugar la sentencia de 10 de febrero de 2011 del Tribunal Supremo que ha declarado que:

« el cese de actividades supone una situación fáctica, no jurídica, consistente en una situación de hecho caracterizada por una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico sin que se produzca conforme a Derecho la extinción o desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica. Esta desaparición ha de ser, además, completa, irreversible y definitiva, no bastando una cesación meramente parcial ni la suspensión temporal de las actividades, aunque dicha exigencia ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición íntegra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial

También, el Tribunal Supremo¹², en su sentencia de 9 de mayo de 2013, recurso de casación núm. 6329/2010, referida a la antigua regulación de esta responsabilidad prevista en el artículo 40.1, párrafo 2º de la anterior Ley General Tributaria, ha establecido:

“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.

¹¹ BAEZA DÍAZ-PORTALES, M; Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas, Ediciones Foro Jurídico, pág. 95

¹² En el mismo sentido STS de 18 de octubre de 2010, rec. 2733/2006 y STS 14 de abril de 2011, rec. 3860/2008.

El cese de actividades ha de ser completo, definitivo e irreversible, no bastando una cesación meramente parcial o la suspensión temporal de las actividades.

En virtud de lo establecido por el Alto Tribunal, el concepto de cese de actividades constituye un concepto de naturaleza fáctica, no jurídica ni formalista, representado por una situación de hecho derivada de la paralización de la actividad sin que tenga lugar la extinción o desaparición de la misma.

En este mismo sentido se manifiesta la Audiencia Nacional, en su sentencia 2 noviembre de 2021 al señalar que:

“El cese de actividad de una empresa se produce por la inactividad de la misma en el ámbito de su empresa. Estamos refiriéndonos a supuestos de ceses de hecho que en modo alguno supone el cierre definitivo de la empresa, y ese cese de actividad no exime de la presentación de sus declaraciones tributarias periódicas, pero donde se produce de manera relevante una inacción de la sociedad que la hace inviable.”

b) Prueba del cese de actividad

El artículo 105.1 de la LGT señala que “en los procedimientos de aplicación de los Tributos, quién haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”). De acuerdo con este precepto, corresponde, pues, a la Administración probar el cese de actividad de la sociedad para poder imputar -siempre y cuando se den además los restantes requisitos previstos en el referido artículo 43.1.b) LGT- la responsabilidad tributaria al administrador societario.

El Tribunal Supremo, en la anteriormente citada sentencia de 9 de mayo de 2013, vino establecer que:

“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).”

Así, para determinar si ha habido un cese de actividad, éste puede ser deducido de determinados indicios, En este sentido se manifiesta el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de fecha 26 de abril de 2018¹³ al señalar que (el subrayado es nuestro):

“El cese de las actividades de una entidad mercantil, sin perjuicio de que pudiera ser un cese jurídico es, en la mayoría de la ocasiones, un cese de hecho, es decir, un elemento fáctico deducido de indicios que hacen presumir una inactividad, los cuales, entre otros, pueden ser la falta de actividad en las instalaciones, abandono del domicilio social, disminución significativa de compras y ventas, baja de trabajadores, falta de presentación de autoliquidaciones, presentación con resultados negativo o con importante disminución de sus importes, cancelación de cuentas bancarias, baja a efectos del IAE, etc..”

De lo anterior se desprende que no existe un supuesto tasado en el que deba considerarse que existe cese de actividad, sino que es necesario analizar los hechos y circunstancias de cada caso para determinar si existe dicho cese de acuerdo con lo previsto en el art. 43.1.b) LGT.

¹³ TEAC de 26 de abril de 2018, resolución 2414/2016.

A estos efectos, debido a la dificultad de determinar la concurrencia del presupuesto de hecho del cese de la actividad mercantil, la jurisprudencia ha señalado los siguientes indicios:

- ✓ La presentación del modelo censal de baja de la actividad¹⁴.
- ✓ La ausencia de presentación de declaración fiscal alguna a partir de esa fecha¹⁵.
- ✓ La ausencia de actividad en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas¹⁶.
- ✓ Inexistencia de trabajadores¹⁷.
- ✓ La situación de baja en la Seguridad Social por carecer de trabajadores, haber abandonado el domicilio fiscal y no disponer de inmovilizado¹⁸.
- ✓ La falta de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil¹⁹.
- ✓ La cancelación las cuentas abiertas en entidades bancarias²⁰.
- ✓ La no presentación de declaración de operaciones con terceros (347) en los últimos ejercicios²¹.
- ✓ La presentación de modelos de retenciones con resultado negativo (sin perceptores)²².
- ✓ El cierre de las naves en las que tenía fijado el domicilio social la entidad²³.

De este modo, en el supuesto en que se den algunas de las anteriores circunstancias, la Administración puede entender probado el cese de actividad mediante una presunción deducida a través de indicios, tal y como señala la anteriormente citada resolución del TEAC de 26 de abril de 2018.

Asimismo, en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades, se simule la existencia de cierta actividad también podría ser de aplicación el presente supuesto de derivación de responsabilidad.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de mayo de 2013, recurso de casación núm. 6329/2010, ha establecido que:

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

Asimismo, el hecho de que una entidad haya realizado cierta actividad económica, aunque la misma no sea simulada, no determina siempre que no haya cesado en su actividad.

¹⁴ SAN de 25 de noviembre de 2019.

¹⁵ STS de 14 de abril de 2011, rec. 3860/2008.

¹⁶ STS de 24 de enero de 2017 rec. 3034/2015 y SAN de 23 de marzo de 2021.

¹⁷ SAN de 2 de noviembre de 2021

¹⁸ SAN de 9 de mayo de 2005 rec. 533/2003.

¹⁹ SAN de 15 de febrero de 2019.

²⁰ SAN de 19 de junio de 1998 rec. 824/1997.

²¹ SAN de 23 marzo de 2021

²² SAN de 4 de octubre de 2007 rec. 566/2005.

²³ SAN 5 de abril de 2004 rec. 1372/2001.

Según la Audiencia Nacional²⁴, “*el mero cumplimiento de deberes fiscales y contables no constituye por sí solo, el ejercicio de la actividad que constituye el objeto social (STS, Sala Primera, núm 556/2018 de 9 de octubre).*”

Por otro lado, entre la enorme casuística que pueda existir, nos podemos encontrar con situaciones que, sin suponer la realización de una actividad económica, existan movimientos patrimoniales, como puede la venta de activos de una sociedad. En estos supuestos, dichos movimientos no obedecerían al desarrollo de una actividad económica sino a una realización de activos remanentes. Así, es como ha interpretado este tipo de situaciones el Tribunal Supremo, en la referida sentencia de 9 de mayo de 2013 al disponer que:

*“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.”*

Por último, no cabe confundir una paralización transitoria de la actividad de la empresa con un cese real y efectivo. En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 marzo de 2018 establece:

“(…) 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.”

c) Fecha de cese de la actividad

El momento temporal puede tener una gran relevancia para determinar qué obligaciones tributarias pendientes existían o quién ostentaba la condición de administrador a la fecha efectiva de cese de la actividad.

No obstante, a pesar de lo anterior, la doctrina fijada por el TEAC, en varias de sus resoluciones, determina que no es preciso la existencia de una fecha concreta.

La anteriormente citada resolución del TEAC de 26 de abril de 2018 viene a señalar que:

“Muchas son las sentencias que no sitúan este cese de hecho en un momento temporal concreto, sino a lo largo de un ejercicio, acorde con las circunstancias que, a través del mecanismo de la prueba, dejan constancia de esta ausencia de actividad. Entre otras, podemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de 24.01.2017 (Rec. 3034/2015)”

También la resolución del TEAC de 18 de julio de 2019 en el mismo sentido señala:

²⁴ SAN 14 de abril de 2021.

“Por otro lado, el reclamante alega que el "cese" ha de referirse a un momento temporal concreto en contraposición a lo declarado por la Administración en el acuerdo de derivación de que dicha situación se produjo a lo largo del año 2009. Ante esto, debemos destacar la Resolución del TEAC 877/2016, en la que se alude concretamente a este aspecto.

Muchas son las sentencias que no sitúan este cese de hecho en un momento temporal concreto, sino a lo largo de un ejercicio, acorde con las 16 16 circunstancias que, a través del mecanismo de la prueba, dejan constancia de esta ausencia de actividad.

Entre otras la sentencia del Tribunal Supremo de 24.01.2017 Rec. 3034/2015 señala:

"... en función de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias presentadas a la Administración tributaria por la deudora principal, reseñadas detalladamente en el acto administrativo de derivación tributaria y en el antecedente de hecho cuarto de la resolución del TEAC inmediatamente impugnada [Modelos 110, 201 y 300], que no han sido desvirtuadas por la parte demandante, era constatable el cese de la deudora principal en la que constituía su actividad empresarial [Epígrafe 833.2 IAE (RCL 1990, 1999) : Promoción inmobiliaria de edificaciones], desde finales del ejercicio 2003, al dejar de realizar operaciones con terceros. Lo que se erigía en causa de disolución de la sociedad [art. 104.1.d) , Ley 2/1995, de 23 de marzo , entonces vigente], disponiendo los administradores, desde entonces, del plazo de dos meses para la convocatoria de la Junta a efectos de la adopción del acuerdo de disolución [art. 105.1, ídem]. Obligación que el demandante, entonces administrador de la deudora principal, soslayó..(...)."

Y la resolución del TEAC de 18 enero de 2022 también señala:

“En este supuesto de derivación, y en lo relativo a la fecha del cese de las actividades, este Tribunal Central, apoyándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha venido manteniendo que no es necesario determinar el cese en una fecha concreta, sino que la determinación puede referirse a un ejercicio determinado.”

Todas estas resoluciones se apoyan en la sentencia del Tribunal supremo de 24 de enero de 2017 a las que se hace referencia en algunas de las resoluciones anteriores. Sin embargo, y contrariamente a lo que afirma el TEAC, el TS nada dice -en el sentido que indican las anteriores resoluciones- de que no es necesario determinar un momento temporal concreto de la fecha de cese de actividad. Asimismo, la resolución del TEAC 877/2016 -citada también por ambas resoluciones- tampoco señala nada al respecto²⁵.

Además, este posicionamiento del TEAC -en lo relativo al momento temporal concreto del cese de la actividad- sorprende dada la importancia que tiene esta fecha para determinar quién, por un lado, era el administrador en el momento del cese o, por otro, qué obligaciones tributarias estaban pendientes en ese preciso momento.

De no tener una fecha de corte que determine claramente en qué momento cesó la actividad, se pueden dar situaciones en las que se produzca una inseguridad jurídica.

²⁵ En este sentido, MARQUEZ SILLERO y MARQUEZ MARQUEZ señalan que: “El TEAC suele emplear como fundamentos jurídicos de sus resoluciones, la reiteración de sus propias resoluciones anteriores sobre los mismos o similares supuestos de hecho revisados, sin pensar que sus doctrinas pueden ser erróneas e improcedentes al caso concreto que revisa. De esta forma convierte su doctrina en un solemne dogma de fe casi imposible de debatir su certeza y, a veces, también suelen traer a colación, resoluciones judiciales que, referidas a casos diversos, más o menos confirman sus criterios. Esto es lo que en principio se observa en la resolución objeto de este comentario donde, después de afirmaciones confusas en términos jurídicos, se citan en su defensa resoluciones anteriores propias con fundamentos o criterios inadecuados al supuesto de hecho revisado para justificar su resolución. De esta forma se evita tener que estudiar a fondo, con la precisión propia y necesaria de un buen jurista, toda la problemática jurídica que suele presentar el caso a revisar. MARQUEZ SILLERO, C y MARQUEZ MARQUEZ, A. ¿Es posible la equiparación de las normas mercantiles sobre responsabilidad de los administradores de sociedades con las tributarias? Carta Tributaria. Revista de Opinión, Nº 83, Sección Observatorio, Febrero 2022, Wolters Kluwer

3.2. La existencia de obligaciones pendientes del deudor

El segundo de los citados requisitos que establece del artículo 43.1.b) es la existencia de obligaciones tributarias pendientes en el momento de cese de la actividad.

Así, se podrá derivar a los administradores sociales las obligaciones tributarias que, en el momento del cese de la actividad, se hayan devengado -con independencia que hayan sido liquidadas o no- y que, además, se encuentren pendientes.

De este modo, la responsabilidad no alcanzará a las deudas devengadas con posterioridad al cese de actividad. En este mismo sentido se manifiesta el TEAC, en su resolución de 27 de febrero de 2020 al señalar que:

“(...) en ningún caso puede la Administración incluir en el alcance deudas que hubieran sido devengadas con posterioridad al cese de la entidad, y se encontrasen pendientes de pago en dicho momento.”

Respecto a qué debemos de entender por “obligaciones tributarias”, la LGT, en sus artículos 19 y siguientes, establece cuales son. De los citados artículos, podremos distinguir las siguientes obligaciones tributarias:

- a) El pago de la cuota tributaria.
- b) Los pagos a cuenta.
- c) Los actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente
- d) Las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo

Por su lado, el artículo 58 de la LGT dispone que:

1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

- a) El interés de demora.*
- b) Los recargos por declaración extemporánea.*
- c) Los recargos del período ejecutivo.*
- d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.*

De acuerdo con lo transcrito, parece desprenderse que podrá ser objeto de derivación a los administradores todos los conceptos antes citados. No obstante, el artículo 41.3 LGT preceptúa:

“salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.”

Así, por lo que se refiere a los recargos del periodo ejecutivo señalados en el artículo 58.2.c) LGT, los responsables subsidiarios no tendrán que hacer frente a los recargos de apremio ordinarios exigidos a la entidad por el impago de sus obligaciones tributarias en periodo voluntario²⁶.

²⁶ ALVAREZ MARTINEZ, J; La responsabilidad tributaria de los administradores en las hipótesis de cese de actividad: examen de los requisitos para su exigibilidad y delimitación de su alcance, La Ley 14204/2011, pág. 16.

Por último, a diferencia de lo previsto en el artículo 43.1.a) LGT, la derivación de responsabilidad por cese de actividad y dado que la letra b) no lo prevé, no alcanza a las sanciones. Esto es así debido a que las sanciones no participan de la naturaleza de las obligaciones tributarias y al no estar expresamente prevista en el artículo 43.1.b), la responsabilidad prevista en este precepto no alcanzará a las primeras. Hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 41.4 LGT, cuando señala que *“la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan”*.

3.3. La condición de administrador al tiempo del cese.

El tercer de los requisitos para que la Administración pueda derivarse este tipo de responsabilidad subsidiaria es tener la condición de administrador al tiempo del cese de la actividad.

La persona/entidad a la que se le derive la responsabilidad ha de reunir la condición de administrador. Dicha referencia ha de entenderse al órgano de administración, cualquiera que sea la forma de configuración, es decir, administrador único, varios administradores solidarios, Consejo de Administración, etc.²⁷

En relación con el momento temporal del cumplimiento de la condición de administrador, ha de ser en el momento del cese de la actividad. A estos efectos, la fecha a considerar es la del hecho determinante de la derivación de la responsabilidad, es decir, ser administrador en el momento del cese en la actividad de la persona jurídica, siendo indiferente quién tuviera tal consideración en la fecha del devengo de las deudas tributarias²⁸.

En este sentido, el administrador no quedará liberado del presupuesto de responsabilidad por la caducidad del nombramiento, o su renuncia al cargo, hasta que se convoque la Junta, se nombre al nuevo administrador o, en su caso, se convoque la Junta para la disolución de la sociedad²⁹. Esto es así debido a que la caducidad, en su caso, del cargo de administrador no exime a éste de seguir desempeñando sus funciones hasta el nombramiento de quien vaya a sucederle³⁰

En relación con el cese de administrador y, por consiguiente, la pérdida de su condición, bastaría con que el mismo constase en escritura pública, no siendo necesaria su inscripción (la del cese) en el Registro Mercantil para que tenga efectos.

En este mismo sentido se manifiesta la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2012:

“Como nos dice la Sentencia de 18 de octubre de 2010 (recurso de casación num. 1787/2005), esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha negado carácter constitutivo a la inscripción del cese del administrador en el Registro Mercantil y ha admitido su prueba por otros medios, como así lo declaro ya la sentencia de 14 de junio de 2007 (recurso de casación para la unificación de doctrina 145/2002), que seguidamente se expone.

²⁷ STSJ Cataluña de 17 de mayo de 2004, recurso 449/2000: *“el citado precepto refiere administradores se ha de entender órgano de administración, cualquiera que sea la forma de configuración”*.

²⁸ STS 7 de febrero de 2005, rec. 76/2003.

²⁹ De acuerdo con la resolución 6512/2012 del TEAC de 2 junio 2016, la caducidad del nombramiento del administrador, o su renuncia al cargo, no libera al administrador de las obligaciones que en su día adquirió frente a la Hacienda Pública como administrador de la sociedad. Quedará liberado una vez que, convocada la Junta, se nombre al nuevo administrador o en su caso, se convoque la Junta para la disolución de la sociedad; y, si esto no fuera posible, inste la disolución judicial, al ser imposible el nombramiento de otro administrador en su sustitución que haga operativo el funcionamiento y gestión de la sociedad, así como su representación frente a terceros y asuma la responsabilidad legal que corresponda.

³⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de abril de 2021.

La Sala Primera ha sostenido que «[l]as inscripciones registrales de los acuerdos de cese no tienen carácter constitutivo, al no imponerlo así precepto alguno, correspondiendo, en su caso, el deber de inscribir a los nuevos administradores, sin que ninguna responsabilidad por falta de inscripción pudiera exigirse a los cesados» [sentencias de 22 de marzo de 2007 (casación 3447/00, FJ 2º) y 10 de mayo de 2007 (casación 3032/00, FJ 2º), entre otras].

Y, además, el Pleno de esa misma Sala Primera, en sentencia de 28 de abril de 2006 (casación 3287/99, FJ 2º), dijo que «[l]a oponibilidad a terceros de los actos sujetos a inscripción y no inscritos (...) se presenta, en punto al cese de los administradores (artículos 21.1 Com y 9 RRM), como un problema de eficacia respecto de la sociedad de actuaciones o gestiones realizadas por los administradores no inscritos o que permanecen inscritos después de su cese...».

Negado el carácter constitutivo de la inscripción en el Registro Mercantil, tesis sobre la que se funda el motivo de casación invocado por la Comunidad de Madrid, hemos de rechazar el mismo, pues la Sala de instancia ha apreciado la existencia de prueba suficiente del cese como administrador de la entidad AXIS PARTICIPACIONES EMPRESARIALES, SGEGR, S.A. en la fecha, se concreta en la escritura de 22 de marzo de 1991, en la que se elevan a público los Acuerdos adoptados el 18 de marzo de 1991, por la sociedad PROPIEDADES HOSPITALARIAS S.A., entre los que se encontraba el cese de todos los miembros de su Consejo de administración, entre ellos la entidad AXIS PARTICIPACIONES EMPRESARIALES, SGEGR, S.A., concluyéndose, por eso que desde el citado día, la recurrente en la instancia no desempeñaba cargo de administración de PROPIEDADES HOSPITALARIAS S.A.»

También la Sentencia de Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2020, con apoyo en la antes citada jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha venido a establecer que:

Es cierto que no tuvo acceso de inmediato al Registro Mercantil pero como han señalado las sentencias citadas anteriormente, la inscripción en el Registro Mercantil no tiene efectos constitutivos pudiendo acreditarse por cualquier otro medio la pérdida de la condición de administrador.

Administradores o consejo de administración

Tal y como estamos analizando, el hecho de ser administrador constituye uno de los presupuestos para una posible derivación de responsabilidad. Esto es así con independencia de que sea administrador único o se ejerza esta función en concurrencia con otras personas en el seno de un consejo de administración. En este caso, los miembros del consejo podrían ser responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias.

Cabría plantearse en este caso (en el de un consejo de administración) si el nombramiento de uno o varios consejeros delegados podría eximir de responsabilidad al resto de miembros del consejo.

La respuesta debe de ser que no, de acuerdo con la jurisprudencia. El nombramiento de uno o varios consejeros delegados no exime de responsabilidad a los demás consejeros de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo. En concreto, la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2010 (rec. 2679/2005) señala:

“La cuestión relativa a la repercusión que la existencia de consejeros delegados pueda tener en la responsabilidad del resto de los administradores de una sociedad no puede ser resuelta en el sentido de que la existencia de consejeros delegados releva de responsabilidad a los otros miembros del consejo de administración.

Como se desprende del contenido de los arts. 128 y 133 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 62 y 69 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, los administradores son los representantes de la sociedad y responden solidariamente frente a terceros de los daños que causen por actos contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo, mientras que según lo dispuesto en el art. 141 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 57.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, los consejeros delegados son simplemente administradores a los que se delega alguna facultad concreta, sin perjuicio de la existencia de facultades indelegables, sin que la Ley vincule dicha delegación a la exigencia de una responsabilidad frente a terceros .

La responsabilidad de los administradores es personal y los consejeros delegados no son una modalidad o género distinto del órgano de administración, sino que son apoderados subordinados a un consejo de administración con el que comparten las facultades delegadas y la responsabilidad inherente a las mismas, en los términos previstos en las leyes.”

En este mismo sentido, se manifiesta también el TEAC, en su resolución de 19 de octubre de 2020³¹ al establecer el siguiente criterio:

“Es criterio de este Tribunal Central que la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las sociedades contemplada en el artículo 43 de la LGT es personal y solidaria entre sí, sin que la existencia de Consejeros Delegados eximan de responsabilidad a los demás administradores que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias.”

Continúa esta resolución del TEAC señalando:

“(…) la delegación de facultades no priva al Consejo de sus facultades de administración, ni supone para él desvinculación de la actividad de gestión, sobre la que mantiene un amplio poder, sino que, por el contrario, conserva competencia concurrente con la del órgano delegado, y por lo tanto puede sustituir a éste en el cumplimiento de los actos comprendidos en las funciones delegadas; por otro lado salvo condicionamientos estatutarios, podrá revocar el nombramiento del administrador delegado y/o suprimir la delegación o modificar su contenido; de este modo, la delegación no implica la pérdida de facultades del administrador del Consejo y miembros particulares que lo integran, en cuanto se sigue ostentando tal carácter, sólo altera parcialmente el contenido de la obligación de administrar, de forma que, por consiguiente, no exonera a los miembros del Consejo en los incumplimientos en que puedan incurrir los delegados.

Es decir, que todas las personas que forman el consejo de administración tienen el mismo nivel de responsabilidad y la circunstancia de que se haya nombrado un Consejero Delegado no configura a éste como único responsable de las deudas y sanciones de la sociedad frente a la Hacienda Pública, sino que es responsable subsidiario al igual que el resto de los consejeros”

Administrador de hecho

Por otro lado, la LGT también extiende la responsabilidad a los denominados administradores de hecho. Así, el mencionado artículo 43.1.b) LGT señala que la responsabilidad subsidiaria puede también derivarse a las personas físicas o jurídicas que tengan la consideración de administradores de hecho.

En la norma tributaria, no encontramos una definición legal de lo que debe de entenderse por administradores de hecho. Debemos acudir a la normativa mercantil para encontrarla. Así, el artículo de 236.3

³¹ El criterio del TEAC se apoya en la resolución de 5 de mayo de 2005 dictada en unificación de criterio en interpretación del artículo 40.1 de Ley 230/1963, General Tributaria.

de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC) -de acuerdo con la redacción dada por la Ley 31/2014, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo- señala que:

“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.”

Los administradores de hecho son aquellos que ejercen las funciones propias del cargo de administrador sin ostentar formalmente dicho cargo, bien por no existir nombramiento o no haberse cumplido formalmente los requisitos exigibles, o bien por continuar ejerciendo dicho cargo una vez producido formalmente su cese o sobrevinida la caducidad de su nombramiento³².

En el ámbito de la jurisprudencia, la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo³³ exige que, para que pueda declararse la responsabilidad subsidiaria del administrador de hecho, es preciso que concurren los siguientes requisitos:

- i. que tenga una actuación propia de un administrador, con permanencia en el tiempo y autonomía o independencia.
- ii. que haya realizado actos de verdadera administración; y
- iii. que sea ponderada la actuación del administrador de hecho con la concreta organización interna de la sociedad cuya administración se pretende determinar, es decir, que no existan otros administradores sociales con poderes para ello a los que les compete responder.

Por ello, si, a pesar del cambio del órgano de administración, continuara existiendo un ejercicio efectivo de las funciones propias del administrador societario por parte de una persona distinta de aquella que ostente el referido cargo de administrador, la Administración tributaria podría considerar que se trata de un administrador de hecho a quien puede derivarse responsabilidad subsidiaria.

A estos efectos, la jurisprudencia ha señalado como supuestos indiciarios, pero no concluyentes, del ejercicio de hecho del cargo de administrador los siguientes:

- La condición de socio de control de la sociedad, lo que le permite un control absoluto de la toma de decisiones de la actividad de la sociedad³⁴;

Por ejemplo, cuando una sociedad posea el 100% del capital social de otra entidad.

- La condición de apoderado general, con poderes amplios que le permitan la gestión, dirección y supervisión de la actividad de la sociedad, si utilizan dichos poderes con plena autonomía³⁵; o
- La condición de autorizado en las cuentas bancarias de la sociedad³⁶. En este caso, la Administración deberá justificar los movimientos y el uso que se ha hecho de dicha autorización³⁷.

³² STS de 14 abril de 2009, recurso casación 1504/2004.

³³ STS (Contencioso) de 20 diciembre de 2016 y STS (Contencioso) de 17 mayo de 2017.

³⁴ SAN de 20 febrero de 2017.

³⁵ STS de 4 diciembre de 2012 y STS de 29 noviembre de 2012.

³⁶ SAN de 20 febrero de 2017.

³⁷ Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 2018, recurso 483/2017.

La doctrina³⁸ apunta además a otros indicios como la importancia de la remuneración percibida, el trato personal y constante con proveedores y clientes o la relación inmediata con el personal de la sociedad.

Persona física representante del administrador persona jurídica

Asimismo, cabe plantearse el supuesto en que el cargo de administrador lo ostenta una persona jurídica. En este caso, la persona jurídica deberá nombrar necesariamente a una persona física, tal y como establecen el Reglamento del Registro Mercantil³⁹ (en adelante, RRM) y la LSC⁴⁰.

Recientemente, el TEAC, en su resolución de 18 de octubre de 2021, ha resuelto un caso en el que la cuestión controvertida consistía en determinar si es conforme a derecho la declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT al representante persona física de la sociedad administradora de otra deudora principal, cuando esta última haya cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas que se encuentren pendientes de pago en el momento del cese, siempre que ese representante persona física no hubiese hecho lo necesario para su pago o hubiese adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

El TEAC resuelve que sí cabe exigir al amparo de dicho precepto la responsabilidad tributaria subsidiaria del representante persona física de la persona jurídica administrador. De forma sintetizada, el Tribunal expone los siguientes argumentos:

1. En primer lugar, la referencia a los administradores de hecho o de derecho -como potenciales responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias pendientes de pago de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades- contenida en el artículo 43.1.b) de la LGT, obliga a examinar tales figuras desde la perspectiva del Derecho mercantil.
2. El representante persona física no actúa sin título ni con un título nulo o extinguido. Tampoco ejerce las funciones propias de administrador con un título distinto al que le permite ejercerlas sino con un título, el de representante designado por la persona jurídica administrador, expresamente conferido para el ejercicio permanente de tales funciones. Así pues, no puede ser calificado como administrador de hecho.
3. Tampoco cabe calificar al representante persona física como administrador de derecho pues el titular del cargo de administrador, válidamente elegido por la Junta General de la sociedad administrada e inscrito en el Registro Mercantil, es el ente moral.
4. No obstante, la normativa mercantil equipara a efectos jurídicos a la persona jurídica administrador con su representante persona física: está sometida a los mismos deberes y responde solidariamente con la persona jurídica administrador.

³⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. La delimitación y prueba de la figura del administrador de hecho a los efectos de la exigencia al mismo de las responsabilidades derivadas de la comisión de infracciones tributarias por parte de las personas jurídicas y del cese de actividad de estas últimas (arts. 41.a) y b) LGT). Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, 425 (junio 2019), pág. 117.

³⁹ Artículo 143. Nombramiento de administrador persona jurídica

1. En caso de administrador persona jurídica, no procederá la inscripción del nombramiento en tanto no conste la identidad de la persona física que aquella haya designado como representante suyo para el ejercicio de las funciones propias del cargo.

⁴⁰ La regulación del administrador persona jurídica se elevó a rango legal con la Ley 25/2011, de 1 de agosto, que añadió el artículo 212.bis al TRLSC en los términos siguientes:

"Artículo 212 bis. Administrador persona jurídica

1. En caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo

Esta resolución del TEAC ha sido objeto de crítica por varios autores⁴¹, a nuestro entender de una manera bastante acertada. El propio TEAC se contradice claramente en su argumentación, contravieniendo además el propio artículo 43.1.b) LGT.

El TEAC señala que la persona física representante del administrador persona jurídica no tiene la consideración de administrador de derecho, ni tampoco de hecho. Entonces, si no ostenta la condición de administrador ¿Cómo es posible que determine que es ajustada a Derecho la derivación de responsabilidad cuando el artículo 43.1.b) LGT únicamente la prevé para los administradores?

3.4. La conducta ilícita del administrador.

Para que exista una responsabilidad tributaria -además de darse cada uno de los requisitos anteriores- ha de existir también una conducta ilícita por parte del administrador, esto es, que el administrador o administradores no hayan realizado aquellas actuaciones necesarias para el pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago de las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese.

Así pues, debe de existir una conducta reprochable al administrador, lo que conlleva que concurra una falta de diligencia en el desarrollo de sus funciones. El artículo 225.1 LSC establece para los administradores sociales un deber general de diligencia en su actuación. En concreto, el citado precepto señala que:

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

A diferencia de lo que sucede en otros supuestos de responsabilidad de los administradores de sociedades, en este caso no se requiere que los administradores hayan causado o colaborado en la comisión de infracciones tributarias. La conducta ilícita del administrador, en este supuesto de responsabilidad tributaria, se circunscribe a la adopción de acuerdos o medidas por su parte que hayan causado el impago de las deudas tributarias o a la omisión de las actuaciones necesarias para el pago de las deudas tributarias.

En este caso, es suficiente con que el Administrador tenga conocimiento de las deudas tributarias de la entidad y no haya llevado a cabo actuaciones tendentes a su pago o, en caso de que no fuera posible satisfacer las referidas deudas, no haya solicitado su aplazamiento o fraccionamiento.

Adicionalmente, se cumple este supuesto cuando, en caso de imposibilidad de satisfacer las deudas, y habiendo cesado la sociedad en su actividad, el Administrador no haya instado una disolución y liquidación ordenada de la sociedad o solicitado el concurso voluntario⁴².

En este sentido, el artículo 363.1 LSC señala que:

“1. La sociedad de capital deberá disolverse:
a) Por el cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social. En particular, se entenderá que se ha producido el cese tras un período de inactividad superior a un año.
 (...) *b) Por la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.*
 (...) *c) Por la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.*
 (...)”

⁴¹ MARQUEZ SILLERO, C y MARQUEZ MARQUEZ, A. ¿Es posible la equiparación de las normas mercantiles sobre responsabilidad de los administradores de sociedades con las tributarias? Carta Tributaria. Revista de Opinión, Nº 83, Sección Observatorio, Febrero 2022, Wolters Kluwer

⁴² TEAC de 23 marzo 2017, resolución 6126/2014 y SAN de 8 de marzo de 2019.

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

Por su parte, el artículo 365 LSC preceptúa que:

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

Por su lado, el artículo 2 del Texto Refundido de la Ley Concursal (en adelante, TRLC) dispone que:

*“1. La declaración de concurso procederá en caso de insolvencia del deudor.
2. La solicitud de declaración de concurso presentada por el deudor deberá fundarse en que se encuentra en estado de insolvencia.
3. La insolvencia podrá ser actual o inminente. Se encuentra en estado de insolvencia actual el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles. Se encuentra en estado de insolvencia inminente el deudor que prevea que dentro de los tres meses siguientes no podrá cumplir regular y puntualmente sus obligaciones.
4. La solicitud de declaración de concurso presentada por cualquier acreedor deberá fundarse en alguno de los siguientes hechos externos reveladores del estado de insolvencia:
1.º La existencia de una previa declaración judicial o administrativa de insolvencia del deudor, siempre que sea firme.
2.º La existencia de un título por el cual se haya despachado mandamiento de ejecución o apremio sin que del embargo hubieran resultado bienes libres conocidos bastantes para el pago.
3.º La existencia de embargos por ejecuciones en curso que afecten de una manera general al patrimonio del deudor.
4.º El sobreseimiento generalizado en el pago corriente de las obligaciones del deudor.
5.º El sobreseimiento generalizado en el pago de las obligaciones tributarias exigibles durante los tres meses anteriores a la solicitud de concurso; el de las cuotas de la seguridad social y demás conceptos de recaudación conjunta durante el mismo período, o el de los salarios e indemnizaciones a los trabajadores y demás retribuciones derivadas de las relaciones de trabajo correspondientes a las tres últimas mensualidades.
6.º El alzamiento o la liquidación apresurada o ruinosa de sus bienes por el deudor.”*

Además, el artículo 5 TRLC (deber de solicitar la declaración de concurso) señala lo siguiente:

*“1. El deudor deberá solicitar la declaración de concurso dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que hubiera conocido o debido conocer el estado de insolvencia actual.
2. Salvo prueba en contrario, se presumirá que el deudor ha conocido que se encuentra en estado de insolvencia cuando hubiera acaecido alguno de los hechos que pueden servir de fundamento a una solicitud de cualquier otro legitimado.”*

Sintetizando los artículos antes transcritos, la doctrina jurisprudencial viene señalando que, cuando una sociedad cesa una actividad, los administradores deben proceder a convocar la junta de socios para su disolución y liquidación legal⁴³. Si en el proceso de liquidación se pone de manifiesto la insolvencia

⁴³ STS de 9 de mayo de 2013, recurso de casación núm. 6329/2010: “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. (...) 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 concorra 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.”

de la sociedad, los liquidadores deberán solicitar el concurso de acreedores, según proceda. Se trata por lo tanto de un deber legal impuesto a los administradores sociales.

El fundamento de esta clase de responsabilidad es precisamente la negligencia de los administradores que no cumplen con su obligación legal de disolver y liquidar la entidad.

En este sentido, se manifiesta el Tribunal Supremo, en la citada sentencia de 9 de mayo de 2013, al disponer que:

“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..”

También el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 4 de octubre de 2016, rec. 3215/2015, ha considerado lo siguiente:

“(…) dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma ha de tener su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y la liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que estas surgen sino respecto de la conducta posterior. Es pues, necesario que se haya producido por parte del administrador de la sociedad una omisión de la diligencia precisa para llevar a efecto la disolución y liquidación ordenada de aquella. La conducta reprochable consiste en el conocimiento

En este mismo sentido se manifiesta el TSJ de Madrid, en su sentencia de 29 de noviembre de 2021 al señalar que: *“lo que el ordenamiento jurídico no acepta es que una sociedad en crisis se mantenga indefinidamente en dicha situación o, lo que es lo mismo, que se perpetúe un estado de inactividad material amparado en una apariencia formal de funcionamiento. Por ello, la diligencia exigible al administrador de una sociedad que se encuentra en dicha coyuntura se concreta en dos líneas de actuación: - O bien, promover la disolución de la entidad en los términos expuestos; - O bien, promover un procedimiento concursal para que, de este modo, se respeten los derechos de los acreedores para hacer efectivo su crédito con el patrimonio que, en ese momento, configura el activo de la sociedad.”*

de la existencia de deudas pendientes con la Hacienda sin que adopten las medidas necesarias para que una vez que la sociedad cesa en el ejercicio de su actividad de manera definitiva aseguren los derechos de los acreedores sociales entre los que se encuentran naturalmente la Hacienda. Esta Sala en su sentencia de 22 de septiembre de 2008 (casa. unif. doctrina 40/2004) ha afirmado que la LGT 58/2003 ha remarcado la idea de que para exigir la responsabilidad del administrador en estos casos de responsabilidad subsidiaria se precisa de una concreta conducta obstativa para el pago de las deudas tributarias pendientes."

Por su lado, la Audiencia Nacional, en su sentencia nº 492/2016 de 5 de diciembre recuerda que

"... el incumplimiento de la obligación de promover la disolución y liquidación ordenada de la sociedad, o promover el concurso voluntario de acreedores dentro de los dos meses a partir del momento en que haya dejado de cumplir con el pago de sus obligaciones corrientes, que entre otros efectos consiente la inactividad de la sociedad y que se dé esa situación fáctica, es una manifestación de al menos la conducta negligente del administrador".

La sentencia de la Audiencia Nacional de 14 abril de 2021 lo explica

La conducta reprochable consiste en la existencia de deudas pendientes, en este caso, con la Hacienda Pública sin adoptar las medidas necesarias para que, una vez que la sociedad cesa en el ejercicio de su actividad de manera definitiva, se aseguren los derechos de los acreedores sociales, entre los que se encuentra naturalmente la Hacienda Pública. En el recurso que se está enjuiciando, es necesario la concurrencia de culpabilidad, en el sentido de que se le reproche al administrador una conducta carente de la diligencia exigible para llevar a cabo la disolución y liquidación de la sociedad, o, lo que es lo mismo, para poner a la sociedad en condiciones de cumplir las obligaciones tributarias pendientes, ya sea promoviendo su disolución o el procedimiento concursal correspondiente y realizando las actuaciones necesarias para poder afrontar el pago.

Por su lado, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de fecha 10 de julio de 2018, rec. 48/2015, establece que:

"En el ámbito tributario es particularmente grave para los intereses de la Hacienda Pública la falta de apertura de un procedimiento de disolución y liquidación, porque impide que entren en juego otras responsabilidades que actúan a modo de garantía del crédito tributario, como la subsidiaria de los liquidadores, ex artículo 43.1.c) de la Ley General Tributaria de 2003, o la que establece el artículo 40 de la propia Ley, y en el caso de autos la falta de promoción por el actor en cuanto administrador de los acuerdos sociales necesarios para una ordenada disolución y liquidación de la sociedad que ha cesado de hecho en sus operaciones constituye la base de la derivación de responsabilidad tributaria, por lo que el actor incurre en el tipo de responsabilidad contemplado en la letra b) el artículo 43 de la Ley 58/2003 General Tributaria, lo que nos conduce a la desestimación del recurso."

De la anterior jurisprudencia, se deduce que basta, por tanto, que exista una conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, promover la disolución y liquidación de la sociedad⁴⁴.

El TEAC, en su resolución de 17 de febrero de 2022, viene a señalar que:

"En el ámbito tributario es particularmente grave para los intereses de la Hacienda Pública la falta de apertura de un procedimiento de disolución y liquidación, porque impide

⁴⁴ TSJ Comunidad Valenciana de 10/07/2018, rec. 48/2015.

que entren en juego otras responsabilidades que actúan a modo de garantía del crédito tributario, como la subsidiaria de los liquidadores, ex artículo 43.1.c) de la Ley General Tributaria, o la que establece el artículo 40 de la propia Ley.”

Continúa esta resolución del TEAC recalcando una idea base: para que sea exigible la responsabilidad del administrador, es necesario que tras el cese (y no antes), el administrador se limite a consentir la paralización de la empresa y el abandono de la actividad, sin liquidar las deudas pendientes.

Por otro lado, esta conducta atenta contra los legítimos derechos de los acreedores (entre ellos la Hacienda Pública), con independencia de que la sociedad deudora ya no disponga de bienes y derechos para hacer frente a sus pagos⁴⁵.

De acuerdo con todo lo anterior, si se considera cesada la actividad de una sociedad y no se procede por parte del órgano de administración a la convocatoria de la junta general de socios para la aprobación de la disolución y liquidación de la sociedad y, en su caso, la declaración de concurso de acreedores, la Administración podría declarar la responsabilidad subsidiaria del administrador de hecho o de derecho, por considerar que no ha hecho lo necesario para el pago de la deuda tributaria pendiente de la sociedad.

Por ello, en el supuesto en que se vaya a cesar en la actividad o, incluso se considere que ya se ha cesado en la misma, será necesario realizar las actuaciones encaminadas a la liquidación/disolución de una sociedad y, en su caso, declarar a la sociedad en concurso en la medida en que no va a poder afrontar el pago de las deudas tributarias devengadas.

A sensu contrario, la instancia en plazo por parte del administrador (o administradores) de la solicitud del concurso de acreedores conllevaría por tanto la no concurrencia de una falta de diligencia. Podríamos entender también otras causas eximentes de la responsabilidad de los administradores a pesar de que no hayan instado la declaración de concurso.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, la conexión entre el artículo 43.1.b) LGT y la normativa mercantil y concursal parece bastante clara, estableciendo esta última un nexo de causalidad. No obstante, la Administración parece obviar esta conexión y esta causalidad.

Nos estaríamos refiriendo al caso en que, durante el periodo de la llamada “moratoria concursal” aprobada como consecuencia del Covid-19 y vigente hasta el 30 de junio de 2022, el administrador no haya instado el concurso de acreedores.

Repasemos brevemente lo que establece nuestra normativa vigente hasta dicha fecha.

El artículo 365.1 de la LSC señala que se debe instar concurso de acreedores en el plazo de dos meses desde que se produce la situación de insolvencia:

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

Sin embargo, como consecuencia de la pandemia provocada por el COVID 19, se publicó el Real Decreto-Ley 16/2020 de 28 de abril, que preveía una extensión del referido plazo, estableciendo una “moratoria concursal” que eliminaba la obligación de solicitar la declaración de concurso hasta 31 de diciembre de 2020. Dicha medida se ha ido prorrogando, de momento, hasta el 30 de junio de 2022, como así establece el Real Decreto-Ley 27/2021 de 23 de noviembre, en su artículo 6:

“1. Hasta el 30 de junio de 2022, inclusive, el deudor que se encuentre en estado de insolvencia no tendrá el deber de solicitar la declaración de concurso, haya o no comunicado al juzgado competente la apertura de negociaciones con los acreedores para

⁴⁵ STS de 22 de septiembre de 2008, rec. 40/2004.

alcanzar un acuerdo de refinanciación, un acuerdo extrajudicial de pagos o adhesiones a una propuesta anticipada de convenio. El cómputo del plazo de dos meses para solicitar la declaración del concurso previsto en el artículo 5.1 del texto refundido de la Ley Concursal comenzará a contar el día siguiente a dicha fecha.

2. Hasta el 30 de junio de 2022, inclusive, los jueces no admitirán a trámite las solicitudes de concurso necesario que se hayan presentado desde el 14 de marzo de 2020. Si hasta el 30 de junio de 2022, inclusive, el deudor hubiera presentado solicitud de concurso voluntario, ésta se admitirá a trámite con preferencia, aunque fuera de fecha posterior a la solicitud de concurso necesario.”

Lo que permite esta moratoria, ampliada hasta el 30 de junio de 2022, es que, a pesar de que una entidad esté obligada a presentar el concurso por encontrarse en estado de insolvencia, cualquiera que sea la causa, puede no hacerlo sin que sus Administradores incurran en ninguna responsabilidad.

Dada la conexión de artículo 43.1.b) LGT con la normativa mercantil y concursal, cabría pensar razonablemente que, durante este periodo de “moratoria concursal”, los administradores no incurrirían en responsabilidad tributaria por no instar el concurso de acreedores.

Apoyamos lo anterior en que el deber de diligencia que exige el artículo 43.1.b) LGT viene determinado en función de lo dispuesto por la normativa concursal y mercantil. El administrador que no inste el concurso incurrirá en un supuesto de responsabilidad tributaria.

Así, en el caso en que esta normativa no exija para un determinado periodo que el administrador no tenga la obligación de instar el concurso de acreedores, entendemos que la Administración tributaria se vería imposibilitada para derivar por esta causa la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 43.1.b) LGT.

No obstante, no es ésta la opinión de los órganos de recaudación que sí consideran que, a pesar de que no existiese una obligación para el deudor de solicitar el concurso de acreedores, pueden derivar la responsabilidad tributaria al administrador precisamente por no haberlo instado.

Serán los Tribunales los que finalmente determinen este supuesto.

Datos de contacto:

Pablo Romá
proma@rbtl.es



Pintor Sorolla, 16 (acceso Dr. Romagosa, 1)
46002 Valencia | Tel. +34 963 212 022