



economistas

Colegio de Valencia

**APUNTES SOBRE LA RESPONSABILIDAD DE LOS
ADMINISTRADORES POR DEUDAS TRIBUTARIAS**

*Vicente Casanova Sorní
Vocal de la Junta de Gobierno y Copresidente de la Comisión Fiscal
Colegio de Economistas de Valencia*

APUNTES SOBRE LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES POR DEUDAS TRIBUTARIAS

ÍNDICE

1.- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.....	2
2.- RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.....	2
2.1.- Incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias.	2
2.2.- Existencia de obligaciones tributarias “pendientes”, en caso de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.....	9
2.3.- Presentación de autoliquidaciones sin ingreso de forma reiterada.	10
2.4.- La declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios (art. 41.5 LGT)	11
3.- PROCEDIMIENTO FRENTE AL RESPONSABLE	12
4.- REFLEXIONES Y JUICIO CRÍTICO	12

1.- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

“Artículo 42. Responsables solidarios.

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

a) Las que sean **causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria**. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.”

En este caso, no basta con la culpa “in vigilando”. Se exige dolo.

1.- STS 4115/2016 de 21 de septiembre de 2016

Los supuestos fácticos sobre los que se pronuncian las pretendidas sentencias de contraste son distintos y, por tanto no puede considerarse que contengan doctrinas contradictorias con la que sustenta el fallo de la impugnada en el presente recurso, que nada dice en contra de que: el fraude de ley deba ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado (STS de 20 de septiembre de 2005, rec. 6683/2000 ; **que la derivación de responsabilidad solidaria haya de estar fundamentada en la existencia de dolo y en la calificación de defraudación de la conducta** (STS de 30 de enero de 1999, rec. 3974/1994); que la validez de las presunciones esté condicionada a la acreditación de los indicios, relación entre tales indicios y los hechos acreditados y expresión razonada de la referida relación (STSJ de Canarias, de 15 de enero de 2014, rec. 365/2011); **y que no es posible derivar la responsabilidad sobre la base de meras conjeturas, sin que los hechos que se sancionan hayan quedado acreditados.**

2.- RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

Requiere la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios (art. 41.5 LGT).

2.1.- Incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias.

“Artículo 43. Responsables subsidiarios.

1. 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.***

REQUISITOS

a.- Persona jurídica (deudor principal) con obligaciones tributarias pendientes y su conducta ha sido merecedora de sanción por haber cometido una infracción tributaria.

b.- En la fecha en que se cometió la infracción, la persona física o jurídica respecto a quien se deriva la responsabilidad ocupara el cargo de administrador.

c.- Participación del administrador en los actos que motivan la imposición de la sanción.

La interpretación que está haciendo la Administración y que ha sido avalada por el Tribunal Supremo conduce en la práctica a una **responsabilidad objetiva** del administrador.

Esto **vulnera los principios fundamentales de las sociedades de capital**, como son la personalidad jurídica de las mismas, su autonomía patrimonial y su exclusiva responsabilidad por las deudas sociales.

1.- Sentencia 1491/2015 del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2015, Sala de lo Contencioso, recurso de casación para la unificación de doctrina.

El TS da la razón al Abogado del Estado y casa una sentencia estimatoria del TSJ de la CV que había anulado un acuerdo de derivación de responsabilidad por falta de motivación respecto de la conducta del administrador que causaba la derivación, por lo que conlleva que la sentencia del TSJ CV se desestima.

El caso concreto venía porque *“no se declararon unos ingresos financieros que habrían producido un aumento de las correcciones positivas al resultado contable ... y no realizó la preceptiva corrección negativa al resultado contable en concepto de reinversión de beneficios extraordinarios que hubiera provocado un aumento de las correcciones positivas al resultado contable”*.

El acuerdo de derivación de responsabilidad decía:

“Se trata de una responsabilidad subjetiva, puesto que se exige para su desencadenamiento la existencia de un claro nexo causal entre el incumplimiento advertido en la sociedad sujeto pasivo y la conducta de sus administradores, de modo que han de ser estas últimas las determinantes de aquel; es decir, la conducta del administrador no es en modo alguno irrelevante a efectos del nacimiento de su responsabilidad. Por ello, dicha responsabilidad cedería en supuestos parecidos a aquellos en los que las acciones y omisiones tipificadas en la norma tributaria no dan lugar a responsabilidad por infracción tributaria. No obstante, la prueba de la concurrencia en cada caso concreto de dichas circunstancias exoneratorias corresponde al presunto responsable, no a la Administración actuante”.

Art. 127 LSA (ahora art. 225 Ley Sociedades de Capital): “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”.

Art. 133 LSA (ahora art. 236 Ley Sociedades de Capital): “Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa”.

“En suma, garantizar el citado exacto cumplimiento es una función inherente al cargo de administrador societario, por lo que la Administración tributaria tiene perfecto derecho a considerar que los incumplimientos detectados son imputables a sus administradores, si bien ello no constituye más que una presunción iuris tantum destruible, por tanto, mediante prueba en contrario”.

La Sentencia del TSJ de la CV que se casa entendió que la motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad era insuficiente pues *“tal motivación valdría para cualquier supuesto de responsabilidad de Administradores de sociedades con independencia de los hechos y actos acaecidos, al no haber individualización alguna. No hay una mínima conexión o descripción de la actuación omisiva o activa del hoy demandante al respecto de las deudas y sanciones que le son imputadas subsidiariamente. Así pues, esta motivación no es válida y constituye un supuesto de imputación objetiva de responsabilidad no admisible en Derecho. Sin que sirva para suplir dicha omisión la mera transcripción de la motivación del acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (...).*

(...) esta motivación no es suficiente, echándose de menos una explicación sobre actos concretos reprochables a la parte recurrente, en su condición de administradora, que integren los supuestos de hecho específicos del art. 40.1 párrafo primero de la LGT. En tal sentido cabe recordarlo dicho por el Tribunal Constitucional en su STC 85/2006: “...para la derivación de la responsabilidad prevista en el art. 40.1 LGT, la Administración soporta la carga de probar (...) que los administradores de la entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado art. 40 LGT” (FJ 10)”.

El Abogado del Estado aporta una serie de sentencias de contraste.

El TS estima el recurso del Abogado del Estado en la medida que la sentencia impugnada es contradictoria con la doctrina jurisprudencial de esa Sala del TS.

*“El incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o **vigilar** que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y **velar** por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función» (FD Sexto). [En el mismo sentido, Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 5120/2004), FD Primero] (...).*

(...) hicieron «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta

correcta, al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad”.

2.- Sentencia 3749/2014 de la Audiencia Nacional de 6 de octubre de 2014, Sala de lo Contencioso.

Esta sentencia es muy clarificadora de la tesis de la Administración acogida por los Tribunales.

“CUARTO: Analizando la concurrencia, en el caso que nos ocupa, en el primer supuesto previsto en el artículo 43.1.a), debe hacerse constar la existencia de la condición de administradora de doña Paula , cuando se cometen las infracciones por la Sociedad, la comisión de estas mismas infracciones, como queda dicho, y únicamente queda por dilucidar, si hubiese realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, o, hubiese consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

(...) uno de los principales requisitos exigidos en estos supuestos es la declaración administrativa de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador dado que, como sujeto pasivo, es el responsable principal del incumplimiento tributario de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, con dejación, con negligencia en definitiva en el cumplimiento de sus obligaciones, una vez declarado fallido el deudor principal.

(...) los actos que le incumben al administrador, por el mero hecho de pertenecer al órgano de administración, es que debe vigilar el cumplimiento de las normas aplicables, no solamente en el ámbito mercantil comercial sino también en el contable, económico, financiero y fiscal, pues el miembro del órgano de administración se convierte en garante del cumplimiento de la ley. No digamos nada si el declarado responsable es el administrador único.

*La exigencia de responsabilidad por la inactividad del sujeto se justifica cuando el ordenamiento jurídico le impone una actuación positiva y especialmente, cuando lo sitúa en posición de garante; si bien, **en todo caso, también esta conducta omisiva requiere la concurrencia del elemento intencional o negligente, cuestión que resulta de la expresión de la norma de aplicación al referirse a "actos de su incumbencia".***

El administrador, para eludir su responsabilidad, habrá de, al menos alegar, aportando hechos concretos, que efectivamente actuó tratando de esclarecer y resolver la actuación prohibida, o bien que no lo hizo por concurrencia de fuerza mayor o caso fortuito. Y ello no supone, que nos encontremos ante una inversión de la carga de la prueba en orden a la determinación de la responsabilidad del administrador; bien al contrario, lo que ocurre es que cuando el ordenamiento jurídico coloca a un sujeto en posición de garante, y le encomienda la realización de la actividad necesaria y racionalmente posible, para la evitación de un concreto resultado - en éste caso el incumplimiento de obligaciones tributarias-, cuando esto se produce, es obvio que cabe deducir, con arreglo a los criterios de la sana crítica, que la actividad impuesta por el ordenamiento jurídico no se ha producido, y teniendo en cuenta que el mismo arbitra medios para alcanzar el fin determinado; es también lógico concluir que quien estaba obligado a utilizar esos medios no los utilizó de forma voluntaria. Cuestión distinta es la concurrencia de especiales circunstancias, que hicieran imposible la actuación de quien es garante; pero tales circunstancias han de ser alegadas de forma racional y fundada, por quien omitió la conducta

expresamente impuesta por la norma jurídica; y ello, porque tales circunstancias suponen una justificación de la omisión del comportamiento debido, cuya prueba corresponde a quien la alegue.

Pues bien, todo el sistema descrito parte de una idea, el administrador tiene la oportunidad de controlar la actuación societaria, y si no lo hace por su descuido o negligencia responde frente a los incumplimientos tributarios de la misma.

SEXTO: El segundo supuesto por el que se declara la responsabilidad subsidiaria de doña Paula , artículo 43.1.b, cese de la actividad de la empresa sin acordar la disolución y liquidación de la misma, es, también, de aplicación en este caso.

Concurren los requisitos exigidos para ello: 1) la cesación de hecho de actividad de la deudora principal teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes, cuestión no discutida por la recurrente; 2) la condición de administrador de hecho o de derecho de la interesada al tiempo del cese, de conformidad con el artículo 43.1.b) LGT 58/2003; c) que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

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, siendo un hecho no controvertido que la sociedad cesó en un su actividad sin haberse disuelto ni liquidado”.

3.- Sentencia 1029/2016 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 21 de enero de 2016, Sala de lo Contencioso.

Sorprendentemente, y citando la Sentencia del TS de 9 de abril de 2015 antes analizada, llega a la conclusión contraria, es decir, estima el recurso y anula el acuerdo de derivación de responsabilidad por falta de motivación de la conducta del administrador causante del daño.

“SÉPTIMO.- La parte actora alega, a continuación, y como quinto motivo de impugnación, la falta de motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria. Sobre esta cuestión, debemos traer a colación la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 9 de abril de 2015, dictada en el Recurso 1997/2013.

Después de transcribir el acuerdo de derivación termina diciendo:

“Pese a su aparente amplitud, tratamos de una explicación estereotipada que no desciende al caso concreto, pues podría predicarse en todos los casos que se quisiera imputar responsabilidad subsidiaria a los administradores de una sociedad. La justificación que da la Administración supone tanto como decir que el recurrente es responsable subsidiario de la deudas y sanciones tributarias porque era miembro del consejo de administración cuando se cometieron las infracciones. Pero, de acuerdo con lo razonado ut supra, esta motivación no es suficiente, echándose de menos una explicación sobre actos concretos reprochables al recurrente, en su condición de administrador, que integren los supuestos de hecho específicos del art. 40.1 párrafo primero de la LGT . En tal sentido, cabe recordar lo dicho por el Tribunal Constitucional en su STC 85/2006: "para la derivación de la responsabilidad prevista en el art. 40.1 LGT, la Administración soporta la carga de probar (...) que los administradores de la

entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado art. 40 LGT".

4.- Sentencia 1650/2016 del Tribunal Supremo de 18 de abril de 2016, Sala de lo Civil (ponente Ignacio Sancho Gargallo).

El Juzgado de Primera Instancia nº 1 de Gijón y la Audiencia Provincial de Asturias habían dado la razón al acreedor. Sin embargo el TS estima el recurso de casación interpuesto por la administradora societaria.

El acreedor había demandado a la administradora por el impago de unas cantidades derivadas de suministro de aglomerado. Se aducía en síntesis que se había demorado la exigibilidad del pago de la deuda mediante el endoso de unos pagarés, mientras la sociedad era insolvente y la administradora dejó de cumplir con el deber de liquidar de forma ordenada la sociedad.

“TERCERO- Recurso de casación

1. Formulación del motivo primero. El motivo denuncia la infracción de los arts. 236 y 237 de la Ley de Sociedades de Capital, así como la jurisprudencia sobre la acción individual de responsabilidad de administradores.

En el desarrollo del motivo se razona que, respecto de la recurrente, no se cumplen los requisitos exigidos para esta acción. No existe relación de causalidad entre la conducta de Silvia y la deuda impagada.

Además, la sentencia recurrida no analiza, uno a uno, la concurrencia de los requisitos y presupuestos que se exigen para que pueda apreciarse la acción individual de responsabilidad. No concreta a qué conducta se asocia, en relación de causalidad, con la responsabilidad por el impago de la deuda con la demandante.

Procede estimar el motivo por las razones que exponemos a continuación.

2. Estimación del motivo primero. Esta Sala viene entendiendo que la acción individual de responsabilidad de los administradores «supone una especial aplicación de responsabilidad extracontractual integrada en un marco societario, que cuenta con una regulación propia (art. 135 TRLSA, y en la actualidad art. 241 LSC), que la especializa respecto de la genérica prevista en el art. 1902 CC (SSTS de 6 de abril de 2006, 7 de mayo de 2004, 24 de marzo de 2004, entre otras). Se trata de una responsabilidad por "ilícito orgánico", entendida como la contraída en el desempeño de sus funciones del cargo» (Sentencias 242/2014, de 23 de mayo, y 737/2014, de 22 de diciembre).

Para su apreciación, la jurisprudencia requiere del cumplimiento de los siguientes requisitos: i) un comportamiento activo o pasivo de los administradores; ii) que tal comportamiento sea imputable al órgano de administración en cuanto tal; iii) que la conducta del administrador sea antijurídica por infringir la ley, los estatutos o no ajustarse al estándar o patrón de diligencia exigible a un ordenado empresario y a un representante leal; iv) que la conducta antijurídica, culposa o negligente, sea susceptible de producir un daño; (v) el daño que se infiere sea directo al tercero que contrata, sin necesidad de lesionar los intereses de la sociedad; y (v) la relación de causalidad entre la conducta antijurídica del administrador y el daño directo ocasionado al

tercero (sentencias 131/2016, de 3 de marzo ; 396/2013, de 20 de junio ; 395/2012, de 18 de junio ; 312/2010, de 1 de junio ; y 667/2009, de 23 de octubre , entre otras).

En nuestro caso, el daño cuya indemnización se pretende se corresponde con el importe de la deuda que la sociedad tiene con la demandante, derivada de los suministros de aglomerado.

Con carácter general, debemos recordar que **no puede recurrirse indiscriminadamente a la vía de la responsabilidad individual de los administradores por cualquier incumplimiento contractual de la sociedad. De otro modo supondría contrariar los principios fundamentales de las sociedades de capital, como son la personalidad jurídica de las mismas, su autonomía patrimonial y su exclusiva responsabilidad por las deudas sociales, u olvidar el principio de que los contratos sólo producen efecto entre las partes que los otorgan, como proclama el art. 1257 CC** (sentencias 131/2016, de 3 de marzo; y 242/2014, de 23 de mayo).

De ahí que resulte tan importante, en un supuesto como éste, **que se identifique bien la conducta del administrador a la que se imputa el daño ocasionado al acreedor, y que este daño sea directo, no indirecto como consecuencia de la insolvencia de la sociedad.**

En este sentido, las sentencias dictadas en la instancia no son claras. Son un tanto difusas a la hora de identificar esta conducta.

El juzgado de primera instancia, después de resaltar que el daño es el impago del crédito, atribuye a los administradores su causación directa en la medida en que, estando la sociedad insolvente, demoró la exigibilidad de la deuda mediante el endoso de unos pagarés y dejó de instar de forma ordenada la liquidación de la sociedad. En relación con dicha administradora de derecho, razona:

«[E]s una gran negligencia en un administrador desentenderse de forma voluntaria de sus obligaciones y desatender el negocio dejando el mismo en manos de personas respecto de las que Dña. Silvia afirma se dedican a cerrar empresas en perjuicio de acreedores, sin un control de quien es el responsable legal de la sociedad, no obstante este actuar no causa directamente el daño al actor».

La Audiencia de algún modo asume estas razones, sin perjuicio de que se explaye en otras consideraciones sobre la solvencia de la sociedad y la conducta de Dña. Silvia que no se opuso a las decisiones del administrador de hecho.

En este contexto, para que pueda imputarse a la administradora el impago de una deuda social, como daño ocasionado directamente a la sociedad acreedora, **no basta con afirmar que se demoró la exigibilidad del pago de la deuda mediante el endoso de unos pagares, mientras la sociedad era insolvente y la administradora dejó de cumplir con el deber de liquidar de forma ordenada la sociedad. Debe existir un incumplimiento más nítido de un deber legal al que pueda anudarse de forma directa el impago de la deuda social.**

De otro modo, si los tribunales no afinan en esta exigencia, corremos el riesgo de atribuir a los administradores la responsabilidad por el impago de las deudas sociales en caso de insolvencia de la compañía, cuando no es ésta la mens legis. La ley, cuando ha querido imputar a los administradores la responsabilidad solidaria por el impago de las deudas sociales en caso de incumplimiento del deber de promover la disolución de la sociedad, ha restringido esta responsabilidad a los créditos posteriores a la aparición de la causa de disolución (art. 367 LSC). Si fuera de estos casos, se pretende, como hace la demandante en su demanda, reclamar de la administradora la responsabilidad por el impago de sus créditos frente a la sociedad, debe hacerse un esfuerzo argumentativo, del que carece la demanda, por mostrar la incidencia

directa del incumplimiento de un deber legal cualificado en la falta de cobro de aquellos créditos.

En las sentencias 131/2016, de 3 de marzo, y 242/2014, de 23 de mayo, sí que apreciamos la acción individual, porque el incumplimiento de una **obligación legal de garantizar la devolución de las cantidades entregadas a cuenta por el comprador de una vivienda habitual** (prevista en el art. 1 Ley 57/1968), produce un daño directo «a la compradora, que, al optar, de acuerdo con el art. 3 de la Ley 57/1968, entre la prórroga del contrato o su resolución con devolución de las cantidades anticipadas, no puede obtener la satisfacción de ésta última pretensión, al no hallarse garantizadas las sumas entregadas». «El incumplimiento de aquella norma legal sectorial, de ius cogens, cuyo cumplimiento se impone como deber de diligencia del administrador, se conecta con el ámbito de sus funciones (arts. 225, 226, 236 y 241 LSC), por lo que le es directamente imputable».

En nuestro caso, en realidad, se está imputando al administrador el impago de las deudas sociales con la demandada, sin que tal impago sea directamente imputable, con carácter general, al administrador. Ni siquiera cuando la sociedad deviene en causa de disolución por pérdidas y no es formalmente disuelta, a no ser que conste que caso de haberlo sido, sí hubiera sido posible al acreedor hacerse cobro de su crédito. Para ello hay que hacer un esfuerzo cuando menos argumentativo (sin perjuicio de trasladarle a los administradores las consecuencias de la carga de la prueba de la situación patrimonial de la sociedad en cada momento), que no han realizado ni la demandante, ni los tribunales de instancia.

Por ello, procede estimar el recurso de casación y, con ello, la apelación formulada por Silvia, a quien absolvemos de las pretensiones contra ella ejercitadas en la demanda.”

2.2.- Existencia de obligaciones tributarias “pendientes”, en caso de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

Art. 43.1.b) LGT: 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 hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.”

REQUISITOS

- a.- Persona jurídica (deudor principal) con obligaciones tributarias pendientes que haya cesado en sus actividades.
- b.- En el momento del cese de actividades, la persona física o jurídica respecto a quien se deriva la responsabilidad ocupara el cargo de administrador.
- c.- Conexión causal entre el daño causado a la Administración y la conducta del administrador.

La interpretación que está haciendo la Administración y que ha sido avalada por el Tribunal Supremo conduce en la práctica a una responsabilidad objetiva del administrador.

Esto vulnera los principios fundamentales de las sociedades de capital, como son la personalidad jurídica de las mismas, su autonomía patrimonial y su exclusiva responsabilidad por las deudas sociales.

1.- Sentencia 2149/2016 del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2016, Sala de lo Contencioso, recurso de casación para la unificación de doctrina.

El TS desestima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el administrador-responsable subsidiario.

“(...) 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, siendo un hecho no controvertido que la sociedad cesó en su actividad sin haberse disuelto ni liquidado (...) sin que la administradora de hecho de la sociedad hubiera siquiera intentado una ordenada disolución y liquidación de la misma, y si fuera preciso el concurso, influyendo todo ello en la suerte de las obligaciones fiscales”.

2.- Sentencia 200/2017 del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2017, Sala de lo Contencioso, recurso de casación.

La sentencia desestima el recurso de casación interpuesto por el administrador declarado responsable. Es interesante porque dice:

“(...) el régimen legal de la responsabilidad subsidiaria del administrador por las deudas tributarias contraídas por la sociedad que administra y que cesa en el ejercicio de su actividad se encuentra en el artículo 40 y concordantes de la LGT de 1963, el cual constituye lex specialis respecto del régimen de responsabilidad que prevé la ley mercantil en relación con toda clase de deudores y, en consecuencia, de aplicación preferente a ésta”.

Conviene recordar que la normativa mercantil (art. 367 LSC) restringe el supuesto de responsabilidad solidaria de los administradores que incumplen la obligación de disolver la sociedad a los créditos posteriores a la aparición de la causa de disolución.

2.3.- Presentación de autoliquidaciones sin ingreso de forma reiterada.

Nuevo supuesto de responsabilidad añadido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de lucha contra el fraude. Art. 43.2 LGT:

“2. Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios

sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.

A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

Se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural señalado en el segundo párrafo no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas en el párrafo primero, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.”

2.4.- La declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios (art. 41.5 LGT)

TEAC de 9 de junio de 2010:

“Iniciado el periodo ejecutivo (...) lo que es preceptivo es la constatación de la insolvencia del deudor, que será fruto de las actuaciones ejecutivas respecto de alguna o algunas de las deudas -la derivadas u otras-, y de comprobación e investigación de la situación patrimonial del deudor que haya llevado a cabo la Administración tributaria y ello precisamente porque la declaración de fallido no puede ser una mera declaración formal.”

Concurso de acreedores de sociedad con deudas tributarias y sanciones: Tras Auto del Juzgado Mercantil de conclusión del concurso y declarada la extinción de la sociedad, se dicta acuerdo declarando fallido.

3.- PROCEDIMIENTO FRENTE AL RESPONSABLE

Art. 174.5 LGT: *“En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación”.*

La Sentencia 1042/2013, de 9 de julio de 2013 del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA, ESTIMA el recurso por ausencia total del expediente administrativo relativo a la liquidación objeto del acuerdo de derivación.

4.- REFLEXIONES Y JUICIO CRÍTICO

1.- La interpretación que está haciendo la Administración y que ha sido avalada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo conduce en la práctica a una responsabilidad objetiva del administrador.

Esto vulnera los principios fundamentales de las sociedades de capital, como son la personalidad jurídica de las mismas, su autonomía patrimonial y su exclusiva responsabilidad por las deudas sociales

2.- La Administración goza de amplios privilegios para el cobro de las deudas tributarias. Tiene la potestad de la autotutela ejecutiva por la que puede ejecutar el patrimonio del deudor sin necesidad de acudir a un juez y dispone de gran información sobre el patrimonio del deudor. Además goza de preferencia en el cobro en caso de insolvencia, la Ley Concursal le reconoce créditos privilegiados.

Lo que pretende la Administración es disponer de un nuevo privilegio adicional para el cobro de las obligaciones tributarias (y sanciones) respecto del resto de los acreedores sociales, cual es el derivar la responsabilidad a los administradores de forma cuasi automática, tal y como hemos visto.

Esto contrasta con la responsabilidad de los administradores respecto de deudas con otros acreedores donde se exige que el acreedor acredite la relación de causalidad entre la conducta antijurídica del administrador y el daño **directo** ocasionado al tercero (STS, sala de lo Civil 18/4/2016, recurso 2754/2013).

Además la norma mercantil hace responsable solidario al administrador que no disuelve la sociedad pero solo respecto de las deudas posteriores a la situación de causa de disolución. Aunque según el TS (sentencia 200/2017 de 24 enero) la LGT constituye *lex specialis* respecto a la responsabilidad que prevé la ley mercantil en relación con toda clase de deudores.

3.- No hay que olvidar que el sistema tributario se basa de forma generalizada en el mecanismo de la autoliquidación por el que los contribuyentes deben declarar y liquidar los impuestos. Mediante dicho mecanismo, la Administración descarga la obligación de calcular los impuestos (por otra parte necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos) en los contribuyentes.

Encima de que les impone esta carga, pretender que si por simple negligencia una autoliquidación comete una infracción tributaria y la sociedad deviene fallida, el administrador tenga que responder de las deudas tributarias y las sanciones impagadas resulta un castigo desproporcionado.

Teniendo en cuenta además que, dejando al margen casos de defraudación intencionada (contabilidad paralela, facturas falsas, etc.), lo cierto es que las normas fiscales son cada vez más complejas y cambiantes (por ejemplo deducibilidad de las pérdidas por deterioros de valor de los activos) que pueden generar equivocaciones. En ocasiones existen dudas de interpretación, otras veces dificultad en acreditar o probar los gastos deducibles y también ocurre que la Administración califica los actos y contratos de forma diferente a como lo han hecho las partes (por ejemplo calificar un contrato de trabajo de alta dirección cuando las partes lo habían calificado como contrato de trabajo ordinario). Tener en cuenta otro privilegio exorbitante de la Administración como es la autotutela declarativa por la que las liquidaciones tienen presunción de validez.

Ello supone que en muchas ocasiones la Administración impone sanciones a las sociedades, aunque sea por simple negligencia.

Por lo antes expuesto, es frecuente que en algún momento se impongan sanciones tributarias a las empresas (ya sea a pequeñas, medianas o grandes) lo que según la Administración lleva a que los administradores no han actuado con la diligencia debida. Una situación que resulta muy frecuente no tiene sentido que en caso de insolvencia se derive responsabilidad a los administradores.

4.- Mucho cuidado con las sanciones. Recurrirlas aun en caso de situación de insolvencia de la sociedad para evitar la derivación de responsabilidad al administrador.

5.- Respecto del presupuesto de la infracción tributaria.

Según la Administración la responsabilidad cedería en supuestos parecidos a aquellos en los que las acciones y omisiones tipificadas en la norma tributaria no dan lugar a responsabilidad por infracción tributaria.

Este argumento no me parece relevante. Normalmente, las obligaciones nacen de la ley o de los contratos. La ley tributaria impone a las sociedades obligaciones tributarias para el sostenimiento de los gastos públicos. Como es posible que voluntariamente las sociedades no cumplan con sus obligaciones, la ley prevé sanciones y la Administración tiene potestad para imponerlas. En cambio, las sociedades tratan de cumplir con los contratos porque saben que si no cumplen nadie confiaría en ellas y desaparecerían. Pero una necesidad de la Administración (imponer sanciones para que las sociedades cumplan con sus obligaciones tributarias) no puede conducir a que en caso de incumplimiento automáticamente se deriven

responsabilidades a los administradores, a diferencia de los incumplimientos con los acreedores privados.

6.- Entiendo que es desproporcionado extender a las sanciones la derivación de responsabilidad. Atenta contra la regulación genérica de la responsabilidad extracontractual establecida en el art. 1.902 CC según el cual “El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado”.

El daño consiste en no pagar las deudas tributarias pero la sanción no es propiamente un daño sino un castigo.

7.- Responsabilidad subsidiaria por deudas tributarias y cese en la actividad.

La conducta antijurídica se produce porque el administrador no intenta de forma ordenada la disolución y liquidación, y si fuera preciso el concurso. Pero cabe rebatir que la Administración tributaria podría instar el concurso necesario.

8.- Conclusión: Como se dice en Rebelión en la Granja de George Orwell: “*Todos los animales son iguales, pero algunos animales son más iguales que otros*”.

No todos son iguales ante la Ley. Primero está la Hacienda Pública y luego todos los demás... Y sin embargo no es suficiente: Los déficits públicos son crónicos y la deuda pública roza el 100% del PIB.

22 de marzo de 2017

Vicente Casanova Sorní