

La responsabilidad de los administradores y la derivación de responsabilidad



En su artículo 12 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

La responsabilidad se define en su acepción jurídica por la RAE como la capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente; y en su acepción usual se define como la deuda, la obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal.

Autor:

Julio Bonmatí Martínez

Economista

El Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital en su artículo 236 establece los presupuestos y la extensión subjetiva de la responsabilidad y a tal efecto dice que 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; que la culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales; y que en ningún caso exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la junta general.

La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A tal fin, 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.

Antes de seguir avanzando debemos distinguir en principio dos tipos de responsabilidad frente a terceros, tenemos por un lado la responsabilidad solidaria y por otro tenemos la responsabilidad subsidiaria. La responsabilidad solidaria es la relación interna entre varios deudores, por la cual cada uno de ellos responde por la totalidad de la obligación, es decir sin determinación de partes. En la responsabilidad solidaria el o los acreedores pueden reclamar la totalidad del pago o prestación a cualquiera de los deudores.

Por otro lado la responsabilidad es mancomunada cuando aquella afecta a dos o más personas entre las que se repartirá el beneficio o la carga adquirida de manera equitativa. De forma y manera que nada impide que la responsabilidad solidaria exista hacia el o los acreedores; mientras que, en el ámbito interior del conjunto de deudores, ésta es mancomunada, es decir, que frente a los demás deudores, cada uno es solo deudor de su parte.

Según el artículo 1137 del Código Civil, para que exista responsabilidad solidaria deben darse las siguientes condicio-

nes: primero, debe existir una pluralidad de deudores; y segundo, para que el o los acreedores puedan exigir a cualquiera de los deudores el cumplimiento total de la obligación, debe estar expresamente determinado por la ley o contrato; y de esta manera se constituye la obligación con el carácter de solidaria.

Es importante destacar que conforme al artículo 1148 del Código Civil el deudor solidario podrá utilizar, contra las reclamaciones del acreedor, todas las excepciones que se deriven de la naturaleza de la obligación y las que le sean personales. De las que personalmente correspondan a los demás sólo podrá servirse en la parte de deuda de que éstos fueren responsables.

El artículo 1138 del Código Civil establece que si del texto de las obligaciones a que se refiere el artículo 1137 anterior no resulta otra cosa, el crédito o la deuda se presumirán divididos en tantas partes iguales como acreedores o deudores haya, reputándose créditos o deudas distintos unos de otros.

La responsabilidad es subsidiaria cuando existe un deudor principal, y se puede exigir el cumplimiento de la obligación a los demás solo cuando el principal no haya cumplido con la misma. Para que proceda, el acreedor debe demostrar que el deudor principal no ha podido hacer frente a la deuda.

Y así nada impide en el caso de que exista una pluralidad de garantes o avalistas que en un momento dado la responsabilidad pueda ser al mismo tiempo subsidiaria y solidaria, lo que ocurre cuando estos garantes son responsables subsidiariamente si el deudor principal no cumple la obligación, pero simultáneamente responden solidariamente frente al acreedor, que puede exigir el cumplimiento a cualquiera de ellos.

Retomando la responsabilidad de los administradores de acuerdo con el artí-

culo 367 del RD Legislativo 1/2010 TR-LSC, los administradores que incumplan la obligación de convocar la junta general en el plazo de dos meses a contar desde el acaecimiento de una causa legal o estatutaria de disolución o, en caso de nombramiento posterior, a contar desde la fecha de la aceptación del cargo responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa de disolución o, en caso de nombramiento en esa junta o después de ella, de las obligaciones sociales posteriores a la aceptación del nombramiento.

Es muy importante distinguir entre la acción de responsabilidad por las deudas sociales del artículo 367 del RD Legislativo 1/2010 TR-LSC y la acción individual de responsabilidad del artículo 241 del RD Legislativo 1/2010 TR-LSC.

La responsabilidad por las deudas sociales del artículo 367 del RD Legislativo 1/2010 TR-LSC facilita sobremanera la reclamación del acreedor social frente al administrador porque le libera de la carga de probar la relación de causalidad o la culpa de los administradores; en cambio en el marco del artículo 241 del RD Legislativo 1/2010 TR-LSC, el acreedor ha de probar completamente los requisitos (*interviniendo culpa o negligencia*) del artículo 1902 Código Civil, esto es, la acción u omisión de los administradores sociales en ejercicio de su cargo, el daño sufrido por el acreedor social, la relación de causalidad entre la acción u omisión y el daño y, sobre todo, el nexo de imputación subjetiva entre la conducta del administrador y el daño, esto es, qué deber del administrador impuesto por el legislador para proteger un bien jurídico del acreedor habría omitido

Y así la responsabilidad del administrador nacida amparo del artículo 367 del RD Legislativo 1/2010 TR-LSC se podría asemejar a la responsabilidad de un fiador. Con este artículo el legislador impone a los administradores la obligación de pagar una deuda que le es ajena, pues la

deuda que pretende cobrar el acreedor es una deuda de la sociedad, y el título de imputación de la responsabilidad al administrador es objetivo, exactamente nace directamente del hecho de que la sociedad este incurso en causa de disolución y los administradores no hayan procedido a promover la disolución de acuerdo con la obligación que a ello tienen por imperativo legal.

La cuestión decisiva en los casos en los que se demanda a los administradores por la responsabilidad del administrador nacida amparo del artículo 367 del RD Legislativo 1/2010 TR-LSC, es si la deuda societaria cuyo pago se reclama a los administradores es o no una deuda posterior al momento en que se hubiera producido la causa de disolución. De forma y manera que si se hubiera contraído o surgido la obligación por parte de la sociedad cuando esta no se encontraba en causa de disolución, no procederá la aplicación del artículo 367 del RD Legislativo 1/2010 TR-LSC ni declarar la responsabilidad de los administradores.

Por el contrario, a modo de ejemplo y a los efectos de determinar si concurre la causa de disolución por pérdidas, a menudo será muy relevante la ajustada contabilización de tales pérdidas conforme a lo determinado por el RD 1514/2007

PGC por parte de los administradores demandados. Si el acreedor considera que, a pesar de lo que dice la contabilidad, la sociedad estaba incurso en causa de disolución que se obvió gracias a una incorrecta llevanza de la contabilidad y logra probarlo, procederá la condena al administrador por la responsabilidad del administrador nacida amparo del artículo 367 del RD Legislativo 1/2010 TR-LSC.

Y lógicamente en caso de duda acerca de los hechos que soportan la existencia de la causa de disolución, se debería rechazar la responsabilidad del administra-

dor nacida amparo del artículo 367 del RD Legislativo 1/2010 TRLSC.

En el caso de la responsabilidad exigible al amparo del artículo 241 del RD Legislativo 1/2010 TRLSC, se exige del demandante probar que el daño sufrido por el acreedor es imputable subjetivamente a una acción u omisión de los administradores realizada en el ejercicio de sus funciones. Y en este caso solo el daño sufrido por el acreedor será imputable a los administradores cuando éstos hayan incumplido alguna obligación que el legislador les impone en cuanto su condición de administradores para proteger los intereses de los acreedores.

Y así artículo 241 del RD Legislativo 1/2010 TRLSC impone al demandante el deber de precisar en qué medida esa conducta de los administradores ha incidido en el impago de la deuda. *“En relación con el cierre de hecho como conducta culpable que puede dar lugar a la responsabilidad del administrador y su relación de causalidad con el daño, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2016 (ECLI:ES:TS:2016: 3433) exige al demandante que realice en la demanda un esfuerzo argumentativo, a partir del cual es posible atribuir al demandado la carga de acreditar que no existe ese nexo causal.”*

Por tanto para que se pueda apreciar responsabilidad por parte de los administradores es necesario que se den tres elementos simultáneamente: primero, que el administrador haya causado un daño patrimonial directo a la sociedad, a los accionistas o a terceros; segundo, que el daño sea consecuencia del incumplimiento de los deberes que establece la ley o los estatutos sociales; y tercero, que exista un nexo causal entre los dos elementos: el daño y el incumplimiento por parte del administrador. Es decir, que exista una relación causa-efecto.

Por otra parte en el ordenamiento tributario la responsabilidad se regula en los artículos 41 al 43 de la Ley 58/2003 de

17 de diciembre, General tributaria donde se establece que la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.

Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

Así, la declaración de responsabilidad subsidiaria tiene, como presupuesto de hecho, la declaración de insolvencia que equivale a la declaración de fallido del deudor principal. Dicha declaración de fallido consiste en la comprobación y acreditación de que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de patrimonio suficiente.

En este punto hay que destacar que no se trata de acreditar una ausencia total de bienes, sino la ausencia de bienes realizables. La declaración de fallido se lleva a cabo de acuerdo con lo dispuesto en el RD 939/2005 (RGR) que dispone que la comprobación de la insolvencia de los deudores principales y responsables solidarios, en su caso, se realizará en el curso del procedimiento de apremio.

Y a estos efectos, se considerarán insolventes aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del crédito. Si el importe realizable tan solo alcanza a cubrir

una parte de la deuda, se podrá proceder a la declaración de fallido por insolvencia parcial.

La Sentencia de 23 de julio de 2008 (EDJ 2008/173827) se pronuncia en el sentido de que: «la Administración tributaria debe respetar lo que la doctrina denomina “beneficio de excusión”, antes de dirigirse contra el patrimonio del responsable subsidiario, ya que la declaración de fallido no puede obedecer a una simple formalidad que permita a la Hacienda Pública convertir a un responsable subsidiario “de derecho” en un responsable solidario “de hecho” (SSTS de 16 de mayo de 1991 , 30 de septiembre de 1993 , 9 de abril de 2003, 24 de enero de 2004 , 7 de febrero de 2005 y 26 de septiembre de 2007)». Desde esta perspectiva, por tanto, la declaración de fallido adquiere un relieve singular que no es posible soslayar en la tramitación del expediente administrativo.

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.

En la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 2007 (recurso 7127/2005, de la Sección Tercera), se señaló en efecto, que: «la exigible constancia de la declaración de fallido no se cumple con la sola circunstancia de que se mencione la fecha de tal declaración en el acto de derivación de la responsabilidad subsidiaria o la simple mención de que se dictó, en definitiva,

la notificación del acto de derivación de responsabilidad a los administradores exige que la misma alcance a los términos de la declaración de fallido, o que al menos conste un ejemplar de la declaración de fallido en las actuaciones.

Igualmente serán responsables 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.

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 incum-

plimiento 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.

Para concluir se puede decir que le corresponde a la Administración tributaria constatar si existen o no bienes y si los mismos son o no realizables de manera inmediata en el momento en que se lleva a cabo la investigación. Con posterioridad a estas actuaciones de investigación patrimonial y una vez constatado por la Administración que los bienes no son realizables y por ello suficientes para hacer frente a la deuda, se procederá a la declaración de fallido, total o parcial, sin perjuicio de que los órganos de recaudación de la Administración vigilen la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos y se proceda a la rehabilitación de los créditos declarados incobrables si se diera tal circunstancia dentro del período de prescripción.

Y en cuanto a la extensión de la responsabilidad subsidiaria a las sanciones si se deriva la responsabilidad subsidiaria para el pago de una sanción, la Administración Tributaria tiene que realizar una actividad probatoria suficiente, en la medida en que no es admisible la presunción de culpabilidad así formulada, exonerando a la Administración de cualquier argumento de culpabilidad más allá de la condición de administrador. Es necesaria la motivación específica de declaración de culpabilidad frente al administrador en el procedimiento de derivación de responsabilidad de las sanciones.

En definitiva, corresponde a la Administración tributaria la carga de demostrar y motivar la efectiva participación del administrador en la comisión de la infracción y su grado de culpabilidad, sin que resulte posible —como sucede en muchos casos— la derivación automática de sanciones al administrador como pretenden haciendo una inversión en la carga de la prueba que debe asumir la Administración la cual ha realizado una interpretación demasiado amplia de algunos presupuestos de la responsabilidad subsidiaria definida en el artículo 43 de la Ley 58/2003 General Tributaria.