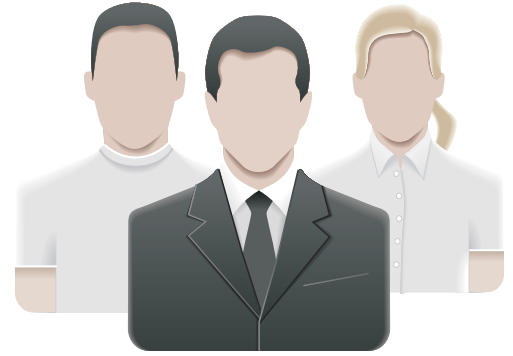


# La responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades frente a la Hacienda Pública



Una de las razones por las que los asesores fiscales y tributarios solemos aconsejar a nuestros clientes que ejerzan su actividad bajo la forma de una sociedad mercantil –generalmente, sociedad limitada; y, menos frecuentemente, la anónima– reside en el objetivo de limitar la responsabilidad patrimonial de su administrador que, normalmente, será el socio mayoritario –por no decir que el único– frente a las deudas que pueda contraer la sociedad ante terceros.

Ya es de sobra conocido que la persona que ejerce su actividad individualmente –la conocida forma de persona física– o bien a través de entidades en régimen de atribución de rentas –comunidad de bienes, sociedad civil privada, etc.– responde con todo su patrimonio de las deudas que dicha actividad genere frente a terceros, incluida la Hacienda Pública.

En cambio, a priori, dicho problema no sucede con las sociedades mercantiles, donde el patrimonio de los socios y, en la mayoría de los casos el de los administradores, está a salvo de dichos avatares económicos y pueden mantener a buen recaudo su patrimonio.

Desgraciadamente, los administradores de las sociedades mercantiles, en España, no pueden dormir tan tranquilos cuando las cosas se tuercen en su sociedad. Para eludir la responsabilidad patrimonial frente a terceros deben cumplir una serie de requisitos que fija la legislación mercantil con el fin de evitar la reclamación que en su contra puedan emprender terceros.

Uno de estos terceros –sobre cuyo estudio versa este artículo– es la Agencia Tributaria y, más en concreto, la responsabilidad subsidiaria que les atribuye la Ley General Tributaria en el Art. 43:

En efecto establece el artículo 43 de la LGT:

*“Art. 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.*
- 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 (...).”*

Se establece una responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria para los administradores, de hecho o de derecho, que puede incluso alcanzar a las sanciones.

Hay que tener en cuenta que esta responsabilidad subsidiaria lo es sin perjuicio de que se pueda derivar una responsabilidad solidaria de las establecidas en el Art. 42.1 de la propia LGT.

Así pues, las **notas esenciales de esta responsabilidad** son las siguientes:

- 1) Es subsidiaria;** es decir, que sólo entra en juego en caso de que resulte fallido el deudor principal: la sociedad. Este matiz es importante, ya que en caso de responsabilidad solidaria, la Administración puede actuar indistintamente contra cualquiera de los deudores, mientras que siendo subsidiaria ha de acredi-

Se establece una responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria para los administradores, de hecho o de derecho, que puede incluso alcanzar a las sanciones

**La prescripción de dicha responsabilidad no empieza con la obligación del pago del deudor principal sino desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios**

tar primero el estado de insolvencia del deudor principal. El procedimiento se encuentra establecido en el Art. 176 de la LGT: *“Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria: Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”*.

## 2) Los responsables subsidiarios son los administradores de hecho o de derecho;

es decir, que los meros socios no responderán en ningún caso. Es importante la distinción que se hace entre administrador de hecho o de derecho, pues la Administración tiene luz verde para desmontar las estrategias de colocar a un administrador de paja –normalmente un insolvente contrastado– e imputar la responsabilidad al verdadero administrador de la sociedad, aunque su nombramiento no conste en ningún sitio ni esté inscrito en el Registro Mercantil. Otra cuestión es quienes son los administradores responsables en caso de cese y nombramiento de los mismos. A la luz del artículo entendemos que serán todos aquellos que 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, y con independencia de que ya no sean administradores de la sociedad en el momento de iniciarse el expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria.

## 3) La ley establece dos supuestos claramente diferenciados en donde se genera la responsabilidad subsidiaria:

- a) Los supuestos en que los administradores de hecho o de derecho no han realizado los actos necesarios para evitar la comisión de las infracciones tributarias por parte de la sociedad, hubieran consentido tal incumplimiento por personas dependientes de ellos o hubieran adoptado acuerdos que posibilitaran tales infracciones.
- b) Los administradores de hecho o de derecho de entidades jurídicas que cesan sus actividades por las obligaciones tributarias pendientes antes del cese y que no hubieran tomado las medidas necesarias para su pago o bien hubieran tomado acuerdos que posibilitaron su impago.

Atención a este segundo caso de responsabilidad subsidiaria puesto que es mucho más frecuente de lo que nos creemos y, a menudo, incurrimos en él sin querer. Me explico, en este supuesto b) del Art. 43 se nos está diciendo que todas aquellas sociedades que cesen sus actividades, deben haber cumplido con sus obligaciones tributarias y, en caso contrario, los administradores, de hecho o de derecho, responden subsidiariamente de ellas siempre que se encuentren pendientes en el momento del cese y en el supuesto de que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. Y digo que es muy frecuente porque los asesores fiscales y tributarios solemos aconsejar a nuestros clientes que dejen las sociedades inactivas cuando éstas no sean rentables o bien acumulan muchas deudas y sean inviables económicamente o bien cuando cesen en sus actividades.

Pues bien, hemos de tener en cuenta que, cada vez que dejemos inactiva una sociedad, hay que estudiar bien las deudas u obligaciones tributarias devengadas y no satisfechas y ver si el administrador ha realizado todas las actuaciones pertinentes para atender su pago o actos que puedan haberlo entorpecido. Es evidente que la Administración Tributaria tiene muchas posibilidades de acreditar la responsabilidad en este segundo supuesto por cuanto sólo tiene que demostrar:

- a) El cese de las actividades, normalmente a través de la propia declaración censal que presenta el contribuyente;
- b) La existencia de obligaciones tributarias pendientes con anterioridad a la declaración de cese;
- c) La inexistencia de actos que demuestren que los administradores han hecho lo necesario para su pago (aplazamientos de pagos, concurso de acreedores, aumento de capital, etc.).

Mucho más discutible es el primer supuesto, ya que entramos de lleno en el campo de la subjetividad al tener que establecer cuándo un administrador –de hecho o de derecho– ha realizado los actos necesarios y cuándo no. La doctrina de la Administración queda establecida en la consulta vinculante 0791/2004, de 26 de marzo, a raíz de una consulta sobre la fecha de comienzo del cómputo del plazo de prescripción en el supuesto de responsabilidad del administrador por deudas tributarias de la sociedad en referencia a los antiguos Arts. 37 y 40 de la Ley de 1963, antecesores del Art. 43 actual.

Establece la citada consulta: “*En relación con la cuestión planteada, hay que destacar, en primer lugar, que la responsabilidad subsidiaria de los administradores se concreta en dos supuestos diferentes:*

- 1) *En función de la calificación de la infracción. En este caso, la responsabilidad del administrador se circunscribe a la sanción en las infracciones simples y a la totalidad de la deuda tributaria en las infracciones graves.*
- 2) *En función del cese de las actividades. En este supuesto, se exige la cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica, teniendo ésta obligaciones tributarias pendientes y la condición de administrador al tiempo del cese.*

*En segundo lugar, la prescripción de la responsabilidad subsidiaria de los administradores se produce de acuerdo con el plazo general de 4 años previsto en el Art. 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, comenzando a computarse el plazo desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios, con independencia del momento en que se realice la declaración de fallido.*

*Por lo tanto, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica, el inicio del plazo de prescripción respecto del res-*

*ponsable subsidiario tiene una referencia objetiva para su determinación y no depende del momento en que se declaren fallidos el deudor principal o los responsables solidarios.*

*Por último, la prescripción se interrumpirá cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el Art. 66 de la Ley General Tributaria, por el deudor principal, por los posibles responsables solidarios o por cualquier responsable subsidiario”.*

Como podemos observar, **se establecen dos tipos de responsabilidad subsidiaria en función de la comisión de infracciones o del cese de actividades.** Además, es muy ilustrativo como la prescripción de dicha responsabilidad no empieza con la obligación del pago del deudor principal, ni siquiera de la declaración de fallido, sino desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios, con independencia del momento en que se realice la declaración de fallido.

Es importante tener en cuenta este extremo a la hora de computar prescripciones en situacio-

**Los asesores fiscales y tributarios solemos aconsejar a nuestros clientes que dejen las sociedades inactivas cuando éstas no sean rentables, acumulen muchas deudas, sean inviables económicamente o cesen en sus actividades**



## ¿HABLAMOS DE NEGOCIOS?

Con la Red de Colaboradores de MAPFRE VIDA podrá hacerlo con total confianza. Su amplio catálogo de productos y servicios está orientado a dar respuesta a las necesidades aseguradoras y financieras de sus clientes y empresas. Toda una infraestructura comercial, técnica y administrativa para facilitar su labor y ofrecer el mejor servicio. Compruébelo y contacte con la Red de Colaboradores en el teléfono 91 581 14 14 ó a través de e-mail a [jaguay1@mapfre.com](mailto:jaguay1@mapfre.com).

[www.mapfre.com](http://www.mapfre.com)

Se debe demostrar que el administrador tuvo una actuación dolosa o culposa y que era consciente de que se cometía la infracción y no hizo nada para evitarla o que contribuyó a ella

nes de responsabilidad subsidiaria, viendo que aquella no es tan sencilla como parece *a priori*.

Asimismo resulta claro que, en el supuesto del cese de actividades, el responsable subsidiario es el administrador que lo fuera al tiempo del cese.

#### ¿Y cuál es la postura de los tribunales?

¿Lo establecen como una responsabilidad objetiva y automática como suele hacer Hacienda? A la luz de la reciente sentencia de 5 de marzo de 2009, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, la respuesta es que no.

Establece el Alto Tribunal catalán que, en referencia a los antiguos artículos de la LGT pero que consideramos plenamente aplicables para el nuevo redactado de la LGT de 2003:

1º Que la justificación de este efecto radica en el incumplimiento por parte de los administradores de una obligación de vigilancia que hubiera impedido la comisión de la infracción y ello no origina una responsabilidad sancionadora en sentido técnico.

2º Que este incumplimiento no puede significar, sin más, una situación de responsabilidad objetiva de los administradores: se necesita que el incumplimiento sea imputable y además una actitud dolosa o culposa.

3º Que es necesario que puedan o deban conocer en el caso de que los actos fueran de su incumbencia *“que su incumplimiento origina una infracción tributaria por lo que deberá probarse precisamente que la omisión sea imputable al presunto responsable por ser de su competencia y que éste obró, cuando menos, con una diligencia inferior de la que es exigible a cualquier administrador”*.

4º Que alternativamente se deberá demostrar de forma fehaciente que el presunto responsable conoció o debió conocer por razón de su cargo el incumplimiento por las personas que de él dependían, *“sin que pueda admitirse sin más que una persona por ser administrador deba conocer para cualquier tipo de sociedad y sea cual sea el volumen de operaciones, la actividad y los ámbitos geográficos donde se desenvuelven las operaciones sociales”*.

5º Que en lo que se refiere a la adopción de acuerdos que hicieran posible tales infracciones, ha de quedar claro que el responsable participó en la toma de decisiones y no salvó su voto.

6º Y lo más importante: *“deben concurrir las circunstancias anteriores, no bastando con que el presunto responsable sea administrador de la sociedad o persona jurídica en el momento de la comisión de la infracción,*

*lo que supondría un supuesto de responsabilidad objetiva que el ordenamiento jurídico no acoge”*.

A raíz de lo expuesto, **queda claro que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria y subjetiva:**

**a) Subsidiaria** porque la Administración debe dirigirse en primer lugar hacia la persona jurídica obligada al pago y sólo cuando ésta sea declarada fallida podrá dirigirse contra el administrador.

**b) Subjetiva** porque no basta con ser el administrador en el momento de la comisión de la infracción, sino que se debe demostrar que dicho administrador tuvo una actuación dolosa o culposa y que era consciente de que se cometía la infracción y no hizo nada para evitarla o bien contribuyó a ella; es decir, que la responsabilidad del administrador debe quedar patente más allá de toda duda.

A título de ejemplo –y siguiendo con la sentencia citada– se enjuiciaba el caso de la responsabilidad subsidiaria de un administrador por unas liquidaciones erróneas del IVA. El Tribunal no acepta la responsabilidad, entre otros argumentos, porque el fallo en las liquidaciones fue del personal administrativo de la sociedad y de una magnitud que no podía ser detectada por el administrador y porque las cuentas estaban auditadas y sin que el auditor hubiera advertido dicho error. Vemos cómo se exige un dolo o una culpa evidente y con una indiscutida relación causa-efecto para exigir la responsabilidad. Es, en este aspecto, donde los asesores debemos hacernos fuertes para oponernos a estos expedientes. Más difícil será en el supuesto del cese de actividades, pues es evidente que el administrador que lo fuera al cese de éstas sólo le queda demostrar que hizo todo lo posible para evitar ese impago.

**A la luz de toda esta doctrina jurídica y administrativa, los asesores fiscales y tributarios debemos tener presente la existencia del mencionado Art. 43 de la LGT,** sobre todo en estos momentos donde las insolvencias de las sociedades están al orden del día, a fin de tener la seguridad de que sus administradores, que en definitiva son nuestros clientes, no corren el riesgo de verse involucrados en un expediente de responsabilidad subsidiaria o, cuando menos, que sepan del riesgo en que pueden incurrir.

