

LA RESPONSABILITAT TRIBUTÀRIA DE L'ADMINISTRADOR



Article nº 9 – 2022

07.06.2022

FISCAL



Manuel García

Advocat

Departament Jurídic-Fiscal

mgarcia@mallolassessors.com

De la lectura del nostre article núm. 6 – 2022, en què la meua companya Irene Mallol tractava de les diverses formes jurídiques per emprendre, sent una d'elles la creació de societats de capital, abordarem un dels temes de més interès per als administradors, la **derivació de responsabilitat** respecte de deutes de naturalesa tributària, així com altres eventuals contingències, l'legiu sancions i/o recàrrecs.

Si bé l'abast de la derivació de responsabilitat tributària és ampli, ja que no només es concentra en la figura de l'administrador, sí que ens hi centrarem avui.

No descobrirem ara les bondats de les societats de capital en l'àmbit de la limitació de responsabilitat dels socis (art. 37.2 de la Llei de Societats de Capital, aprovada mitjançant el Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, segons el qual "(E)ls socis respondran personalment fins al límit del que s'haguessin obligat a aportar."). Ara bé, és cert que en la pràctica realitat del nostre entorn empresarial, format eminentment per petites i mitjanes empreses, la condició de soci i administrador habitualment conflueix en una única persona o en algun dels seus socis, de manera que la limitació de responsabilitat legal a què fèiem referència es dilueix considerablement, no per la condició de soci, com ja hem vist, sinó per la condició d'administrador, la responsabilitat del qual no queda limitada (art. 236.1 de la Llei de

Societats de Capital, "(E)ls administradors respondran davant de la societat, davant dels socis i davant dels creditors socials, del dany que causi per actes o omissions contraris a la llei o als estatuts o pels realitzats incomplint els deures inherents a l'exercici del càrrec, sempre que hi hagi intervingut dol o culpa.").

La normativa tributària processal, encapçalada per la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària (d'ara endavant LGT), regula minuciosament els supòsits de derivació de responsabilitat, i el procediment a seguir, als seus articles 41, 42, 43, 174, 175 i 176 LGT.

L'article 42 LGT recull aquells supòsits en què la responsabilitat pot ésser declarada amb caràcter solidari, posicionant el responsable en la mateixa posició que el deutor principal.

El supòsit regulat a l'apartat 1, lletra a, pot afectar directament l'administrador de la societat, en declarar responsable solidari, entre d'altres, les persones "... que siguin causants o col·laborin activament en la realització d'una infracció tributària. La seva responsabilitat també s'estendrà a la sanció.".

L'administrador, per exigència mercantil, es veu vinculat a un deure general de diligència (art. 225.1 LSC, "(E)ls administradors hauran d'exercir el càrrec i complir els deures imposats per les lleis i els estatuts amb la diligència d'un ordenat empresari, tenint en compte la naturalesa del càrrec i les funcions atribuïdes a cadascun d'ells.").

Evidentment, no es tracta que un administrador no pugui errar en les seves apreciacions i decisions, sinó que executi el càrrec amb la diligència deguda (concepte molt indeterminat). Sobre aquest aspecte, l'art. 226.1 LSC refereix, "(E)n l'àmbit de les decisions estratègiques i de negoci, subjectes a la

discrecionalitat empresarial, l'estàndard de diligència d'un ordenat empresari s'entendrà complert quan l'administrador hagi actuat de bona fe, sense interès personal al assumpte objecte de decisió, amb informació suficient i d'acord amb un procediment de decisió adequat."

Quan l'administrador se separi d'aquests principis generals, causant o col·laborant activament en la comissió d'una infracció tributària per part de la societat, el risc de derivació de responsabilitat és molt elevat.

Casos habituals d'aquest supòsit de derivació de responsabilitat a administradors els trobem a comprovacions de facturació falsa o de retribució a socis (administrador) sense tributació (pagaments a través de l'empresa d'utilitats particulars del soci-administrador).

També es podria atribuir als administradors la responsabilitat solidària en els supòsits regulats a l'art. 42.2.a LGT, sempre que "... siguin causants o col·laborin en l'ocultació o la transmissió de béns o drets de l'obligat al pagament amb la finalitat d'impedir l'actuació de l'administració tributària."

En aquest cas ens trobem en actes de disposició d'actius de la societat la finalitat dels quals, normalment, té per objecte salvaguardar patrimoni empresarial de les accions recaptatòries d'Hisenda.

Novament ens trobem amb una conducta que sembla abandonar els principis generals de bona administració a què ens referíem anteriorment.

Els dos supòsits descrits, especialment el primer, atorguen una gran capacitat d'acció a Hisenda per dirigir les seves accions recaptatòries contra els administradors, posant en risc, com dèiem, el patrimoni personal d'aquests i deixant sense efecte pràctic la limitació de responsabilitat del soci a les societats de capital, quan aquells ocupen alhora el càrrec d'administrador.

L'art. 43 LGT, per la seva banda, regula supòsits de responsabilitat subsidiària, i exigeix prèviament la declaració de fallida del deutor principal (la societat de capital en el cas avui analitzat) i dels responsables solidaris (si n'hi hagués).

Certament, la llibertat d'acció que avui ofereix l'art. 42.1a LGT al Tresor Públic és tan àmplia, que pensar en una derivació de responsabilitat subsidiària sembla irrisòria, ara bé, suposa una mesura de tancament que consolida la capacitat d'Hisenda.

A diferència del que regula l'art. 42 LGT, en què no s'esmenta en cap moment l'administrador (ampliant així l'espectre de responsable solidaris), en l'àmbit d'acció de la responsabilitat subsidiària, sí que apareix de manera continuada la seva figura per a supòsits concrets.

Així, a l'art. 43.1.b LGT es reconeix la responsabilitat de l'administrador de fet (qui sense ocupar el càrrec, exerceix, de manera oculta, les funcions que li són pròpies) o de dret respecte dels deutes tributaris meritats en el moment de cessament de l'activitat de la societat mercantil i que hagin quedat pendents de pagament al Tresor, sense que aquells hagin adoptat les mesures necessàries per complir-los. És a dir, es busca responsabilitzar l'administrador de la manca d'ingrés dels impostos pendents de presentació i ingrés amb posterioritat al cessament de l'activitat.

Finalment, per ser un supòsit conflictiu en relació amb el que regula l'art. 42.1.a LGT, analitzat anteriorment, l'art. 43.1.a LGT designa la responsabilitat de l'administrador de fet o de dret, en els supòsits abans esmentats, per comissió d'infraccions tributàries, quan "*no haguessin realitzat els actes necessaris que siguin de la seva incumbència per al compliment de les obligacions i els deutes tributaris, hagin consentit l'incompliment pels qui en depenguin o hagin adoptat acords que possibilitin les infraccions.*"

Com diem, ambdós preceptes podrien incórrer en conflicte, generant dubtes respecte de quan opera la responsabilitat solidària o la subsidiària, en supòsits d'infracció de norma tributària, fins i tot respecte si aplicaria la responsabilitat solidària als administradors, existint la regulació expressa en els casos de responsabilitat subsidiària (principi de *lex specialis*).

Sobre aquest particular ha tingut ocasió de pronunciar-se el Tribunal Econòmic Administratiu Central, última instància de caràcter administratiu prèvia a la jurisdicció, a la seva resolució de 24 de setembre de 2019, reclamació número 4828/2016.

El TEAC hi refereix

*"(...), els arguments de l'AEAT, que si bé poguessin ser elements culpables suficients per a una **responsabilitat subsidiària de l'article 43.1.a, en bastar la simple negligència o "culpa in vigilando"** unit a la condició d'administrador de la recurrent, **no ho són gens per derivar l'acció de cobrament amb caràcter solidari en base a l'article 42.1.a, ja que l'element de culpabilitat***

requerit és més gran, i és necessària l'acreditació d'una intencionalitat dolosa a la persona del recurrent, equiparable a l'exigida, com s'ha vist, a l'àmbit penal.

Com s'observa, la distinció entre un supòsit o l'altre es fonamenta en el grau de culpabilitat que s'atribueix a l'administrador. La mera negligència dels deures que li són propis podria ocasionar la derivació de responsabilitat subsidiària, mentre que una conducta dolosa suposaria la derivació de responsabilitat solidària.

Tots els casos analitzats (excepte aquell regulat a l'art. 43.1.b LGT) suposen també l'assumpció de responsabilitat respecte de les sancions.

Per a la derivació efectiva de responsabilitat, independentment del tipus que sigui, solidària o subsidiària, Hisenda ha d'incoar un procediment específic en què s'ha d'identificar el supòsit habilitant. En aquest procediment es podrà qüestionar el supòsit habilitant de responsabilitat emprat pel Tresor Públic, i en alguns supòsits, fins i tot es podrà impugnar les liquidacions originàries girada contra el deutor principal (societat mercantil). No es pot qüestionar aquesta liquidació originària sobre el deutor principal en supòsits de derivació de responsabilitat solidària regulats a l'art. 42.2 LGT (hem comentat el cas d'actes de disposició d'actius i drets de la societat), per això, en aquests supòsits, el deute tributari serà definitiu, sense perjudici de la via de qüestionar el supòsit habilitant de responsabilitat.

Sense perjudici de l'anterior, el passat mes de maig, el Tribunal Suprem va admetre recurs de cassació mitjançant interlocutòria d'11 de maig de 2022, en què es planteja si, pel sol fet que l'administrador ocupés aquest càrrec en el moment en el que es van cometre els fets infractors, pot limitar la seva acció contra l'acte habilitant o les liquidacions el deute de les quals se'l deriva com a responsable. Cal esperar que l'Alt Tribunal es manifesti al respecte.

No hi ha dubte que la derivació de responsabilitat és un dels instruments de més capacitat de què disposa el Tresor Públic per expandir les possibilitats de cobrament d'un deute tributari.

Certament resulta difícil per a un administrador determinar fins on arriba el principi de bona fe i de

bona administració societària. Quan el sistema vital depèn del bon funcionament d'una empresa, l'assumpció de risc forma part de la pròpia naturalesa de l'empresari. Al llarg de la vida 'una societat, l'empresari ha de sobreviure als cicles econòmics que es produeixen i, per tant, ha de sortejar diferents moments de crisi prenent mesures de contenció.

En aquests moments de dubte, habitualment no és senzill saber si ha arribat l'hora de parar i cessar l'activitat de manera ordenada, o incidir en la continuïtat en espera d'un nou cicle alcista que permeti la recuperació de l'activitat, fins i tot a consciència de la presa de decisions de dubtosa legalitat.

Una bona planificació i assessorament és primordial per a la protecció del patrimoni familiar, el qual es pot veure compromès, com hem vist, per la via de derivació de responsabilitat de l'administrador.