

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 actividades de estas últimas (arts. 43.1 a) y b) LGT)

Análisis de la [SAN de 27 de diciembre de 2018, rec. núm. 483/2017](#)

Joaquín Álvarez Martínez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Zaragoza*

Extracto

A la hora de exigir las diversas responsabilidades tributarias relacionadas con la actuación de los administradores de una persona jurídica, la presencia de un determinado sujeto que reúna la cualidad de tal viene a erigirse en presupuesto indispensable, habiéndose contemplado en la actual Ley General Tributaria la posibilidad de que dicha exigencia se produzca no solamente respecto de los administradores legalmente designados –de derecho–, sino también de los de hecho.

La presente sentencia se ocupa de abordar la problemática relativa a estos últimos y, más en concreto, la siempre espinosa cuestión de la prueba de referida condición, abordando asimismo, con carácter previo, otra cuestión de indudable importancia como es la insoslayable necesidad de motivar adecuadamente los acuerdos declarativos de la responsabilidad.

1. Supuesto de hecho

En la presente sentencia, la Audiencia Nacional (AN) procede a examinar, una vez más, una de las cuestiones que mayor interés ha venido despertando, ya desde antaño, en materia de responsabilidad tributaria, la cual no es otra que la relativa a la exigencia, a los administradores de las personas jurídicas, de los supuestos previstos en relación con la comisión de infracciones tributarias por parte de las mismas, así como en las hipótesis de cese de actividad de aquellas (arts. 43.1 a) y b) de la Ley General Tributaria –LGT–).

En este sentido, dicha sentencia examina, de manera específica, la existencia o no de uno de los requisitos imprescindibles para el nacimiento de las referidas responsabilidades, a saber, el relativo a la condición de administrador –ya sea de hecho o de derecho– y su respectiva concurrencia temporal con los restantes presupuestos cuya presencia hace surgir aquellas. Junto a lo anterior, se analiza, asimismo, la problemática de la necesidad de que los acuerdos de declaración de responsabilidad se encuentren debidamente motivados.

Ciñéndonos ya a los hechos debatidos en el supuesto concreto objeto del presente comentario, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó un Acuerdo el 18 de mayo de 2014 por el que se declaraba a la actora responsable subsidiaria de las deudas pendientes de una determinada entidad, previamente declarada fallida, con base en el artículo 43.1 a) y b) de la LGT. Las deudas exigidas correspondían al 4.º trimestre de 2010, 3.º trimestre de 2011 y 4.º trimestre de 2009 del impuesto sobre el valor añadido (IVA), ascendiendo el total adeudado pendiente a 682.561,26 euros. Dicho acuerdo –que fue recurrido en reposición– se vio confirmado el 11 de agosto de 2014, siendo desestimada con posterioridad la reclamación económico-administrativa presentada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), desestimación contra la que se interpone el presente recurso ante la AN.

A estos efectos, consta que la actora reunía el carácter de administradora única de dicha sociedad desde su constitución hasta el 24 de diciembre de 2009, fecha esta en que cesó en el cargo, nombrándose a un tercero en su sustitución mediante escritura pública otorgada ante notario que fue inscrita en el Registro Mercantil el 5 de febrero de 2010. Desde aquel primer instante, y hasta el momento en que procedió a la venta de sus participaciones en aquella (18 de noviembre de 2011), la misma pasó a tener la cualidad de apoderada de la referida entidad, estando autorizada para el uso de las cuentas, sin que consten en el expediente los movimientos que ha realizado en virtud de tal condición.

2. Doctrina del tribunal

La demandante procedió a invocar, en apoyo de su recurso, los dos motivos siguientes: a) el relativo a una posible falta de motivación, tanto del acuerdo de declaración de responsabilidad como de la resolución del TEAC acerca de este punto, en la medida en que –en opinión de la parte recurrente– ni aquella ni esta habían motivado, de forma objetiva y subjetiva, la imputación de la responsabilidad; y b) la imposibilidad de exigir a la misma las mencionadas responsabilidades, al no reunir esta la condición de administradora –de hecho o de derecho– en el instante en que tuvieron lugar las conductas determinantes de la posible exigencia de las responsabilidades anteriormente citadas.

Abordando las diferentes cuestiones que suscita el supuesto planteado, la AN comienza recordando que la exigencia de motivar los referidos acuerdos de responsabilidad ha sido ratificada, de forma reiterada, por nuestro Tribunal Supremo. Junto a ello, se advierte, asimismo, que dicha obligación debe cumplirse con especial rigor en la hipótesis de la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 a) de la LGT, en la medida en que la derivación de la misma tiene naturaleza sancionadora, debiendo respetarse, en consecuencia, las exigencias del principio de culpabilidad.

Siendo esto así, la AN entiende que tanto el acuerdo de derivación, como la resolución dictada por el TEAC, expresan debidamente las razones que justifican sus respectivas resoluciones, debiendo entenderse cumplidas, por tanto, las exigencias previstas en los artículos 103.3 y 239.3 de la LGT, todo ello –se indica– sin perjuicio del oportuno examen de la concurrencia o no de los fundamentos determinantes de las respectivas responsabilidades.

Procediendo ya al examen de esta segunda cuestión, la AN constata que la recurrente, que en su momento ostentó la cualidad de administradora única de una sociedad, cesó en dicho cargo el 24 de diciembre de 2009, fecha en la que se nombró como administrador a un tercero mediante escritura pública inscrita en el Registro Mercantil el día de 5 de febrero de 2010, pasando aquella a ostentar, desde la primera fecha indicada, la condición de apoderada de dicha sociedad, estando autorizada, además, en el uso de las cuentas, poder que sería revocado con posterioridad el 18 de noviembre de 2001, fecha esta en la cual la actora vendió sus participaciones en la sociedad.

Ante esta situación, dicho tribunal concluye, en primer lugar, que la Administración tributaria ha cometido un exceso en la exigencia de las responsabilidades tributarias objeto de debate, y ello desde el momento en que hizo a la actora responsable de diversas liquidaciones del IVA posteriores a la fecha del referido cese (4.º trimestre de 2009, 4.º trimestre de 2010 y 3.º trimestre de 2011) sin haber acreditado, de manera conveniente, la condición de administrador de hecho de aquella, al resultar irrelevantes, por sí mismos, tanto su nombramiento como apoderada –si no se sabe la utilización que hizo del mencionado poder–, como el hecho de que estuviera autorizada para el uso de las cuentas corrientes –si no existe ningún dato justificativo de los posibles movimientos realizados–.

Todo lo anterior determina, según la AN, que no puede concluirse que la recurrente fuera administradora –ni de hecho, ni de derecho– de la sociedad con posterioridad a la fecha de su cese en su condición de tal (24 de diciembre de 2009), razón por la cual la misma no es responsable de las posibles infracciones cometidas con posterioridad a dicha fecha, no pudiendo imputársele tampoco, al carecer de la referida condición, el hecho de que dicha sociedad no hubiera sido disuelta correctamente conforme la normativa mercantil, circunstancias ambas que conducen a la Sala a estimar el recurso contencioso interpuesto.

3. Comentario crítico

Efectuando ya el análisis de la sentencia objeto del presente comentario, y comenzando, a este fin, por la primera de las cuestiones examinadas por el tribunal –esto es, la referente a la necesidad de motivar los acuerdos de derivación de la responsabilidad–, es indudable que la conclusión adoptada por la AN, en este concreto punto, no puede calificarse sino de acertada.

En este sentido, es bien sabido que el artículo 103.3 de la LGT dispone, en materia de motivación de los actos tributarios, que:

Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho.

A la vista del precepto transcrito –que se sitúa en la línea de otros semejantes como el art. II-101 del Tratado por el que se establece una Constitución Europea o el art. 35.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas–, no resulta necesario efectuar profundas reflexiones para afirmar la obligatoriedad que existe en orden a motivar todo acto declarativo de responsabilidad tributaria, y ello en la medida en que este comporta, sin ningún género de duda, la imposición de una obligación al sujeto destinatario del mismo, tanto más si, como sucede en el caso enjuiciado, aquel deriva de la comisión de una infracción tributaria.

De este modo, la AN no hace sino reiterar una doctrina jurisprudencial plenamente consolidada desde antaño, cumpliendo así, además, el mandato que, ya en lo concerniente a este tipo específico de actos, aparece recogido en el artículo 174.4 de la LGT, el cual exige que el acto de notificación de la responsabilidad contenga «el texto íntegro del acuerdo de declaración de la misma, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto». Ello supone, en definitiva, que la motivación en este tipo de actos deberá abarcar, además del fundamento legal de la derivación, el pre-

supuesto –o presupuestos– de hecho que han determinado la imputación de la respectiva responsabilidad, así como también el alcance o extensión de la misma.

Pasando ya al examen de la segunda de las cuestiones debatidas, la misma queda centrada, como ya ha sido apuntado con anterioridad, en el hecho de que las responsabilidades exigidas en el presente supuesto se realizan frente a una persona que, en principio, carecía de la condición de administrador de derecho y de hecho, supuesto que se erige en imprescindible a la hora de requerir las responsabilidades objeto de debate.

Y a estos efectos, dos son los aspectos que la AN aborda, a nuestro juicio, con acierto: en primer lugar, la determinación del instante específico en el cual la actora pierde su condición de administradora de derecho; y, en segundo término, el tratamiento que realiza de la figura del administrador de hecho y su posterior rechazo a la atribución a aquella de la cualidad de tal.

En este sentido, y en relación con el primero de dichos aspectos, cabe recordar que la pérdida de la referida condición tiene lugar por la concurrencia de cualquiera de las causas que la provocan (fallecimiento, incapacidad, disolución de la persona jurídica, renuncia del administrador, revocación o separación del cargo, cese, etc.), desplegando aquella todos sus efectos desde ese mismo instante, y ello con absoluta independencia de su posterior inscripción registral –la cual carece, salvo en el caso del consejero delegado, de cualquier tipo de eficacia constitutiva–, tesis esta que ha venido a ser ratificada, en repetidas ocasiones, en sede jurisprudencial.

De ahí que la AN acierte al hacer coincidir dicha pérdida con el instante concreto en que se produjo el cese correspondiente (24 de diciembre de 2009), y ello con independencia de que la inscripción del mismo en el Registro tuviera lugar en una fecha ulterior (5 de febrero de 2010).

Sentado lo anterior, el centro de gravedad del problema pasa a pivotar en torno al segundo de los aspectos antes citados, esto es, la posible adquisición por parte de la actora, a partir de la fecha de su cese como administradora de derecho, del carácter de administradora de hecho de la respectiva sociedad, dato este que la Administración tributaria vino a sustentar en la circunstancia de que aquella ostentó, desde el día 16 de febrero de 2010 hasta el día 18 de noviembre de 2011, la cualidad de apoderada de la referida entidad, estando, además, autorizada en el uso de las cuentas corrientes societarias.

A estos efectos, es preciso recordar que la figura del administrador de hecho aparece recogida en sede mercantil, y, más en concreto, en 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, otorgando su artículo 236.3 dicha condición tanto «a 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».

Dicho precepto –que no hace, en definitiva, sino dar cabida a las diversas modalidades que pueden acogerse dentro de la figura del administrador de hecho– viene a responder, en su conjunto, a la definición que, tradicionalmente, se ha venido dando del mismo como aquel que, sin ocupar de modo formal el cargo de administrador, desempeña de hecho, y de modo efectivo, las funciones de tal, ya sea sustituyendo a los administradores de derecho, ya influyendo sobre ellos de manera decisiva.

Siendo esto así, y a los efectos de hacer posible la identificación de esta figura, se han venido señalando una serie de rasgos característicos de aquella, los cuales estarían constituidos por los siguientes: la ausencia de la condición de administrador de derecho; la realización de una actividad positiva (no meramente pasiva); actividad que debe ser de dirección, administración o gestión; ejercida de manera constante (no solo puntual) y, además, con absoluta independencia.

Como de inmediato puede comprobarse, la demostración de las características que acaban de ser apuntadas presentará, en no pocas ocasiones –singularmente en los supuestos de administrador oculto–, evidentes dificultades; de ahí que la misma deberá efectuarse, en una gran parte de los casos, a través de la prueba de presunciones, habiéndose indicado, a estos efectos, una serie de circunstancias o indicios que pueden resultar indicativos de dicha cualidad, entre los cuales se encontrarían las siguientes: la condición de accionista mayoritario (o, en su caso, familiar cercano y directo –padre/madre– de los socios mayoritarios), el desempeño de las funciones de apoderado general con amplísimas facultades (por lo general, idénticas a las de los propios administradores formalmente designados), la importancia de la remuneración percibida, y, por último, el trato personal y constante con proveedores y clientes y la relación inmediata con el personal de la sociedad.

No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, es innegable que la carga de la prueba en este punto –al igual que en el resto de los presupuestos determinantes de las responsabilidades a las que venimos haciendo alusión– recae, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, en la Administración tributaria, siendo los órganos competentes de la misma quienes deben acreditar, de modo indubitado, que el sujeto a quien se deriva la responsabilidad reúne la condición de administrador de hecho –o, en su caso, de derecho–. De acuerdo con ello, y siempre que se recurra a la ya referida prueba de presunciones, será indispensable –por exigirlo así los arts. 386.1 Ley de Enjuiciamiento Criminal y 108.2 LGT– que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

Partiendo de dicha premisa, somos de la opinión, como bien concluye la AN, de que la circunstancia de que la actora pasase a estar revestida, tras su cese como administradora de derecho, de la condición de apoderada no supone un dato que baste, por sí solo, para atribuir a aquella la condición de administradora de hecho, habiendo debido a tal fin los órganos de la Administración tributaria proceder a señalar cuáles fueron –y de qué tipo– los posibles actos que aquella llevó a cabo con base en el respectivo poder, y ello a los efec-

tos de demostrar la existencia de una actividad positiva, constante e independiente de dirección o gestión.

Y lo mismo puede concluirse en lo que respecta al segundo indicio alegado, en pro de sus tesis, por la Administración recurrida –a saber, que la recurrente estuviese autorizada en las cuentas corrientes de la sociedad–, en la medida en que dicha circunstancia tampoco comporta, *per se*, la existencia de una administración de hecho, menos aún cuando el mismo no viene acompañado, como es el caso, de ningún dato que justifique los movimientos bancarios imputables a aquella.

En definitiva, nos encontramos ante un interesante pronunciamiento que viene a reiterar, en su conjunto, las conclusiones que ya habían venido siendo alcanzadas, en sede jurisprudencial, en torno a la exigencia, a los administradores de hecho, de las responsabilidades contempladas en los artículos 43.1 a) y b) de la LGT, siendo especialmente relevante, en este punto, la aportación realizada en lo relativo a la necesidad que, a estos efectos, incumbe a la Administración tributaria de acreditar, de manera adecuada, la concurrencia de los indicios probatorios demostrativos de dicha condición.