

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/05385/2020/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **18/10/2021**

**Asunto:**

Procedimiento de recaudación. Declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT al representante persona física de la sociedad administradora de otra deudora principal.

**Criterio:**

La equiparación que la normativa mercantil hace entre la persona jurídica administrador y el representante persona física designado por ella permite concluir que sí cabe exigir, al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT, la responsabilidad tributaria subsidiaria del representante persona física de la persona jurídica administrador por las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad deudora principal siempre que no hubiese hecho lo necesario para su pago o hubiese adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Unificación de criterio.

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

43.1.b)

7

8.c)

RD 1784/1996 Reglamento del Registro Mercantil

143.1

RDLeg 1/2010 Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital - TRLSC

212.bis

236.5

**Conceptos:**

Administrador/consejero

Derivación de responsabilidad

Persona física

Procedimiento de recaudación

Representación

Responsables subsidiarios

Sociedad mercantil

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

FECHA: 18 de octubre de 2021

RECURSO: 00-05385-2020

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 28 de enero de 2020, recaída en la reclamación nº 46/10037/2016 interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante).

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 10 de mayo de 2016 se notificó a Don X el inicio de un expediente de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT por deudas tributarias de la entidad A, S.L.

2.- Mediante acuerdo de 20 de junio de 2016, notificado el 23 de junio siguiente, Don X fue declarado responsable de las deudas tributarias de la entidad A, S.L. al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT, con un alcance de 120.349,32 euros, según el detalle siguiente:

CONCEPTO	FECHA LIQUIDACIÓN	PRINCIPAL PENDIENTE
111-RETENCIONES.ING.CTA.IR EJER:2013 PER:1T	22/04/2013	9.649,77
111- RETENCIONES.ING.CTA.IR EJER:2012 PER:1T	20/04/2012	2.980,34
111-RETENCIONES.ING.CTA.IR EJER:2012 PER:3T	22/10/2012	5.761,09
303-I.V.A. EJER 2012 PER:3T	22/10/2012	8.805,50
111-RETENCIONES.ING.CTA.IR EJER:2012 PER:4T	21/01/2013	13.911,36
303-I.V.A. EJER:2012 PER:4T	30/01/2013	38.219,44
2013 303-I.V.A. EJER:2013 PER:1T	22/04/2013	18.799,15
111-RETENCIONES T.ING.CTA.IR EJER:2013 PER:2T	22/07/2013	7.743,85
303-I.V.A. EJER:2013 PER:2T	22/07/2013	9.687,59
303-I.V.A. EJER:2013 PER:4T	28/01/2014	4.791,23
	<b>TOTALES</b>	<b>120.349,32</b>

En el acuerdo se dice lo siguiente respecto de la **sociedad deudora principal**:

La entidad se constituyó en noviembre de 2008 con la denominación G, S.L. La totalidad del capital social es suscrito por la entidad GF, S.A. El consejo de administración se compuso por Don C, Don G y Don X, que asumió el cargo de consejero delegado.

En julio de 2010 el socio único pasó a ser la entidad E, S.L., unipersonal, por compra de todas las participaciones sociales.

En diciembre de 2010 la entidad G, S.L. pasó a denominarse S, S.L. Además, Don G cesó como miembro del consejo de administración siendo sustituido por Don H.

En noviembre de 2011 cesa el consejo de administración y se nombra como administradora única a la entidad E, S.L.. Asimismo y habida cuenta del carácter de persona jurídica que ostenta el administrador único designado, a los efectos previstos en el artículo 143 del Reglamento del Registro Mercantil se designa a Don X como representante persona física.

En diciembre de 2013 el socio único pasa a ser la entidad P, S.L. por adquisición de la totalidad de las participaciones sociales. En esa misma fecha cesa E, S.L. como administradora única y también Don X como representante persona física. La administradora única pasó a ser P, S.L. y se designa a Don X como su representante persona física. La sociedad deudora principal, S, S.L., pasó a denominarse A, S.L.

Respecto al **cese de la actividad** de la deudora principal A, S.L. se indica en el acuerdo lo siguiente:

*"De la información obrante en el expediente se deduce que la entidad A, SL, ha cesado su actividad tal y como lo acreditan los siguientes datos:*

*- Aun cuando la entidad figura dada de alta en el epígrafe: 842 Servicios Financieros y Contables, del Impuesto de Actividades Económicas, lo cierto es que a partir de 2014 la entidad no desarrolla actividad económica alguna, como se demuestra por la evolución del importe neto de la cifra de negocios recogido en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades:*

*[Ejercicio Importe neto de la cifra de negocios (modelo 200 IS)*

*[2012 278.107,77*

*[2013 87.864,82*

*[2014 0,00*

*- En la presentación por internet de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo 2014 (modelo 200) se hace constar que esta tiene carácter negativa y sin actividad.*

*- El patrimonio neto de la entidad a 31-12-2014 refleja un saldo negativo de - 259.294,35 euros.*

*- Consultada la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, en los meses de mayo y junio de 2013 se da de baja a la práctica totalidad de los trabajadores de A, SL, y finalmente con fecha 04-07-2013 la entidad causa baja en la cuenta de cotizaciones de la Seguridad social por carecer de trabajadores a su cargo.*

*- En cuanto a las autoliquidaciones de retenciones presentadas en 2013, presenta los siguientes modelos:*

*[1T: 9.649,77euros (sin ingreso con solicitud de aplazamiento)*

*[2T: 7.743,85euros (sin ingreso con solicitud de aplazamiento)*

*[3T: 49,91euros, (ingresada)*

*[4T: Negativa.*

*- Respecto a las autoliquidaciones de IVA presentadas por la deudora en 2013, presenta el modelo 303, por los cuatro trimestres del año, con los siguientes importes:*

*[1T: 18.799,15euros (sin ingreso con solicitud de aplazamiento)*

*[2T: 9.687,59euros (sin ingreso con solicitud de aplazamiento)*

*[3T: 38,77euros, (a compensar)*

*[4T: 4.791,23euros (sin ingreso con solicitud de aplazamiento)*

*- Por otra parte, durante 2014 y 2015 presenta autoliquidaciones de IVA a compensar de escasa cuantía y dos autoliquidaciones de retenciones a cuenta del IRPF de escaso importe por pagos realizados al Registro Mercantil de Valencia CB en 2014, siendo el resto de contenido negativo."*

El acuerdo de declaración de responsabilidad dispone lo siguiente respecto a la **responsabilidad tributaria del administrador**:

**"SEGUNDO.- RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR - NORMATIVA SUSTANTIVA APLICABLE**

*[La normativa sustantiva aplicable en los procedimientos de derivación de responsabilidad es aquella que estuviera vigente en el momento en que se produjo el presupuesto de hecho necesario para la declaración de responsabilidad, es decir, en el momento en que la entidad deudora cesó en el ejercicio de su actividad empresarial, al tiempo en que Don X ejercía de hecho el cargo de persona física representante del administrador de la misma, cargo de administrador que ostentaba la entidad P, SL.*

*[En los artículos 41 y siguientes de la LGT queda regulado el régimen de responsabilidades tributarias.*

*[(.....)*

*[En concreto, en el artículo 43 se reaula la responsabilidad subsidiaria de los administradores de hecho o de derecho de las sociedades.*

|El artículo 43.1.b) de la LGT, establece:

"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."

|Por otra parte, con la publicación de la **Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo**, se regula por primera vez en una norma con rango de ley, el régimen jurídico del administrador persona jurídica, acogiendo el sistema de responsabilidad solidaria de la persona jurídica representada y del representante. A tal efecto se da una nueva redacción del apartado 5 del artículo 236 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, estableciéndose que: "**La persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, estará sometida a los mismos deberes y responderá solidariamente con la persona jurídica administrador**".

|De lo anterior se desprende que la normativa mercantil equipara a la condición de administrador, a la persona física que ejerce las funciones propias del cargo en representación de la persona jurídica administradora, exigiéndole el cumplimiento de los mismos requisitos legales que a los administradores, con sometimiento a los mismos deberes y, de forma solidaria, al mismo régimen de responsabilidad que esta.

|Al amparo de los preceptos transcritos resulta claramente establecida la responsabilidad tributaria que, con carácter subsidiario, afecta a las personas físicas, -y en su caso, también a las jurídicas, incluyendo a sus representantes personas físicas- que ostentan el cargo de administrador de hecho o de derecho, en el momento en que una entidad jurídica cesa en el ejercicio de sus actividades, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones fiscales, ya sean formales o sustantivas, establecidas por la normativa vigente en esa fecha."

En cuanto a la **imputación de la responsabilidad** a Don X señala el acuerdo lo siguiente:

"Analizando los hechos expuestos, este Equipo Regional de Recaudación considera que en el presente caso concurre el presupuesto de hecho previsto en el artículo 43.1.b) de la LGT, transcrito anteriormente. El citado precepto tiene como objetivo principal el evitar los cierres de empresa por la vía de hecho en perjuicio de acreedores, entre ellos la Hacienda Pública, lo que a tenor de lo expuesto se ha producido en el presente caso.

|Las circunstancias cuya concurrencia determina la exigencia de la responsabilidad tributaria subsidiaria al administrador de una sociedad, en virtud del **art. 43.1.b) de la Ley 58/2003 General Tributaria** son:

- |1. Existencia de obligaciones tributarias pendientes.
- |2. Cese del ejercicio de la actividad de la persona jurídica, obligado principal.
- |3. Condición de administrador de hecho o de derecho de la sociedad deudora cuando ésta cesa en el ejercicio de su actividad.
- |4. No haber hecho lo necesario para el pago de la deuda o haber adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

|Las cuatro circunstancias concurren en el presente caso:

- |a) **Existen obligaciones tributarias pendientes de A, SL**, tal y como se ha indicado en el punto primero de los hechos de este acuerdo.
- |b) **A, SL ha cesado de hecho en su actividad**. Según todos los indicios que constan en el expediente, la sociedad cesa en el ejercicio de su actividad de servicios financieros y contables, durante el último trimestre de 2013 o primer trimestre de 2014, tal y como se desprende de los indicios contenidos en el punto 4 de los hechos de este acuerdo.
- |c) **Don X ostenta la condición de representante del administrador persona jurídica de la deudora en el momento del cese de la actividad de la misma**.

|Según todos los indicios analizados en el expediente, entre ellos el hecho de que la entidad presenta su última autoliquidación de IVA relevante (por importe de 4.791,23), en el cuarto trimestre de 2013, lo que denota la existencia de una cierta actividad en esas fechas, pese a que la entidad carecía por aquel entonces de empleados, podemos situar a finales del año 2013 o principios de 2014, la fecha del cese efectivo de la actividad de la entidad A, SL, siendo administradora de la misma la entidad P, SL.

|En efecto, al tiempo de producirse el cese efectivo de la actividad económica de A, SL, Don X ostentaba la condición de representante persona física de la entidad E, SL, y posteriormente a partir del 30-12-2013 de P, SL como entidades jurídicas administradoras de la deudora, todo ello para el ejercicio de las funciones propias del cargo, en los términos señalados en el artículo 143.1 del Reglamento del Registro Mercantil.

|d) **No haber hecho lo necesario para el pago de la deuda o haber adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago**.

|Teniendo en cuenta la propia naturaleza de una persona jurídica es evidente que el origen de las infracciones que dicha persona jurídica pueda cometer, o de las obligaciones tributarias impagadas, está en las acciones y omisiones de las personas físicas que en última instancia la administran, por lo que es necesario acotar la responsabilidad de sus administradores.

| (.....)."

**SEGUNDO:** Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad se interpuso la reclamación nº 46/10037/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante). El TEAR dictó resolución estimatoria el 28 de enero de 2020 anulando el acto impugnado sobre la base de la argumentación siguiente:

"CUARTO.- En el caso que nos ocupa se derivan al reclamante en virtud de la letra b) del artículo 43.1 de la LGT la deuda que se recoge en los antecedentes de hecho.

|El artículo 43.1.b) LGT considera responsables subsidiarios de la deuda tributaria a "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 hubiesen adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago".

|El Tribunal Supremo ha señalado que para declararla son necesarios dos requisitos: (a) la cesación de hecho de la actividad de la

persona jurídica, dejando obligaciones tributarias pendientes, y (b) la condición de administrador, de hecho o de derecho, al tiempo del cese de la persona a la que se deriva la responsabilidad. Si concurren ambos, el administrador responde de las obligaciones tributarias pendientes en el momento de tal cese, exceptuadas las sanciones.

Además, se exige que el deudor principal haya sido declarado fallido, al menos parcial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR) y que no se haya determinado la existencia de responsables solidarios o existiendo responsables solidarios éstos hayan sido también declarados fallidos.

Así pues, vamos a analizar si se dan los requisitos para la derivación por la letra b) del artículo 43.1 de la LGT.

QUINTO.- Acreditada la declaración de fallido en fecha 26/04/2016, la primera cuestión es determinar si se cumple el requisito de que el ahora reclamante tuviera la condición del administrador de la deudora.

Entiende este Tribunal sin embargo, que no concurre en la persona del hoy reclamante el requisito de ser administrador de derecho del deudor principal. Dicha condición recae en la mercantil E, S.L., por lo que es en consecuencia ésta última como poderdante, quien debe responder frente a la Administración por las actuaciones de su apoderado o persona en la que decidió depositar su confianza nombrándolo como su representante persona física para que le representara y actuase en su nombre y por cuenta de ella.

Por lo referido a una posible consideración de quien hoy es reclamante como "administrador de hecho", nuestros Tribunales del orden civil y penal han realizado una delimitación del concepto de "administrador de hecho", destacando en el orden penal la sentencia del Tribunal Supremo nº 59/2007 de 26 de enero que entiende como administrador de hecho a "quien sin ostentar formalmente la condición de administrador de la sociedad, ejerza poderes de decisión de la sociedad y concrete en él los poderes de un administrador de derecho. Es la persona que, en realidad manda en la empresa, ejerciendo los actos de administración, de obligación de la empresa, aunque formalmente sean realizadas por otra persona que figure como su administrador (...). Por lo tanto, en la concepción de administrador de hecho no ha de estarse a la formalización del nombramiento, de acuerdo a la respectiva modalidad societaria, ni a la jerarquía ni al entramado social, sino a la realización efectiva de funciones de administración, del poder de decisión de la sociedad, la realización de funciones de dirección". Asimismo la citada sentencia concluye que "el administrador de hecho debe participar activamente en la gestión y dirección, de forma permanente y no sujeta a esferas superiores de aprobación y decisión", lo que supone que la autonomía e independencia del administrador de hecho frente al administrador de derecho sea un elemento determinante. La figura del administrador de hecho requiere la realización efectiva de la administración de una entidad, controlando de hecho la gestión social sin ocupar formalmente el cargo, y apareciendo frente a terceros con la apariencia jurídica de administrador formal, o bien la realización de dicha gestión, llegando a sustituir a los administradores de la sociedad, sin aparecer como tales administradores ante terceros.

En el caso que nos ocupa, estamos ante una persona física que al momento del cese no ostentaba el cargo de administrador de la sociedad cesada (era representante persona física del administrador único, que era persona jurídica), no acreditándose en ningún momento por la Administración que actuara como tal ante terceros. Señala la Gestora en la página 17 del acuerdo de declaración de responsabilidad que "Evidentemente, (...), la sociedad que tenga un administrador persona jurídica, siempre deberá ser "administrada de hecho" por una persona física, en este caso, por Don X". Pero la Administración, a pesar de esta afirmación, no realiza ninguna actividad de investigación que permita aseverar que el hoy reclamante era realmente el "administrador de hecho" de la deudora pues no ha usado las facultades que le confiere la ley para comprobar si ejercía como administrador internamente en la empresa controlando de facto la gestión y administración social, apareciendo como tal ante terceros, presentando declaraciones fiscales, actuando como representante social en los negocios jurídicos llevados a cabo por la mercantil intervenidos ante notario, presentando escritos ante las Administraciones, etc., elementos todos ellos que le podrían conferir la condición de administrador de hecho. Por todo ello, a juicio de este Tribunal, se considera que no queda probada la condición de administrador de hecho del reclamante.

En consecuencia, siendo que no concurre en la persona del reclamante uno de los requisitos necesarios para derivar la responsabilidad establecida en el artículo 43.1 letra b) de la LGT, no se hace necesario contestar al resto de las alegaciones de la parte, debiendo declarar el acto hoy impugnado no conforme a Derecho."

**TERCERO:** Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 27 de abril de 2020 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- Considera el TEAR que Don X no es administrador de derecho de la sociedad deudora principal, porque dicha condición recae en la mercantil P, S.L.

En cuanto a la posibilidad de que el citado pueda tenerse como administrador de hecho, entiende el TEAR que tampoco, porque la Administración tributaria no ha acreditado en ningún momento "que actuara como tal ante terceros...; la Administración...; no realiza ninguna actividad de investigación que permita aseverar que el hoy reclamante era realmente el administrador de hecho...".

2.- A la vista del argumento expuesto por el TEAR, resulta necesario hacer la siguiente aclaración: no se trata de demostrar si Don X era o no administrador de la sociedad deudora principal A, S.L. El citado Don X era el representante persona física de la sociedad P, S.L., que era la administradora de derecho de la sociedad deudora principal en el momento en que cesó su actividad. Todo esto es pacífico, está acreditado documentalmente en el expediente y es aceptado por el TEAR y por el propio declarado responsable.

Por lo tanto, no se trata de demostrar si Don X era administrador de hecho en el sentido habitual: aquel que ejerce las funciones de administración sin nombramiento legal de clase alguna que le habilite para ello. Es por esto que no es relevante acreditar si Don X actuó o no en persona en los negocios de la deudora ni si apareció como administrador ante terceros...; como exige el TEAR, porque ostentando legalmente la condición de representante persona física de la administradora persona jurídica podría perfectamente haber actuado de manera indirecta utilizando apoderado, gestor o similar. **De lo que se trata es de determinar si el representante persona física de una sociedad que es administradora de otra puede o no ser declarado responsable subsidiario al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT de esta última.**

En todo caso y para dejar aclarados todos los extremos, Don X sí consta en actos de administración de la sociedad deudora principal, relacionándose a continuación algunos de los documentos que obran en el expediente:

#### **Documentos en los que figura Don X como representante de A, S.L.:**

- Contestación a un requerimiento de designación de bienes de la deudora, de fecha 5 de marzo de 2016, presentado el día 23 siguiente.
- Contestación a un requerimiento de datos, de fecha 21 de mayo de 2013, presentado el mismo día.

#### **Modelos presentados por internet en los que no hay apartado alguno para consignar el representante de la sociedad:**

- Solicitudes de aplazamiento de diversas deudas.

- Impuesto sobre el Valor Añadido Mod. 303, diversos periodos.

- Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF Mod. 111 1T-2012.

3.- La cuestión controvertida de si el representante persona física de una sociedad que es administradora de otra puede ser declarado responsable de la segunda ya ha sido tratada y resuelta en vía económico-administrativa y judicial.

En efecto, en la resolución de ese Tribunal Central de 24 de marzo de 2009, R.G.3191-08 se confirmó la responsabilidad declarada en un supuesto igual al presente:

El declarado responsable lo fue al amparo del artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, antecedente directo del vigente artículo 43.1.b) de la LGT. En la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 20 de junio de 2007, relativa a la reclamación 28-4289-04, se confirmó en primera instancia la declaración de responsabilidad que ese Tribunal Central confirmó después en su resolución citada.

La resolución de 24 de marzo de 2009 de ese Tribunal Central fue confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2010, recurso 182/2009.

Finalmente, contra la sentencia reseñada de la Audiencia Nacional se interpuso el recurso de casación para unificación de doctrina 4402/2011 ante el Tribunal Supremo, que fue inadmitido a trámite por sentencia de 29 de noviembre de 2012. De esta sentencia interesa reproducir lo siguiente (la negrita es añadida): " (.....)".

4.- La cuestión de si es aplicable o no el artículo 236.5 LSC al presente caso.

Como se ha dicho anteriormente, no se trata de demostrar si Don X era administrador de hecho en el sentido habitual, sino que de lo que se trata es de determinar si el representante persona física de una sociedad que es administradora de otra puede o no ser declarado responsable subsidiario al amparo del artículo 43.1 b) LGT de esta última, esto es, si la Administración al tiempo de acometer derivaciones de responsabilidad a los administradores, en base a lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado 1º del artículo 43 LGT puede o no puede acudir a la regla contenida en el artículo 236.5 LSC.

Y sin perjuicio de los precedentes del TEAC y de la jurisprudencia referidos, podemos afirmar que no es sólo que la Administración pueda acudir al artículo 236.5 LSC, sino que debe hacerlo, porque es la ley, aunque sea dura, "dura lex sed lex", y debe ser cumplida.

Pero para la correcta inteligencia de esta trascendental cuestión debemos ir por partes.

Y debemos antes de nada analizar la relación que el derecho tributario pueda mantener con el derecho mercantil. Para a continuación concretar ya la relación que pueda haber entre la responsabilidad tributaria de los administradores y la responsabilidad mercantil de los mismos.

**4.1.- Sobre la relación que el derecho tributario pueda mantener con el derecho mercantil.**

**4.1.1.- La relación entre el derecho tributario y el derecho mercantil: la regla de la necesidad para el derecho tributario de no apartarse del derecho mercantil.**

Vamos a comenzar con este concepto central, citando la STS de 22 de septiembre de 2008, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación para la unificación de la doctrina 40/2004, ..., cuando puso de manifiesto la necesidad para el derecho tributario de no apartarse del derecho mercantil.

Así en su FJ 5º al analizar la figura de la responsabilidad entonces contenida en el artículo 40.1 párrafo 2º LGT 1963, ya advertía que la LGT siempre ha seguido la regulación mercantil, si bien, en la reforma de 1985, se anticipó a la normativa general, en lo referido al administrador del cese.

**4.1.2.- La supletoriedad del derecho privado en el derecho administrativo y la trascendencia del artículo 7 LGT.**

La reciente y sumamente reveladora STS de 22 de enero de 2020, Sala de lo Contencioso sección 8ª, recurso de casación 1159/2015, ..., entró a analizar la supletoriedad del derecho privado con respecto al derecho administrativo, y la importancia del artículo 7 LGT.

En la misma podemos leer que no puede darse por supuesto que el Código Civil y, más en general, el Derecho Privado son supletoriamente aplicables en cualquier situación regida por el Derecho Administrativo en que no haya una norma legal o reglamentaria que contemple el correspondiente supuesto de hecho. Y semejante automatismo en el carácter supletorio del Derecho Privado, sin valorar las posibles peculiaridades y exigencias de cada tipo de relación jurídico-administrativa, es problemático. Es verdad que el apartado tercero del art. 4 del Código Civil establece que "las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por leyes especiales"; pero ello se refiere primariamente a la legislación civil y mercantil, no a la legislación administrativa. Tan es así que cuando en materias administrativas quiere el legislador que el Derecho Privado opere como supletorio lo dispone expresamente. Véanse, en este sentido, el art. 19 de la Ley de Contratos del Sector Público o el artículo 7 de la Ley General Tributaria. En este orden de ideas, no hay que olvidar que el Derecho Administrativo corresponde a un orden jurisdiccional diferenciado y que se funda en determinados principios que son nítidamente distintos de los propios del Derecho Privado. La razón de ser del Derecho Administrativo se encuentra precisamente en la búsqueda de un marco normativo que garantice simultáneamente la defensa de los derechos de los particulares y la consecución de los intereses generales.

**4.1.3.- Primeras conclusiones.**

Como hemos visto, la más autorizada jurisprudencia nos enseña que tradicionalmente, el derecho tributario no se ha apartado del derecho mercantil, y que por exigencia del artículo 7 LGT, quiere el legislador que el derecho mercantil se reciba supletoriamente en derecho tributario.

Es por ello que, como veremos, la regulación de la responsabilidad tributaria de los administradores, recibe supletoriamente la regulación mercantil de dicha responsabilidad.

**4.2.- La relación entre la responsabilidad tributaria de los administradores y la responsabilidad mercantil de los mismos.**

**4.2.1.- La responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT como una mera manifestación de la acción individual de responsabilidad por daño del artículo 236 LSC.**

En un fallo ciertamente peculiar, la STS de 29 de enero de 2019, Sala de lo Civil sección 1ª recurso de casación 58/2019, ..., reflexionó que la responsabilidad 43.1 b) LGT formaba parte del contenido natural de la responsabilidad civil del administrador societario. Y la cuestión no era menor, dado que el administrador había concertado seguro de responsabilidad civil por los actos realizados en el ejercicio de su cargo, y derivada que fue responsabilidad ex artículo 43.1 b) LGT la aseguradora alegó que esa responsabilidad no estaba incluida en la póliza.

El Supremo zanjó la controversia, afirmando (FJ 2º punto 3º) que el contrato concertado, es de responsabilidad civil de los administradores por actos realizados en el ejercicio de su cargo, y que hoy día su contenido natural no se limita a la responsabilidad civil regulada en la Ley de Sociedades de Capital, sino que alcanza también aquella que se prevé en la normativa administrativa, y el particular en el artículo 43.1 b) LGT, responsabilidad prevista por razón del cargo de administrador, para incentivar una actuación más diligente en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad.

Es decir, la responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT no es nada especial, no es algo extraño ni inaudito, es una mera manifestación de la acción individual de responsabilidad por daño frente a los administradores, artículos 236 y 241 LSC.

Como se verá, el cese de hecho con deudas es común y lo sufre tanto el acreedor público como el privado, y el remedio es el mismo en ambos órdenes.

Así por ejemplo podemos citar la SAN de 3 de junio de 2019, Sala de lo Contencioso sección 7ª recurso 749/2017, ..., en la que con referencia a los artículos 127.1 y 133.1 TRLSA, que tienen su exacto correlato en los artículos 225 y 236 LSC, que recogen respectivamente el deber general de diligencia de los administradores y las acciones sociales e individuales de responsabilidad frente a los administradores, por daño, ante la propia sociedad, los socios y los acreedores; y ceñido a las deudas existentes al momento del cese (excluyendo pues la responsabilidad por deuda por las posteriores del actual artículo 367 LSC), se afirma que, mediante la declaración de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT, con base al mentado deber general de diligencia de los administradores y en aplicación de las acciones sociales e individuales de responsabilidad frente a los administradores, por daño, ante la propia sociedad, los socios y los acreedores, la Administración se ha limitado a emplear uno de los mecanismos existentes en derecho que le permiten exigir al administrador de la entidad la deuda tributaria cuando concurren los requisitos para ello.

Y esto es indudable, dado que no debe perderse la perspectiva, el que una sociedad deudora incurra en cese de hecho en su actividad, es muy común -lo cierto es que tan común que hay quien lo llama "el cierre a la española"- y esto lo sufre el acreedor público, y el privado.

Y cuando lo sufre el privado, interpone acción individual de responsabilidad frente al administrador del cese, del artículo 236 LSC.

Los ejemplos son inagotables, pueden consultarse la STS de 18 de abril de 2016, Sala de lo Civil sección 1ª recurso de casación 2754/2013, ..., STS de 13 de julio de 2016, Sala de lo Civil sección 991, recurso de casación 2307/2013, ..., o la STS de 27 de febrero de 2017, Sala Civil sección 1ª, recurso de casación 2604/2014, ... o la STS de 5 de noviembre de 2019, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 579/2017, ...

Y cuando lo sufre el acreedor público, esgrime la acción del artículo 43.1 b) LGT, que en puridad es lo mismo, y la mejor prueba de ello es que ambas acciones vienen limitadas a las deudas existentes al momento del cese, y que ambas tienen idénticos requisitos (enlace causal, elemento subjetivo...).

#### **4.2.2.- Segundas conclusiones.**

Como se ha visto la conducta consistente en que una sociedad deudora incurra en cese de hecho en su actividad, es común, y cuando la sufre el acreedor privado su remedio está en el artículo 236 LSC, y cuando la sufre el acreedor público, la solución se halla en el artículo 43.1 b) LGT, y la pregunta que nos hacemos es si el acreedor público puede recibir supletoriamente la regulación mercantil, concretamente, si puede valerse, para tutelar su derecho de crédito, de lo regulado en el artículo 236 LSC.

Y parece necesario detenerse a estudiar dicho artículo 236 LSC.

#### **4.3.- La regulación del artículo 236 LSC.**

##### **4.3.1.- Definición de la acción individual por daño.**

De su regulación vamos a destacar sus apartados 1º y 5º, que sin duda son lo que tienen más relevancia.

Este precepto, y los que le siguen hasta el artículo 241 bis LSC recoge la denominada acción de responsabilidad por daño con sus modalidades individual y social -a nosotros nos interesa la individual con legitimación activa del acreedor-, que por ejemplo la STS de 2 de marzo de 2017, Sala de lo Civil sección 1ª recurso de casación 2118/2014, Rafael Saraza Jimena, define como una especial aplicación de la responsabilidad extracontractual integrada en un marco societario, que cuenta con una regulación propia (art. 241 TRLSC), que la especializa respecto de la genérica prevista en el art. 1902 del Código Civil. Se trata de una responsabilidad por ilícito orgánico, entendida como la contraída en el desempeño de sus funciones del cargo. 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 (vi) la relación de causalidad entre la conducta antijurídica del administrador y el daño directo ocasionado al tercero.

En idéntico sentido, pero de modo más sintético la STS de 13 de julio de 2016, Sala de lo Civil sección 991, recurso de casación 2307/2013, ... Sostuvo 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. Se trata de una responsabilidad por "ilícito orgánico", entendida como la contraída en el desempeño de sus funciones del cargo».

##### **4.3.2.- La reforma operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo.**

La previsión contenida en el apartado 5º del artículo 236 LSC se introdujo por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo.

Hasta la misma, como podemos leer ..., "Tratado judicial de la responsabilidad de los administradores, volumen I, la responsabilidad societaria", editorial Aranzadi, 1ª edición de 2015, , páginas 141 y ss: "[...] *el representante persona física, hasta la Ley 31/2014, se situaba extramuros del régimen de deberes y responsabilidad del administrador, salvo que pudiera imputársele como administrador de hecho. lo que no resultaba sencillo en cuanto mero mandatario de la persona iurídica administradora de*

derecho. La demanda debía dirigirse, en consecuencia, contra la persona jurídica administradora, sin perjuicio de las relaciones internas entre representante y representado....".

Y es de señalar que también por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, se introdujo el **párrafo 2º del apartado 1º del artículo 236 LSC**, que como es por todos sabido contiene una **inversión legal de la carga de la prueba** para cuando el acto del administrador sea contrario a la ley o a los estatutos.

Procede una reflexión sobre la inversión del onus probandi, dado que sobre su aplicabilidad directa no alberga duda alguna el TEAC.

Pues bien, ya el artículo 133 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, distinguía tres tipos de actos, los contrarios a la ley (tanto la normativa societaria, como otras normas prohibitivas o imperativas, como pueda ser la normativa tributaria), los contrarios a los estatutos y los actos negligentes.

Y esta distinción no era puramente dialéctica, sino que trasciende a la esfera probatoria, así en los actos puramente negligentes, producidos con culpa, pero sin violar ley o estatutos, tal negligencia deberá ser probada por el actor, en este caso el acreedor; pero los contrarios a la ley o a los estatutos, son antijurídicos, y pesa sobre los mismos una presunción de culpa, que traslada la carga de la prueba, para su exoneración, a los propios administradores y no a los actores.

Y este era ya el criterio jurisprudencial con el artículo 133 del TRLSA de 1989, y en este sentido pueden citarse la STS de 14 de marzo de 2007, Sala de lo Civil, sección 1ª, recurso de casación 262/2000, cuando en relación con una acción individual, razona que «la desaparición de empresas sin haberse practicado la oportuna liquidación comporta una vulneración de la Ley (...) La vulneración de un deber legal tan esencial comporta la existencia de culpa, salvo prueba por parte de los administradores de que su actuar individual no fue negligente». O bien la STS de 28 de abril de 2006, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 3287/1999, cuando sostiene que no puede tildarse la responsabilidad del artículo 133 TRLSA de objetiva, por más que se impute bajo presunción de culpa.

Y este criterio jurisprudencial, como hemos dicho, ha terminado por ser incorporado por el legislador al tenor del artículo 236 LSC en la Ley 31/2014, en el párrafo 2º del punto 1º arriba citado.

#### **4.3.3.- Un argumento de peso, es doctrina reiterada que será de aplicación la inversión del onus probandi, contenida en el artículo 236.1 párrafo 2º LSC.**

Efectivamente, es doctrina reiterada del TEAC para las responsabilidades del artículo 43.1 a) LGT, que deberá tenerse presente la inversión del onus probandi para el caso del administrador, y en este sentido pueden consultarse la RTEAC de 26 de abril de 2018, RG 59/2016 y la RTEAC de 20 de diciembre de 2018, RG 376/2016, así como las más recientes RTEAC de 18 de junio de 2020, RG 4503-2017, así como en la RTEAC de 18 de junio de 2020, RG 663-2017.

Y parece difícil entender que se deban aplicar por la Administración algunas de las cautelas recogidas en el artículo 236 LSC (como la inversión del onus probandi), pero que le están vedadas otras, como la extensión de la responsabilidad al representante de la mercantil administradora.

¿Qué partes de la ley se pueden aplicar, y porqué unas partes sí y otras no?

Si la ley no hace distinciones, no debe hacerlas quien la aplica, "*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*".

Si el artículo 7 LGT no hace distinciones al habilitar la aplicación supletoria del ordenamiento civil y mercantil, y si el derecho tributario debe seguir las pautas marcadas por el derecho mercantil, lo lógico será aplicar el régimen mercantil de responsabilidad de los administradores en su integridad, las acciones por daño y por deuda, en sede de autotutela ejecutiva, y con todas las cautelas pergeñadas por la ley mercantil.

Y como veremos, ya para concluir, al menos por lo referido a la cautela del artículo 236.5 LSC, éste y no otro ha sido el criterio de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional.

#### **4.4.- El criterio de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional sobre esta cuestión. El fin de las polémicas.**

Cabe citar la SAN de 22 de enero de 2020, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 283/2018, ..., que recoge un caso de aplicación de la cautela del artículo 236.5 LSC, para una responsabilidad de las letras a) y b) del artículo 43.1 a) LGT, con el visto bueno tanto del TEAC como de la propia AN, y que supone el broche final para toda esta cuestión que nos viene ocupando.

#### **4.5.- Conclusión final.**

Como se ha dicho no se trata de demostrar si Don X era administrador de hecho en el sentido habitual, sino que de lo que se trata es de determinar si el representante persona física de una sociedad que es administradora de otra puede o no ser declarado responsable subsidiario al amparo del artículo 43.1 b) LGT de esta última, esto es, si la Administración al tiempo de acometer derivaciones de responsabilidad a los administradores, en base a lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado 1º del artículo 43 LGT puede o no puede acudir a la regla contenida en el artículo 236.5 LSC.

Y de todo lo expuesto no puede caber duda alguna, no es sólo que la Administración pueda acudir al artículo 236.5 LSC, sino que debe hacerlo, porque es la ley, aunque sea dura, "*dura lex sed lex*", y debe ser cumplida.

Y no se entiende bien que se deban aplicar unas partes del derecho mercantil, y del propio artículo 236 LSC y otras no.

Y no tiene sentido que el acreedor público deba ser de peor condición que el acreedor privado, cuando sufre idéntico fraude; que no pueda aprovechar las cautelas que la experiencia ha demostrado necesarias para atajar el fraude, hasta el punto de darles rango legal.

Y en este sentido, en relación al derecho y obligación que tiene la Administración de aplicar el artículo 236.5 LSC, puede traerse a colación el "derecho a la justa recaudación", tal y como lo formuló por ejemplo el TEAC en la resolución 9493/2015 de 20 de julio de 2018.

5.- Es relevante hacer constar que este Departamento de Recaudación ha interpuesto recurso ordinario de alzada contra la resolución de 28 de enero de 2020, relativa a la reclamación 46-9994-16, en la que el TEAR da los mismos argumentos a los aquí recogidos, porque se trata de un supuesto igual al presente, incluida la persona física declarada responsable, con la única diferencia de que las sociedades deudora principal y administradora son otras distintas.

termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y que se tije como criterio que es conforme a derecho la declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT al representante persona física de la sociedad administradora de otra deudora principal, cuando esta última haya cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas que se encuentren pendientes de pago en el momento del cese, siempre que por parte de ese representante persona física no hubiese hecho lo necesario para su pago o hubiese adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

**CUARTO:** El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) formuló las siguientes alegaciones en el plazo concedido a tal efecto:

#### **1.- Antecedentes de hecho.**

En fecha 23 de junio de 2016, le fue notificado "Acuerdo de declaración y exigencia de responsabilidad tributaria de carácter subsidiaria art. 43. 1 B) LGT", por el que se le declara responsable subsidiario de la sociedad A, S.L., con un alcance de 120.349,32 euros.

Simultáneamente, a la sociedad P, S.L., le fue también notificado "Acuerdo de declaración y exigencia de responsabilidad tributaria de carácter subsidiaria art. 43.1 B) LGT", por el que se le declara responsable subsidiario de la sociedad A, S.L., por la misma deuda y con el mismo alcance de 120.349,32 euros.

P, S.L., fue nombrada administrador único de A, S.L., siendo el ahora recurrido la persona física designada para ejercer las funciones del cargo en representación de ésta.

Frente al citado "Acuerdo de declaración y exigencia de responsabilidad tributaria de carácter subsidiaria art. 43.1 B) LGT", esta parte presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAR, tramitada con el nº46/10037/2016, la cual, fue estimada por entender que en el entonces reclamante no concurría la condición de administrador, dado que dicha condición la ostentaba la sociedad E, S.L., desde 4 de noviembre de 2011 hasta 30 de diciembre de 2013, y, posteriormente, a partir de dicha fecha la sociedad P, S.L.

#### **2.- Motivos de oposición al presente recurso de alzada.**

**I.-** Como se ha dicho en la alegación anterior, en la reclamación económico-administrativa tramitada ante el TEAR, esta parte defendió como causa de nulidad del Acuerdo de declaración de responsabilidad, el incumplimiento del requisito objetivo exigido por el presupuesto de la responsabilidad del artículo 43.1 b) de la LGT, consistente en ostentar la condición de administrador al tiempo del cese, al ser un hecho incontrovertido que la condición de administrador único de la sociedad A, S.L., la ostentaron sucesivamente las sociedades E, S.L., y P, S.L., y no el ahora recurrido, quien únicamente era la persona física designada para el ejercicio de las funciones propias del cargo en representación del administrador persona jurídica.

En el acuerdo de declaración de responsabilidad, la Administración había considerado que la responsabilidad tributaria establecida en el artículo 43.1 b) de la LGT para los administradores de hecho o de derecho se puede extender a las personas físicas que, sin ostentar la condición de administrador, son designadas como representantes de la persona jurídica que ostenta el referido cargo de administrador, sobre la base de que el artículo 236.5 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) establece que *"la persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, estará sometida a los mismos deberes y responderá solidariamente con la persona jurídica administrador"*.

Frente a ello, esta parte defendió que dicha extensión de la condición de responsable a quién no es administrador de hecho ni de derecho de una sociedad es contraria a derecho, en primer lugar, porque el artículo 43.1.b) LGT es muy claro cuando atribuye la condición de responsable al administrador de la sociedad y es obvio que el representante persona física del administrador persona jurídica no es administrador; en segundo lugar, porque la responsabilidad solidaria que establece el artículo 236.5 de la LSC no es una responsabilidad tributaria que pueda ser establecida por los órganos encargados de la aplicación de los tributos, sino que tendrá que ser declarada, en su caso, por la vía civil, si concurren los requisitos legalmente establecidos para ello, cuestión que no compete determinar a la Administración tributaria; y, en tercer lugar, porque la extensión de la condición de responsable a una persona que no ostenta la condición de administrador vulnera la reserva de ley tributaria establecida en el artículo 8 de la LGT, cuya letra c) establece que se regulará en todo caso por ley tributaria, *"la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables"*.

Adicionalmente, desde la perspectiva procedimental, se alegó también que la redacción del artículo 236.5 de la LSC, utilizado por la Administración para justificar la extensión de la responsabilidad a la persona física designada para ejercer las funciones del administrador persona jurídica, es la dada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, fecha posterior a la de los hechos que, en tesis administrativa, determinan la responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT, por lo que en todo caso sería improcedente su aplicación con efectos retroactivos al presente caso, cuestión sobre la que el TEAR tampoco llegó a pronunciarse.

En consecuencia, esta parte defendió que, no ostentando la condición de administrador de A, S.L., no se cumple el requisito objetivo para el nacimiento del presupuesto de hecho de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 b) de la LGT.

**II.-** El TEAR, por su parte, en la resolución aquí recurrida, estima la reclamación acogiendo la tesis del reclamante señalando que *"entiende este Tribunal, sin embargo, que no concurre en la persona del hoy reclamante el requisito de ser administrador de derecho del deudor principal, Dicha condición recae en la mercantil E, SL, por lo que es en consecuencia, esta última como poderdante, quién debe responder frente a la Administración por las actuaciones de su apoderado o persona en la que decidió depositar su confianza nombrándolo como su representante persona física para que le representara y actuase en su nombre y por cuenta de ella"*.

Y frente a la afirmación efectuada en el Acuerdo de declaración de responsabilidad, según la cual, es evidente que *"la sociedad que tenga un administrador persona jurídica, siempre deberá ser "administrada de hecho" por una persona física"*, considera el TEAR que el entonces reclamante no puede ser considerado como administrador de hecho porque *"la figura del administrador de hecho requiere la realización efectiva de la administración de una entidad controlando de hecho la gestión social sin ocupar formalmente el cargo"*, circunstancia que, a juicio del TEAR, no queda probada dado que la Administración *"no realiza ninguna actividad de investigación que permita aseverar que el hoy reclamante era realmente el administrador de hecho"*.

**III.-** En el recurso de alzada presentado por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT no se discute que el ahora recurrido no era administrador de derecho del deudor principal, siendo incontrovertido que el administrador de derecho del deudor principal era primero la sociedad E, S.L., y luego P, S.L. Tampoco se discute que aquel no era el administrador de hecho de la sociedad, entendido como aquella persona que ejerce las funciones de administración sin nombramiento legal que le habilite para ello y así lo reconoce la Administración recurrente en el Fundamento de Derecho SEGUNDO del recurso de alzada.

Es decir, es un hecho incontrovertido en el presente recurso que Don X no era administrador de hecho ni de derecho de A. S.L. la

sociedad deudora principal.

La tesis en la que se sustenta el presente recurso es que, a juicio del órgano administrativo recurrente, la persona física designada para ejercer las funciones propias del cargo por la persona jurídica que es administradora de otra sociedad, pese a no ostentar la condición de administrador de hecho ni de derecho del deudor principal, puede ser declarado responsable subsidiario al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT.

En defensa de su tesis, la Administración recurrente utiliza dos argumentos:

**1º.- Que "la cuestión controvertida de si el representante persona física de una sociedad que es administradora de otra puede ser declarado responsable de la segunda ya ha sido tratada y resuelta en vía económico-administrativa y judicial".**

La recurrente considera que esta cuestión ha sido tratada y resuelta por el TEAC en su resolución de 24 de marzo de 2009 (RG 3191-08) -confirmatoria de la resolución del TEAR de Madrid de 20 de junio de 2007, (reclamación nº 28/4289/2004)-, la cual, a su vez, fue confirmada por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2010 (recurso nº 182/2009). Frente a esta sentencia se interpuso el recurso de casación para unificación de doctrina nº 4402/2011, el cual fue inadmitido por Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2012.

No ha podido esta parte contrastar el contenido de las citadas resoluciones del TEAC y del TEAR de Madrid, ya que no están publicadas en la recopilación de resoluciones que consta en la página web de la Agencia Tributaria. No obstante, a la vista de la citada Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2010 y de la posterior Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2012, esta parte considera que la cuestión aquí planteada dista mucho de haber sido resuelta por las citadas resoluciones y sentencias por las siguientes razones:

i) De los antecedentes de hecho que constan en las citadas sentencias, no consta que en el caso resuelto en ellas se declarara responsable a la sociedad que ostentaba la condición de administradora de derecho, sino únicamente a la persona física designada para ejercer las funciones del cargo de administrador, a diferencia del presente caso donde la Administración ha declarado la responsabilidad del artículo 43.1 b) de la LGT de forma simultánea a la sociedad que ostenta la condición de administradora de derecho y a la persona física designada para ejercer las funciones del cargo de administrador, la aquí recurrente. Esta forma de exigir la responsabilidad de forma solidaria a la persona jurídica administradora de derecho y a la persona física designada por ésta para el ejercicio de las funciones del cargo supone una diferencia muy sustancial con el caso contemplado en las citadas resoluciones y sentencias.

ii) En el caso planteado en las citadas resoluciones y sentencias, la persona jurídica que ostentaba la condición de administradora de derecho era no residente en España, circunstancia que pudo justificar que la Administración tributaria se dirigiera a la persona física designada por ésta para el ejercicio de las funciones del cargo que sí era residente en España. No puede, por tanto, trasladarse el contenido de estas resoluciones y sentencias al presente caso, ni sirven éstas para justificar la tesis de la recurrente, dado que, como se ha dicho, en el caso aquí contemplado la Administración tributaria está exigiendo la responsabilidad del artículo 43.1 b) de la LGT simultáneamente al administrador de derecho y a la persona física designada por ésta para el ejercicio de las funciones del cargo.

iii) La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2010, admite sólo de forma implícita la declaración de responsabilidad a la persona física sin explicar los motivos de su decisión, ya que no existe una contestación expresa a la alegación que sobre esta cuestión se planteó en la demanda, tal y como se desprende del primer párrafo del Fundamento de Derecho PRIMERO de la sentencia, por lo que se desconoce en qué medida la decisión está basada más en las particularidades del caso (en particular, (i) en el hecho de que la sociedad administradora era no residente; y (ii) en la actuación de la persona física como administrador de hecho, tal y como literalmente se afirma en Fundamento de Derecho TERCERO de la sentencia) que en la elaboración de una doctrina sobre la cuestión de fondo que trascienda del caso y pueda ser de general aplicación.

iv) El Tribunal Supremo inadmitió el recurso de casación para unificación de doctrina por razones procesales, por lo que no ha llegado a fijarse jurisprudencia al respecto.

**2º.- La Administración tributaria puede acudir a la regla contenida en el artículo 236.5 LSC a la hora de acometer derivaciones de responsabilidad de los administradores, lo cual, justifica por las siguientes razones:**

2.1.- "La necesidad para el derecho tributario de no apartarse del derecho mercantil", con base en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2008 (casación para unificación de doctrina nº 40/2004).

Este razonamiento carece de engarce lógico entre su premisa y su conclusión, es inconsistente. El hecho de que esta sentencia - que, en unificación de doctrina, establece como jurisprudencia que la responsabilidad del artículo 40.1, 2º párrafo de la LGT de 1963, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, no es objetiva, sino que *"precisa de una concreta conducta obstativa para el pago de las deudas tributarias"*-, utilice como argumento que *"otra interpretación sería separarse de la regulación mercantil, que fue la que ha seguido siempre la Ley General Tributaria, si bien en este caso la reforma de 1985 se anticipó a la normativa general"*, es simplemente eso, un argumento esgrimido en apoyo de una determinada interpretación de la normativa tributaria. Pero que el Tribunal Supremo utilice la normativa mercantil como criterio de interpretación de la normativa tributaria no permite deducir, con arreglo a las reglas de la lógica, que los supuestos de responsabilidad de los administradores tipificados en la normativa mercantil y no en la normativa tributaria puedan ser automáticamente trasladados al ámbito tributario, de tal forma que los órganos encargados de la aplicación de los tributos puedan aplicar indistintamente unos u otros.

2.2.- La supletoriedad del derecho privado según el artículo 7.2 de la LGT con base en la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 8ª, de 22 de enero de 2020 (casación nº 1159/2015).

Cabe señalar que la cita de la referida sentencia sólo puede deberse al hecho de que en ella, al socaire de una controversia relativa a si la cesión de créditos de naturaleza jurídico-administrativa, sobre la que *"no está prevista por la ley con alcance general y, desde luego, no lo está para el crédito a ser indemnizado en virtud de responsabilidad patrimonial de la Administración, en cualquiera de sus modalidades...; [las normas del] Derecho Privado son supletoriamente aplicables en cualquier situación regida por el Derecho Administrativo en la que no haya una norma legal o reglamentaria que contemple el correspondiente supuesto de hecho"*, se cita el artículo 7 de la LGT como ejemplo de supuesto en el que el legislador ha querido que el Derecho Privado opere como supletorio en situaciones regidas por el Derecho Administrativo.

Y es que, efectivamente, el artículo 7.2 de la LGT establece que *"tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común"*; pero el derecho supletorio sólo está llamado a intervenir cuando existe una laguna legal en una determinada rama del derecho y resulta obvio a todas luces que el derecho tributario contiene una regulación completa y detallada de los presupuestos habilitantes para la exigencia de responsabilidad a los administradores de sociedades por deudas tributarias de éstas con un determinado y concreto alcance, que es el que el legislador ha querido establecer, lo que hace innecesario e impide la aplicación de derecho supletorio alguno.

Por otro lado, resulta más que discutible que dentro del concepto de "derecho común" al que se refiere el artículo 7.2 de la LGT pueda entenderse incluida la ley reguladora de las sociedades de capital, la cual, tiene por finalidad regular una materia específica y concreta, no la realidad jurídica en todas sus facetas y aspectos, que es la función del denominado derecho común, que en nuestro ordenamiento jurídico únicamente se atribuye al Código Civil. Téngase en cuenta que la función supletoria del derecho común en el derecho tributario es residual respecto del derecho administrativo porque, como también señala la citada sentencia del Tribunal Supremo, "no hay que olvidar que el Derecho Administrativo corresponde a un orden jurisdiccional diferenciado y que se funda en determinados principios que son nitidamente distintos de los propios del Derecho Privado".

En consecuencia, cabe rechazar la primera conclusión a la que llega la Administración recurrente según, la cual, "quiere el legislador que el derecho mercantil se reciba supletoriamente del derecho tributario".

### 2.3.- La responsabilidad del artículo 43.1 b) de la LGT es una mera manifestación de la acción individual de responsabilidad por daño del artículo 236 LSC.

Esta parte no discute que la responsabilidad del artículo 43.1 b) de la LGT y la regulada en la normativa mercantil deriven en ambos casos del deber general de diligencia de los administradores pero, como la propia Administración recurrente reconoce, cuando dicha falta de diligencia "la sufre el acreedor privado su remedio está en el artículo 236 LSC, y cuando la sufre el acreedor público, la solución se halla en el artículo 43.1 b) de la LGT", por lo que de la misma forma que un acreedor privado no puede utilizar el artículo 43.1 b) de la LGT para exigir la responsabilidad al administrador de una sociedad, el acreedor público tampoco puede acudir al artículo 236 de la LSC. En definitiva, cada sector del ordenamiento jurídico tiene su propia regulación estableciendo unos determinados requisitos para exigir la responsabilidad que son los que el legislador ha querido establecer.

### 2.4.- La doctrina del TEAC sobre la "inversión del onus probandi" procedente del artículo 236.1, 2º párrafo, de la LSC, aplicada al supuesto de responsabilidad del artículo 43.1 a) LGT, conlleva que también se pueda trasladar al supuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT la responsabilidad solidaria de la persona física designada para ejercer las funciones del cargo del administrador persona jurídica del artículo 236.5 de la LSC.

A juicio de esta parte, este razonamiento vuelve a carecer de engarce lógico y consistencia entre la premisa de la que parte y su conclusión, y no justifica que la Administración tributaria pueda aplicar el supuesto de responsabilidad regulado en el artículo 236.5 de la LSC (y no establecido en la LGT) por dos razones:

- Primera, porque lo que hace el TEAC en las resoluciones que se citan en el recurso de alzada es una determinada interpretación del presupuesto habilitante de la responsabilidad regulada en el artículo 43.1 a) de la LGT, según la cual, este precepto traslada al administrador la carga de la prueba de haber realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, de no haber consentido el incumplimiento por quién de ellos dependan o de no haber adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, y para ello se inspira en la regulación de la responsabilidad de los administradores en la esfera mercantil, en la que el artículo 236.1, 2º párrafo, de la LSC regula específicamente esa inversión de la carga de la prueba. Cuestión muy distinta de lo que pretende el recurrente, que es la aplicación directa en el ámbito tributario de un supuesto de responsabilidad que no está recogido en la normativa tributaria sino en la norma mercantil.

Por esta razón, a la pregunta que enuncia la recurrente en su escrito de alegaciones "¿qué partes de la ley se pueden aplicar, y por qué unas partes sí y otras no?", la respuesta es sencilla: El TEAC no está aplicando en la esfera tributaria el artículo 236.1, 2º párrafo, de la LSC, sino aplicando un supuesto de responsabilidad establecido en el artículo 43.1 a) de la LGT para cuya interpretación se inspira en la norma mercantil, lo cual es muy distinto que pretender aplicar en el ámbito tributario un supuesto de responsabilidad que la normativa tributaria no contempla.

- Y segunda, porque la premisa de la que parte el razonamiento de la recurrente, -es decir, la aplicación de la doctrina del TEAC sobre la "inversión del onus probandi" al supuesto de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT- además de no referirse al supuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT (que es el aquí controvertido), ni siquiera es una cuestión pacífica, habiéndose pronunciado en sentido contrario el propio TEARCV y diversos TSJ, y sin que la jurisprudencia existente hasta la fecha del Tribunal Supremo sobre esta cuestión sea del todo concluyente, todo lo cual, debilita aún más la conclusión a la que llega la recurrente.

### 2.5.- El criterio de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sección 7ª, de 22 de enero de 2020 (recurso nº 283/2018).

A juicio de la Administración recurrente, el criterio establecido por esta sentencia supone "el fin de las polémicas" y "el broche final para toda esta cuestión que nos viene ocupando". Y, sin embargo, tras la lectura y análisis de la referida sentencia, esta parte observa con perplejidad que en la misma no fue objeto de debate la cuestión relativa a la posibilidad de aplicar en el ámbito tributario el régimen de responsabilidad establecido en el artículo 236.5 de la LSC para las personas físicas designadas para ejercer las funciones propias del administrador persona jurídica.

Si bien de los antecedentes de hecho parece deducirse que la Administración tributaria declaró responsable por el artículo 43.1 b) de la LGT a la persona física designada para ejercer las funciones del cargo del administrador persona jurídica en lugar de a ésta, lo cierto es que el demandante no cuestionó que dicha posibilidad no estaba amparada por el artículo 43.1 b) de la LGT, por no tener la condición de administrador de hecho ni de derecho del deudor principal, por lo que, evidentemente, la sentencia no se pronuncia sobre dicha cuestión. Difícilmente puede entenderse zanjada una cuestión jurídica como la presente por una sentencia que no se pronuncia sobre ella.

Por otro lado, en el caso contemplado por la sentencia, la Administración declaró responsable a la persona física designada para ejercer las funciones del cargo del administrador persona jurídica en lugar de a ésta, cuestión sustantivamente diferente a la del presente caso, en el que la Administración declaró responsables simultáneamente al administrador de derecho persona jurídica y a la persona física designada por éste para ejercer las funciones del cargo. Y aunque tampoco se diga expresamente, en los antecedentes de hecho que constan en la sentencia y en el conjunto de su contenido, subyace la idea de que la persona física (designada para ejercer las funciones del cargo del administrador persona jurídica) declarada responsable, podría haber actuado en la práctica como administrador de hecho, circunstancia que, como señaló el TEAR en la resolución aquí recurrida (y no ha sido cuestionado por la Administración recurrente), no quedó probada en el presente caso, dado que la Administración "no realiza ninguna actividad de investigación que permita aseverar que el hoy reclamante era realmente el administrador de hecho".

**IV.-** En conclusión, la extensión de la condición de responsable a la persona física designada para ejercer las funciones del cargo del administrador persona jurídica es contraria a derecho. El artículo 43.1.b) LGT es muy claro cuando atribuye la condición de responsable al administrador de hecho o de derecho de la sociedad y es obvio que el representante persona física del administrador persona jurídica no es administrador.

La responsabilidad solidaria que establece el artículo 236.5 de la Ley de Sociedades de Capital no es una responsabilidad tributaria que pueda ser establecida por los órganos encargados de la aplicación de los tributos, sino que tendrá que ser declarada en su caso por la vía civil, si concurren los requisitos legalmente establecidos para ello, si así lo reclama un acreedor

privado, cuestión que no compete determinar a la Administración tributaria.

Además, dicha extensión de la condición de responsable a una persona que no ostenta la condición de administrador de hecho ni de derecho vulnera la reserva de ley tributaria establecida en el artículo 8 de la LGT, cuya letra c) establece que se regulará en todo caso por ley, "la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables".

De esta forma, sólo la ley tributaria puede determinar quién puede tener la consideración de responsables que, en el caso del artículo 43.1 b) de la LGT, se circunscribe a quienes ostentan la condición de administrador de hecho o de derecho del deudor principal, sin que pueda extenderse dicha condición a personas distintas por una ley no tributaria.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO:** La cuestión controvertida consiste en determinar si es conforme a derecho la declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT al representante persona física de la sociedad administradora de otra deudora principal, cuando esta última haya cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas que se encuentren pendientes de pago en el momento del cese, siempre que ese representante persona física no hubiese hecho lo necesario para su pago o hubiese adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

A juicio de la oficina gestora y del Director recurrente el representante persona física de una sociedad que es administradora de otra puede ser declarado responsable subsidiario de las deudas de esta última (deudora principal) al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT. Y es que en su opinión la normativa mercantil, concretamente el artículo 236.5 del TRLSC, equipara a la condición de administrador a la persona física que ejerce las funciones propias del cargo en representación de la persona jurídica administradora.

Señala, en efecto, la oficina gestora en el acuerdo de declaración de responsabilidad, tras reproducir el apartado 5 del artículo 236 del TRLSC según la redacción dada por la Ley 31/2014, que "De lo anterior se desprende que la normativa mercantil equipara a la condición de administrador, a la persona física que ejerce las funciones propias del cargo en representación de la persona jurídica administradora, exigiéndole el cumplimiento de los mismos requisitos legales que a los administradores, con sometimiento a los mismos deberes y, de forma solidaria, al mismo régimen de responsabilidad que esta".

El Director recurrente, por su parte, señala que no se trata de demostrar si el declarado responsable era administrador de hecho en el sentido habitual -circunstancia negada por el TEAR por falta de actividad probatoria por parte de la Administración-, sino de determinar si la Administración al tiempo de acometer derivaciones de responsabilidad a los administradores, en base a lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado 1º del artículo 43 LGT puede o no puede acudir a la regla contenida en el artículo 236.5 LSC.

El Director defiende su postura, en síntesis, con los argumentos siguientes:

(i) Tanto en la vía económico-administrativa como en la judicial se ha admitido la declaración del representante persona física de una sociedad que es administradora de otra como responsable subsidiario de las deudas de esta última (deudora principal). Cita, a estos efectos, la resolución de este Tribunal Central de 24 de marzo de 2009 (RG 3191-08) confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2010 (rec. nº 182/2009).

(ii) El carácter supletorio que en virtud del artículo 7 de la LGT tiene el artículo 236.5 del TRLSC permite a la Administración declarar responsable subsidiario al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT al representante persona física de la persona jurídica administradora de la sociedad deudora principal por las obligaciones tributarias pendientes de esta última.

(iii) La doctrina reiterada de este Tribunal Central admitiendo para las responsabilidades del artículo 43.1.a) de la LGT la aplicación de la regla de inversión de la carga de la prueba (onus probandi) contenida en el artículo 236.1 párrafo 2º del TRLSC haría difícilmente aceptable que no se permitiera al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT la extensión de la responsabilidad al representante persona física de la mercantil administradora por aplicación de lo dispuesto en el artículo 236.5 del TRLSC, dado que el artículo 7 de la LGT no hace distinciones al habilitar la aplicación supletoria del ordenamiento civil y mercantil.

(iv) Este ha sido el criterio seguido por la Audiencia Nacional en su sentencia de 22 de enero de 2020 (rec. nº 283/2018).

**TERCERO:** Respecto de los responsables subsidiarios el artículo 43.1.b) de la LGT establece:

"Artículo 43. Responsables subsidiarios

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 hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago."

Por su parte, el artículo 236 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), ubicado en el Capítulo V (La responsabilidad de los administradores) del Título VI (La administración de la sociedad), dispone en su redacción actual:

"Artículo 236. Presupuestos y extensión subjetiva de la responsabilidad

1. 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.

La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales.

2. 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.

3. 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.

4. Cuando no exista delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados, todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores serán aplicables a la persona, cualquiera que sea su denominación, que tenga atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad, sin perjuicio de las acciones de la sociedad basadas en su relación jurídica con ella.

5. La persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, estará sometida a los mismos deberes y responderá solidariamente con la persona jurídica administrador."

La redacción del apartado 5 del artículo 236 del TRLSC fue dada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo.

A la figura de la persona jurídica administradora se refería el artículo 143.1 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM), aprobado mediante el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, al disponer que:

"Artículo 143. Nombramiento de administrador persona jurídica

1. En caso de administrador persona jurídica, no procederá la inscripción del nombramiento en tanto no conste la identidad de la persona física que aquélla haya designado como representante suyo para el ejercicio de las funciones propias del cargo."

La regulación del administrador persona jurídica se elevó a rango legal con la Ley 25/2011, de 1 de agosto, que añadió el artículo 212.bis al TRLSC en los términos siguientes:

"Artículo 212 bis. Administrador persona jurídica

1. En caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo."

La utilización de esta figura de la persona jurídica administradora suele obedecer a razones económicas (racionalización de costes, eficiencia de los recursos) u organizativas, pero es cierto también que puede ser utilizada como mecanismo de elusión de la responsabilidad propia del cargo de administrador. Antes de la entrada en vigor de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, los únicos mecanismos para exigir la responsabilidad civil directa y personal al representante de la persona jurídica administradora eran la teoría del levantamiento del velo y la acreditación de su condición de administrador de hecho, pero estos medios tampoco solucionaban plenamente el problema por las dificultades del demandante para probar tales situaciones.

La Ley 31/2014 ha puesto fin a este problema porque el representante responde solidariamente con la persona jurídica administradora. Esta regla de la solidaridad constituye un medio eficaz para disuadir de la utilización espuria de la figura de la persona jurídica administradora y, al mismo tiempo, mejora la posición jurídica del demandante porque no debe probar la condición de administrador de hecho del representante y porque añade otro patrimonio en garantía de su indemnización.

**CUARTO:** Para dar respuesta a la cuestión controvertida hemos de recordar en primer término lo dispuesto en el artículo 8.c) de la LGT, a cuyo tenor:

"Artículo 8. Reserva de Ley Tributaria

| Se regularán en todo caso por Ley:

| c) **La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta Ley y de los responsables."**

El citado precepto establece, pues, que la determinación de los responsables tributarios ha de hacerse mediante ley formal. Y dicha ley debe ser una ley tributaria, tal como se desprende del propio título del precepto: "Reserva de Ley Tributaria".

No cabe, por tanto, inferir la responsabilidad tributaria del representante persona física de la persona jurídica administradora por las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad deudora principal a partir de lo dispuesto en la normativa mercantil y, por ende, de lo dispuesto en el artículo 236.5 del TRLSC. No puede extenderse, en consecuencia, la condición de responsable tributario conforme al artículo 43.1.b) de la LGT al representante persona física de la persona jurídica administrador por el mero hecho de que el artículo 236.5 del TRLSC le considere responsable solidario junto con esta última. Y es que, como hemos indicado, sólo la ley tributaria puede determinar quiénes son los responsables.

Serán, pues, responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias devengadas de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades 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, exclusivamente los administradores de hecho o de derecho de las mismas, pues así lo dispone la LGT en su artículo 43.1.b).

Sentado lo anterior, el carácter supletorio de los preceptos del derecho común a que alude el artículo 7.2 de la LGT -que invoca en su favor el Director recurrente para extender la responsabilidad del artículo 43.1.b) de la LGT al representante persona física de la persona jurídica administrador-, tendría sentido si existiera una laguna legal en la determinación de los responsables por parte del ordenamiento tributario, cosa que no sucede en la medida en que el precepto citado establece con claridad que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los "administradores de hecho o de derecho".

Ahora bien, la figura del administrador de una persona jurídica es un concepto regulado por la normativa mercantil. Por ello, la referencia a los administradores de hecho o de derecho -como potenciales responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias pendientes de pago de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades- contenida en el artículo 43.1.b) de la LGT, obliga a examinar tales figuras desde la perspectiva del Derecho mercantil. De este modo, habremos de analizar si al representante persona física de la persona jurídica administrador se le puede calificar como "administrador de hecho o de derecho" por la normativa mercantil pues sólo si se diera tal circunstancia se le podría derivar la responsabilidad.

El Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, en sentencia de 1 de marzo de 2018 (rec. casación 1878/2015) establece que las personas físicas representantes de personas jurídicas administradoras de sociedades no pueden ser declaradas administradores de hecho. Dice, en efecto, la sentencia que "por definición, las personas físicas representantes de personas jurídicas administradoras de unas sociedades no pueden ser calificadas de administradores de hecho, pues precisamente desarrollan las funciones de su cargo con arreglo a una representación expresamente prevista en la ley".

Aunque esta sentencia se refiere a situaciones anteriores a la modificación del artículo 236 del TRLSC por la Ley 31/2014, en cuyo apartado 3 se regula actualmente el concepto de administrador de hecho al señalar que "tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeña sin título, con un título válido o extinguido, o con

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", entendemos que lo dicho en ella es plenamente predicable con la nueva redacción toda vez que no cabe englobar al representante persona física de la persona jurídica administrador en tal concepto.

A estos efectos, no puede perderse de vista lo dispuesto en el artículo 143.1 del Reglamento del Registro Mercantil, a cuyo tenor "En caso de administrador persona jurídica, no procederá la inscripción del nombramiento en tanto no conste la identidad de la persona física que aquélla haya designado como representante suyo **para el ejercicio de las funciones propias del cargo**".

También ha de recordarse la resolución de la Dirección General del Registro y del Notariado, de 3 de junio de 1999, en cuya virtud el representante persona física es aquella persona natural que ha sido designada por la persona jurídica administradora de una sociedad de capital para que, en su nombre [en el de la persona jurídica administradora] y con carácter permanente, pueda desempeñar por sí sola todas las funciones inherentes al cargo conferido.

El artículo 212.bis.1 del TRLSC regula en la actualidad la figura del administrador persona jurídica desde la Ley 25/2011, de 1 de agosto, en los términos siguientes: "En caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que ésta designe a una sola persona natural **para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo**".

Conforme a estas disposiciones la persona física designada como representante lo es para el ejercicio permanente de todas las funciones propias del cargo de administrador.

No cabe duda, por tanto, de que el representante persona física no actúa sin título ni con un título nulo o extinguido. Tampoco ejerce las funciones propias de administrador con un título distinto al que le permite ejercerlas sino con un título, el de representante designado por la persona jurídica administrador, expresamente conferido para el ejercicio permanente de tales funciones. Así pues, no puede ser calificado como administrador de hecho.

Tampoco cabe calificar al representante persona física como administrador de derecho pues el titular del cargo de administrador, válidamente elegido por la Junta General de la sociedad administrada e inscrito en el Registro Mercantil, es el ente moral.

No obstante, teniendo en cuenta que: (i) la persona jurídica administrador ha de actuar necesariamente, en tanto que ente moral, a través de una persona física y (ii) la persona física representante es designada por aquélla para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador, debe reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, está sometida a los mismos deberes y responde solidariamente con la persona jurídica administrador, cabe concluir que la normativa mercantil equipara a efectos jurídicos a la persona jurídica administrador con su representante persona física.

El planteamiento señalado es el que subyace en la resolución de este Tribunal Central de 24 de marzo de 2009 (RG 3191-08) citada por el Director recurrente. Dicha resolución confirmaba a su vez la resolución dictada en 20 de junio de 2007 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (RG 28/4289/04 y 4290/04) y se refería a un supuesto en que era aplicable el artículo 40.1 de la LGT/1963, artículo que, frente al actual artículo 43.1.b) de la LGT, no distinguía entre administradores de derecho y administradores de hecho, disponiendo en su párrafo segundo: "Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas". La resolución del TEAR confirmó la declaración de responsabilidad subsidiaria del representante persona física del administrador persona jurídica, señalando en su Fundamento de Derecho Tercero lo siguiente:

*TERCERO: El reclamante alega, en primer lugar, que no se da en su caso el segundo de los requisitos mencionados para que proceda la atribución de responsabilidad pues en él no concurre la cualidad de administrador de la sociedad deudora. Con relación a esta alegación hay que señalar que, en principio y como ha declarado el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 28 de octubre de 2004 (R.G. 7534/03), en aplicación del art. 40.1 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 10/1985, el ejercicio de amplias facultades por apoderamiento expreso del administrador único de una sociedad, y el ejercicio de hecho de las mismas, no puede equipararse a la situación jurídica definida en las leyes como la propia de administrador, al no reconocersele en ningún momento el carácter de administrador de la sociedad ni tener poder de sustitución de las facultades del administrador, y ello impide lo que sería una extensión analógica de la condición de sujeto responsable subsidiario que establece el citado art. 40.1 de la Ley General Tributaria (aplicable en el caso resuelto en esa resolución del Tribunal Central y en la presente reclamación) por prohibirlo tanto el art. 8º de esa misma Ley como el principio general de derecho de "odiosa sunt restringenda".*

*Ahora bien, en el presente caso, en el Registro Mercantil de la entidad "XXX S.A." consta, y así se indica en el acuerdo recurrido, la designación del reclamante como representante del administrador único "YYY S.A." a los efectos del art. 143 del Reglamento del Registro Mercantil, en su redacción conforme al Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, a cuyo tenor: "En caso de administrador persona jurídica, no procederá la inscripción del nombramiento en tanto no conste la identidad de la persona física que aquélla haya designado como representante suyo para el ejercicio de las funciones propias del cargo". En la misma inscripción registral se hace constar que el reclamante acepta su nombramiento y manifiesta no hallarse incurso en incompatibilidad legal alguna y especialmente en ninguna de las establecidas en la Ley 25/1983, de 26 de diciembre (modificada por la Ley 9/1991, de 22 de marzo).*

*De ello se desprende que, aunque al reclamante se le califique en el acuerdo impugnado como administrador "de hecho", esta calificación no desvirtúa la procedencia de la derivación de responsabilidad pues al haber sido designado como representante de la sociedad administradora única de "XXX S.A.", como también se señala en dicho acuerdo, para el ejercicio de las funciones propias del cargo de Administrador, sustitúa en dichas funciones al Administrador único, que evidentemente al ser una persona jurídica no las podía ejercer por sí mismo, y no ejercía las funciones de Administrador de la Sociedad deudora por un mero apoderamiento voluntario del administrador único, sino por exigencia de la legislación aplicable. Por tanto, a él le correspondía de modo directo realizar o promover la disolución y liquidación de la entidad mercantil una vez cesada en su actividad, y, en consecuencia, habiendo sido por lo menos negligente en el cumplimiento de esa obligación, es procedente la derivación de responsabilidad de que se trata."*

Resolución confirmada por este Tribunal Central en resolución de 24 de marzo de 2009 (RG 3191-08), señalando: (la negrita es añadida):

*CUARTO.- En este caso concreto se da el segundo de los supuestos de responsabilidad previstos en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, ya que concurren los requisitos exigidos para ello: 1) la cesación de hecho de actividad de la deudora principal teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes, dado que en contra de lo alegado, las últimas autoliquidaciones presentadas por la deudora principal corresponden al ejercicio 1997, que conforme al modelo 190 de retenciones por IRPF la sociedad no tiene trabajadores desde 1995, que no hay reflejo de operación alguna desde 1997, que no tiene bienes inmuebles en los cuales pueda desarrollar la actividad, ni presenta autoliquidaciones de retenedores en arrendamientos, y su hoja del Registro Mercantil se encuentra cerrada por la no presentación de las cuentas anuales; y 2) la condición de administrador del interesado al tiempo del cese, tal y como acertadamente señaló el Tribunal de instancia, de conformidad con el artículo 143 del Reglamento del Registro Mercantil, en su redacción dada por el Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre.*

Impugnada esta última en vía contencioso-administrativa, la Audiencia Nacional dictó sentencia en 20 de diciembre de 2010 (rec. nº 182/2009) confirmando la resolución de este Tribunal Central, señalando lo siguiente (la negrita y el subrayado son nuestros):

**TERCERO: Debe destacarse que la deuda que se deriva al actor en su condición de administrador, o de representante a los efectos en debate de la sociedad administradora única de la deudora principal, proviene de autoliquidaciones en concepto de retenciones IRPF e IVA, ejercicios 3T/94, 4T/94 y 1T/95, en ambos casos. Y ha de resaltarse que figura en las actuaciones que el hoy actor, Sr. ... , como antes se puso de manifiesto, fue designado representante de la empresa portuguesa E, S.A., administradora única de la entidad deudora M, S.A., constando así en el Registro Mercantil, en inscripción en la que acepta su nombramiento, con lo que actuaba como administrador de hecho en nombre de aquella empresa, la cual obviamente no podía actuar por sí misma como persona jurídica, aun cuando el administrador de derecho de la misma fuese otra persona; y ello de plena conformidad con lo dispuesto por el art. 143 del Reglamento del Registro Mercantil , en la redacción dada por el Real Decreto 1579/89, a cuyo tenor literal: "En caso de administrador persona jurídica, no procederá la inscripción del nombramiento en tanto no conste la identidad de la persona física que aquella haya designado como representante suyo para el ejercicio de las funciones propias del cargo".**

El interpuesto recurso de casación para unificación de doctrina 4402/2011 ante el Tribunal Supremo, fue inadmitido a trámite por sentencia de 29 de noviembre, si bien, a los efectos del presente recurso, interesa reproducir, lo siguiente (la negrita es nuestra):

**SEGUNDO. - La representación procesal de D. ... encabeza lo que califica como primero, pero en realidad es único motivo, de la siguiente forma: "Falta de los requisitos exigidos para la imputación de responsabilidad al mismo; representantes que no ostenta la condición de administrador de la sociedad deudora ni tiene facultades para instar y/o promover la disolución o liquidación de ésta; exigencia legal de prueba que como apoderado, o mejor dicho como "administrador de facto" hubiera podido intervenir en evitar la generación de la deuda; inexistencia; nulidad del acuerdo". Parte el recurrente, como hechos que considera no controvertidos en el proceso, de que la sociedad XX, S.A., acordó, en 9 de junio de 1994, designar como administrador único a la sociedad portuguesa YY, S.A. la cual a su vez, estaba administrada por D. ...., por lo que el Sr. ... "no era más que un simple apoderado, ello a efectos de lo dispuesto en el art.143 del Reglamento del Registro Mercantil , exigiéndose para su inscripción en el Registro Mercantil que dicho <> ostente un poder de la persona jurídica administradora". A partir de lo expuesto, el recurrente argumenta que para derivar la responsabilidad a quien es "administrador de hecho o de facto" se requiere probar que hubiera podido intervenir en evitar la generación de la deuda tributaria, por lo que no habiéndose producido la expresada circunstancia, no puede admitirse una extensión analógica de la condición de sujeto responsable subsidiario que establece el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria . A ello se añade que la sentencia no ha ponderado suficientemente la existencia de otro administrador de "derecho con poderes para la gestión de la mercantil deudora" Como se expuso, en los Antecedentes, se alegan como sentencias de contradicción, las dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de la Región de Murcia, de 17 de diciembre de 2003 (recurso contencioso-administrativo número 1122/2000 ) y de la Comunidad Valenciana, 25 de noviembre de 2002 (recurso contencioso-administrativo número 604/2000 ).**

(...)

**CUARTO. - Pues bien, en el presente caso, no concurre la necesaria identidad fáctica y, en todo caso, existe una apreciación probatoria diferente por parte de las Salas de instancia, que impide tener por cumplido los presupuestos de esta modalidad casacional, antes referida.**

**La sentencia impugnada contempla un supuesto de administrador persona jurídica que nombra a un representante suyo para que ejerza aquella función. De ahí que atribuya al recurrente "la condición de administrador o de representante ...de la sociedad administradora única de la deudora principal" y si bien también emplea la expresión "administrador de hecho", es para contraponerlo con el administrador persona jurídica, pero sin que ello suponga la atribución al recurrente de la consideración de apoderado. Es más, la sentencia transcribe el artículo 143 del Reglamento del Registro Mercantil , en el que se subordina la inscripción de un administrador persona jurídica a que conste la identidad de la persona física que haya sido como representante suyo "para el ejercicio de las funciones propias del cargo". De esta forma, se sigue el criterio de la Dirección General de los Registros y del Notariado, que en Resolución de 18 de mayo de 2012, tiene declarado que "es doctrina reiterada de este Centro Directivo (resoluciones de 11 de marzo de 1991, 3 de junio de 1999 y 22 de septiembre de 2010 ) que la figura del administrador persona jurídica precisa que el conjunto de las funciones que como tal le corresponden sean ejercitadas por una única persona física que sea designada al efecto con carácter permanente. Sólo a esta persona le corresponde el ejercicio de esas funciones..." Expuesta la argumentación de la sentencia impugnada, la falta de identidad se hace patente. En efecto, ante todo, ninguna de las sentencias de contraste contempla la actuación de una persona física como representante de un administrador persona jurídica, lo que ya sería suficiente para declarar la inadmisión del recurso interpuesto. Pero además, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, correspondiente al recurso contencioso-administrativo número 1122/2000 se refiere a un supuesto en el que la sentencia niega la condición de administrador de quien alegó ser solo apoderado y no tener conocimiento de la existencia del poder, declarando que "no está acreditado que el actor haya utilizado una sola vez dicho poder, ni que de facto actuara como tal administrador". Y en lo que respecta a la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Comunidad Valenciana, correspondiente al recurso contencioso-administrativo número 604/2000, se limita a señalar que "la circunstancia de que hubiera otro administrador social con poderes de gestión de la mercantil, entiende la Sala que no ha sido ponderada suficientemente y, así, debe observarse como de tal circunstancia cabría inferir la consecuencia de que el demandante no tuvo oportunidad de realizar las actuaciones u omisiones que han dado lugar a la responsabilidad que la pretende derivar y exigir", añadiendo que "la derivación del artículo 40... no puede implicar el que...sea totalmente automática, sin consideración de circunstancia alguna ponderable..." Por lo expuesto, procede la inadmisión del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto. "**

En consecuencia, la equiparación que la normativa mercantil hace entre la persona jurídica administrador y el representante persona física designado por ella permite concluir que sí cabe exigir al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT la responsabilidad tributaria subsidiaria del representante persona física de la persona jurídica administrador por las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad deudora principal siempre que no hubiese hecho lo necesario para su pago o hubiese adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda ESTIMARLO EN PARTE y unificar criterio en el sentido siguiente:

La equiparación que la normativa mercantil hace entre la persona jurídica administrador y el representante persona física designado por ella permite concluir que sí cabe exigir al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT la responsabilidad tributaria subsidiaria del representante persona física de la persona jurídica administrador por las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad deudora principal siempre que no hubiese hecho lo necesario para su pago o hubiese adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

