



**CUADERNOS DE DEFENSA
TRIBUTARIA**

**Los administradores
sociales y su
responsabilidad:
interacción de los
aspectos fiscales,
mercantiles y penales**

Fecha de edición: 15 de febrero de 2019

Esta monografía de la Colección
CUADERNOS DE DEFENSA TRIBUTARIA
es una obra editada por
Francis Lefebvre
bajo la coordinación de
Ana M^a Juan Lozano
(*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València*)

ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ
Inspector de Hacienda del Estado

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 34,32 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17544-68-3
Depósito legal: M-7456-2019
Impreso en España por Printing'94
C/ Orense, 4 (2^a planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	nº marginal
Introducción	100
Capítulo 1. Supuestos específicos de responsabilidad que incluyen la condición de administrador como presupuesto necesario	200
A. Supuestos de la LGT art.43.1.a	210
B. Supuestos del LGT art.43.1.b	450
C. Supuestos de la LGT art.43.1.c	500
D. Supuestos de la LGT art.43.2	675
Capítulo 2. Supuestos de responsabilidad del administrador por acción u omisión sin que su condición como tal sea presupuesto necesario establecido en la ley	710
A. Supuestos de la LGT art.42.1.a	715
B. Supuestos de la LGT art.42.1.b	760
C. Supuestos de la LGT art.42.2	790
D. Supuestos de la LGT art.43.1.g y h	925
Capítulo 3. Apunte sobre determinadas normas sustantivas y procedimentales	950
1. Marco legal básico	955
2. Reserva de ley	965
3. Carácter de la responsabilidad	975
4. Alcance de la responsabilidad	980
5. Reducción de las sanciones	985
6. Procedimiento <i>ad hoc</i> para la declaración de responsabilidad	1000
7. Recursos y reclamaciones económico-administrativas ..	1005
8. Medidas cautelares	1010

	Página
Tabla Alfabética	99

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
art.	artículo/s
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CP	Código Penal (LO 10/1995)
disp.adic.	disposición adicional
disp.derog.	disposición derogatoria
disp.trans.	disposición transitoria
L	Ley
LCon	Ley Concursal (L 22/2003)
LGP	Ley General Presupuestaria (L 47/2003)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LO	Ley Orgánica
LPAC	Ley de Procedimiento Administrativo Común (L 39/2015)
LSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
p.e.	por ejemplo
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto– Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rec.	Recurso
RGR	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
RGAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD 1065/2007)
RM	Registro Mercantil
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
SA	Sociedad Anónima
SComA	Sociedad Comanditaria por Acciones
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

Introducción

El objetivo de esta obra es identificar, de forma sucinta pero suficientemente descriptiva, la regulación positiva que en la actualidad integra nuestro ordenamiento jurídico en referencia a la **responsabilidad del administrador** social. **100**

A tal efecto, y tomando como punto de partida de la exposición la casuística incorporada en el ordenamiento jurídico tributario, contenida esencialmente en la L 58/2003, General Tributaria (LGT), describiendo *ab initio* cada uno de los supuestos en dicha norma regulados, se identifican las conexiones concomitantes existentes entre ese sector del ordenamiento y la regulación **mercantil, penal y civil** que, por tener una identidad sustancial relevante con la regulación tributaria, o porque pudieran resultar complementarias entre sí, han de ser tenidos en consideración.

La finalidad de esa sistemática es la de tratar de plasmar una visión global de los distintos ámbitos de la responsabilidad de los administradores de las sociedades por una razón que pretendemos aflorar limpiamente desde el primer momento: la analogía, cuando no identidad, sustantiva de los **presupuestos** regulados en unos y otros ordenamientos jurídicos para incurrir, eventualmente, en cada tipo de responsabilidad. **102**

El **destinatario** de estas notas, según nuestra opinión, excede del profesional del derecho (no sólo del derecho tributario), teniendo otro, natural, por su propia finalidad: el administrador de las mercantiles.

En efecto, en los últimos años hemos asistido a la proliferación de la normativa dirigida a la regulación de la **responsabilidad social corporativa**, que pone de relieve que las empresas, siendo reconocidas como un mecanismo esencial de generación de riqueza y prosperidad, como pilar del estado del bienestar, deben complementar ese objetivo natural, esencialmente económico, con otros, más elevados quizás, en aras de la protección de otros valores incrustados en nuestra sociedad.

Pues bien, es opinión de quién esto escribe, la de que, en la actualidad, existe un ámbito en el que, quizás, debiera también avanzarse, que está ligado con lo que se ha indicado más arriba, ya que si, como indicamos, a las entidades que configuran nuestro tejido económico se les exige un mayor nivel de **compromiso con la sociedad** en la que actúan, más allá del puramente económico, parece razonable que quienes tienen atribuida la dirección de tales entidades tengan un nivel de información suficiente en relación con las responsabilidades que como tales directivos asumen, todas ellas basadas en la exigencia de un nivel de responsabilidad para con aquellos acorde con la misión social que las entidades en las que actúan tienen atribuida. **105**

Y a ese objetivo pretendemos contribuir con esta modesta aportación.

Como se ha indicado, y tratando de conseguir el máximo nivel didáctico de que seamos capaces, la aproximación a la materia es casuística, identi- **107**

107 ficando los distintos **supuestos** que consideramos que, directa o indirectamente, pueden resultar de aplicación en el contexto que hemos descrito más arriba, dividiendo la exposición entres partes diferenciadas:

(sigue)

1. En la primera parte haremos referencia a aquellos casos en los que uno de los presupuestos exigidos por la norma para exigir la responsabilidad es la **condición de administrador** del responsable, estableciéndolo expresamente la norma tributaria.

2. En la segunda parte se incluirá aquella casuística que entendemos debe ser tenida en consideración en atención al ejercicio de facultades de decisión por parte de determinadas personas en relación con las entidades en cuyo seno actúan, supuestos todos ellos en los que la **condición de administrador no está expresamente exigida** como presupuesto en la norma.

3. En la tercera parte haremos referencia a una serie **normas sustantivas y/o procedimentales** que han de considerarse en la totalidad de los casos objeto de análisis.

Capítulo 1. Supuestos específicos de responsabilidad que incluyen la condición de administrador como presupuesto necesario

A.	Supuestos de la LGT art.43.1.a.....	210	200
1.	Presupuestos de la responsabilidad.....	215	
2.	La condición de administrador y su actuación.....	225	
3.	Interacción con el Código Penal.....	385	
B.	Supuestos del LGT art.43.1.b.....	450	
1.	Presupuestos de la responsabilidad.....	455	
2.	Interacción con la normativa mercantil.....	465	
C.	Supuestos de la LGT art.43.1.c.....	500	
1.	Presupuestos de la responsabilidad.....	510	
2.	Interacción con la normativa concursal.....	530	
3.	Interacción con el Código Penal.....	630	
4.	El liquidador.....	650	
D.	Supuestos de la LGT art.43.2.....	675	
1.	Presupuestos de la responsabilidad.....	690	
2.	Interacción con el Código Penal.....	695	

La LGT identifica determinados supuestos de responsabilidad en los que la condición de administrador resulta un **presupuesto** de hecho necesario, aunque no suficiente, ya que la ley, expresamente, atribuye la condición de responsable, exclusivamente, a quién tiene dicha condición de administrador social. **202**

Hemos de hacer notar que todos estos supuestos de responsabilidad del administrador social son de naturaleza subsidiaria siendo precisa la **declaración previa de fallido** del deudor principal y de los responsables solidarios, si los hubiera, conforme a lo exigido en la LGT art.41.5.

A. Supuestos de la LGT art.43.1.a

El supuesto que tratamos constituye el **caso prototípico** de la declaración de responsabilidad tributaria frente a una administrador social, configurándose en los siguientes términos: son responsables subsidiarios de la deuda tributaria las personas o entidades **administradores de hecho o de derecho** de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias: **210**

- no han realizado los actos necesarios que son de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios,
- han consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan; o
- han adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Esta responsabilidad también se extiende a las **sanciones**,

Todo ello ha de ser entendido sin perjuicio de lo dispuesto en relación con los supuestos de responsabilidad solidaria (LGT art.42.1.a), al que nos referimos en el nº 715 s.

I. Presupuestos de la responsabilidad

- 215** La disección de la regulación de la norma legal nos lleva a resaltar los siguientes aspectos:
1. Este supuesto de responsabilidad no obsta para que sea factible, simultáneamente, la declaración en atención a otro precepto legal (LGT art.42.1.a), de **carácter solidario** y al que en un momento posterior haremos referencia (nº 715 s.).
La **compatibilidad** entre uno y otro tipo de responsabilidad trae causa de que los presupuestos de derecho legales de una y otra son diferentes, la conducta del administrador es distinta en uno y en otro caso y, si bien no parece posible que se exija la responsabilidad para el pago de una misma deuda tributaria y/o sanción por uno y otro título, es preciso considerar que en la práctica la exigencia de responsabilidades se extiende, con carácter habitual, a **más de una deuda tributaria y/o sanción**, por lo que es perfectamente viable que respecto de unas resulte aplicable uno de los citados preceptos y, respecto de otras, el otro.
 2. La **condición** como administrador puede venir dada conforme a la atribución de tal legalmente efectuada, como más abajo comentamos (nº 287), o bien por su ejercicio de facto, sin atribución formal conforme a norma.
 3. Se exige la existencia de la comisión de una **infracción** por parte de la sociedad así declarada por parte de la Administración Tributaria.
 4. La actuación del administrador, de derecho o de hecho, puede serlo por **acción o por omisión**:
 - no realización de los actos que son de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de la mercantil;
 - consentimiento de que quienes de ellos dependen posibiliten el incumplimiento;
 - adopción de acuerdos que posibiliten la comisión de las infracciones por parte de la sociedad.
 5. Por coherencia con el presupuesto de la existencia de la comisión de una infracción por parte de la sociedad, la responsabilidad del administrador implica que también se le exija el **pago** de la sanción en su día impuesta a la mercantil (traslación de la sanción contemplada en el precepto en cumplimiento de la exigencia contenida en la LGT art.41.4).

2. La condición de administrador y su actuación

- 225** Identificados los presupuestos que se exigen en la norma tributaria, podemos profundizar en los mismos en varios aspectos.

Condición de administrador social La norma tributaria, como no puede ser otra forma, no contiene una definición de administrador social; tampoco la normativa mercantil define el concepto, siendo la doctrina de los Tribunales y la de los autores la que ha creado un concepto de administrador que, en opinión de quién esto escribe, nace por aluvión de la observación del ejercicio de las **funciones** que el mismo desarrolla, de forma que:

a) En unas ocasiones se habla de persona que interviene en la **gestión** de la sociedad con plena autonomía, de manera habitual y con toma de decisiones de especial relevancia tanto en el plano laboral como en las operaciones comerciales de la sociedad.

b) En otras se hace referencia a quién tiene facultades de **gestión y decisión**;

c) También se alude a quién desarrolla la actividad de **administración o gestión**, incluyendo actos de administración de la sociedad y actos de gestión de los negocios sociales.

En otros términos, quien tiene atribuida la **dirección y desarrollo** de la actividad empresarial que constituye el objeto de la sociedad.

Regulación mercantil legal Como puede observarse, los conceptos de dirección de la **gestión administrativa y empresarial** son los que subyacen al concepto de administrador social, conceptos que, como a continuación veremos, se encuentran reflejados en la norma mercantil.

Y la norma mercantil que hemos de tomar como referencia en este momento es el RDLeg 1/2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (**LSC**).

La LSC (art.1.1) identifica la siguiente **tipología** de sociedades de capital:

- la Sociedad de Responsabilidad Limitada (**SRL**);
- la Sociedad Anónima (**SA**); y
- la Sociedad Comanditaria por Acciones (**SComA**).

• **Competencias** (LSC art.209). Es competencia de los administradores la **gestión y la representación** de la sociedad. **235**

• **Forma de organizar la administración** (LSC art.210). En cuanto a la forma de organizar la administración social, se contempla la siguiente casuística:

- a)** La administración de la sociedad se puede confiar a:
- un **administrador único**;
 - varios administradores que actúen de forma **solidaria o** de forma **conjunta**; o
 - un **consejo de administración**.

b) En la **SA**, cuando la administración conjunta se confía a dos administradores, éstos han de actuar de forma mancomunada y, cuando se confía a más de dos administradores, constituyen consejo de administración.

c) En la **SRL** los estatutos sociales pueden establecer distintos modos de organizar la administración atribuyendo a la junta de socios la facultad de optar alternativamente por cualquiera de ellos sin necesidad de modificación estatutaria.

d) Todo acuerdo que altere el modo de organizar la administración de la sociedad, constituya o no **modificación** de los estatutos sociales, se ha de consignar en escritura pública e inscribirse en el RM.

PRECISIONES La administración de la **SComA** ha de estar necesariamente a cargo de los socios colectivos, quienes tienen las facultades, los derechos y deberes de los administradores en la SA (LSC art.252).

237 • Consejo de administración (LSC art.245 y 248). Con respecto a la **organización y funcionamiento** del consejo de administración, y en relación con la toma de decisiones, se señala que en la **SA** los acuerdos del consejo de administración se adoptan por mayoría absoluta de los consejeros concurrentes a la sesión, pudiendo efectuarse la votación por escrito y sin sesión si ningún consejero se opone a este procedimiento.

Es importante tener muy presente que desde el punto de vista de la responsabilidad regulada en la LGT art.43.1.a, resulta extraordinariamente relevante la configuración de la administración social, ya que aquella recae en los sujetos que tienen la condición de administrador en el **momento de la comisión de la infracción** por parte de la mercantil, por lo que la configuración de dicha administración resulta trascendente en la medida en que, en atención a la misma, y al momento indicado, la responsabilidad es exigible a uno u otros sujetos, no resultando inhabitual que tratándose de órganos colegiados de administración, su composición varíe a lo largo del tiempo, por lo que la Administración Tributaria ha de determinar quién integraba en cada momento el órgano de administración, con las consecuencias que de ello pudieran derivarse.

En ese sentido, la norma mercantil señala que cuando los estatutos establecen solamente el mínimo y el máximo, corresponde a la **junta general** la determinación del número de administradores (LSC art.211).

240 • Personalidad (LSC art.212 y 212 bis). Desde el punto de vista de la personalidad del administrador, éste puede ser **persona física o persona jurídica**, no requiriéndose la condición de socio para ser administrador, salvo que los estatutos así lo exijan.

Si se nombra administrador una persona jurídica, es necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo, inscribiendo dicha designación en el RM.

La revocación de este representante por la persona jurídica administradora no produce efecto en tanto no designe a la persona que le sustituya.

242 • Prohibiciones (LSC art.213). La regulación de la figura del administrador en la LSC también incorpora determinadas prohibiciones, de forma que determinadas personas no pueden adquirir dicha condición. Así, no pueden ser administradores:

- los menores de edad no emancipados;
- los judicialmente incapacitados;
- las personas inhabilitadas conforme a la LCon mientras no haya concluido el período de inhabilitación fijado en la sentencia de calificación del concurso;

- los condenados por delitos contra la libertad, contra el patrimonio o contra el orden socioeconómico, contra la seguridad colectiva, contra la Administración de Justicia o por cualquier clase de falsedad;
- aquéllos que por razón de su cargo no puedan ejercer el comercio.
- los funcionarios al servicio de la Administración pública con funciones a su cargo que se relacionen con las actividades propias de las sociedades de que se trate;
- los jueces o magistrados; y
- las demás personas afectadas por una incompatibilidad legal.

• **Nombramiento y aceptación** (LSC art.214). Desde el punto de vista de la designación formal de los administradores, la competencia para el nombramiento de los administradores corresponde a la **junta de socios** sin más excepciones que las establecidas en la ley, pudiendo ésta fijar las garantías que los administradores deben prestar o relevarlos de esta prestación. El nombramiento de los administradores surte efecto desde el momento de su aceptación. **245**

• **Escritura de constitución y estatutos** (LSC art.22 y 23). En varios preceptos de la LSC se hace referencia a los estatutos sociales que, como norma de funcionamiento de la sociedad que son, deben contener también referencias a la configuración de la administración social.

Resulta adecuado en este momento, por lo tanto, hacer referencia a los preceptos en los que se establecen los **contenidos** de la escritura de constitución de la mercantil y de los propios estatutos sociales, siendo de destacar como contenido indisponible de la **escritura de constitución** el siguiente: **247**

- los estatutos de la sociedad; y
- la identidad de la persona o personas que se encargan inicialmente de la administración y de la representación de la sociedad.

En el caso de SRL, la escritura de constitución ha de determinar el modo concreto en que inicialmente se organiza la administración, si los estatutos prevén diferentes alternativas.

La anterior previsión se complementa, en lo que ahora nos interesa, con la que señala como parte del contenido de los **estatutos sociales** el siguiente: **250**

- el objeto social, determinando las actividades que lo integran;
- el modo o modos de organizar la administración de la sociedad, el número de administradores o, al menos, el número máximo y el mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de retribución, si la tienen;

En las sociedades comanditarias por acciones se expresará, además, la identidad de los socios colectivos.

- el modo de deliberar y adoptar sus acuerdos los órganos colegiados de la sociedad.

PRECISIONES En la **SComA** los estatutos han de se expresar, además, la identidad de los socios colectivos.

- 255 Regulación mercantil reglamentaria** Como norma que resulta de aplicación en relación con la correcta configuración de la administración social hemos de hacer referencia al RD 1784/1996, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (**RRM**).
- Dicho reglamento en al regular la **primera inscripción** de la **sociedad** (RRM art. 114) vuelve a establecer las circunstancias que han de constar necesariamente y entre ellas:
- los estatutos de la sociedad; y
 - la identidad de las personas que se encargan inicialmente de la administración y representación de la sociedad.
- 257** Los **estatutos sociales** deben recoger, por mor del RRM (RRM art. 115 s.), determinados elementos que ahora resultan de interés destacar en relación con la responsabilidad tributaria de los administradores sociales:
- **Objeto social** (RRM art. 117). El objeto social se ha de hacer constar en los estatutos determinando las actividades que lo integran.
 - **Comienzo de operaciones** (RRM art. 119). Los estatutos han de recoger la fecha o momento en que la sociedad da comienzo a sus operaciones, no pudiéndose indicar una fecha anterior a la del otorgamiento de la escritura de constitución, salvo en el caso de transformación en SA.
- 280** • **Estructura del órgano de administración** (RRM art. 124). En relación con la administración de la sociedad, resulta esencial la obligación de que en los estatutos figure:
- a) La estructura del órgano al que se confía la administración, **determinando** si se atribuye:
- a un administrador único;
 - a varios administradores que actúen solidariamente;
 - a dos administradores que actúen conjuntamente;
 - a un consejo de administración, integrado por un mínimo de tres miembros.
- 282** b) Los administradores a los se confiere el **poder de representación** así como su régimen de actuación, de conformidad con las siguientes reglas:
- en el caso de **administrador único**, el poder de representación corresponde necesariamente a éste;
 - en caso de varios **administradores solidarios**, el poder de representación corresponde a cada administrador, sin perjuicio de las disposiciones estatutarias o de los acuerdos de la junta sobre distribución de facultades, que tienen un alcance meramente interno;
 - en el caso de dos **administradores conjuntos**, el poder de representación se ejercita mancomunadamente.
 - en el caso de **consejo de administración**, el poder de representación corresponde al propio consejo, que actuará colegiadamente, no obstante lo cual los estatutos pueden atribuir, además, el poder de representación a uno o varios miembros del consejo a título individual o conjunto.

c) El régimen de actuación de los **consejeros delegados**, cuando el consejo, mediante acuerdo de delegación, nombre uno o varios, y el régimen de actuación. **284**

d) La creación, en su caso, de un **comité consultivo**, indicando si la competencia para el nombramiento y revocación del comité consultivo es del consejo de administración o de la junta general; su composición y requisitos para ser titular; su funcionamiento, retribución y número de miembros; la forma de adoptar acuerdos; las concretas competencias consultivas o informativas del mismo así como su específica denominación en la que se podrá añadir, entre otros adjetivos, el término «familiar».

e) La existencia de cualquier otro órgano cuya función sea meramente **honorífica** e incluir en ellos el correspondiente sistema de retribución de los titulares de dicho cargo. **285**

f) El **número** de administradores o, al menos, el máximo y el mínimo de éstos, así como el plazo de duración de su cargo y el sistema de retribución, si la tuvieren. Salvo disposición contraria de los estatutos la retribución correspondiente a los administradores ha de ser igual para todos ellos.

g) Cuando se trata de una **SA europea**, en los estatutos ha de constar el sistema de administración, **monista** o dual, por el que se opta. Si se opta por el sistema de administración monista, se aplican las reglas del RRM art.124. Si se opta por el sistema de administración **dual**, en los estatutos debe constar la estructura del órgano de dirección, así como el plazo de duración del cargo, así como, en su caso, el número máximo y mínimo de los componentes del consejo de dirección y del consejo de control, así como las reglas para la determinación de su número concreto.

PRECISIONES No pueden inscribirse en el RM las enumeraciones de **facultades** del órgano de administración que sean consignadas en los estatutos.

Tipos de administrador (LSC art.236) Aunque puede fácilmente deducirse de lo que hasta ahora ha sido expuesto, cuando se cumple con la normativa mercantil que se ha transcrito nos encontramos ante uno de los tipos de administradores a que se refiere la LGT art.43.1.a: el **administrador de derecho**. **287**

Y en coherencia con dicha afirmación, una definición del mismo podría ser la de aquel que actúa como tal en atención a esa condición que le ha sido atribuida a través de las normas mercantiles por las que se regula la sociedad y, además, en virtud de los estatutos sociales (que según nuestra opinión, no deja de ser también norma en sentido estricto por la que se rige la sociedad).

Pero como se apuntó más arriba, la LGT art.43.1.a hace referencia, también, a la figura del **administrador de hecho**. **290**

Sin embargo, en este caso la norma mercantil sí que incorpora expresamente un **concepto** de tal. Y lo hace precisamente al regular la responsabilidad, en este caso mercantil, que no tributaria, de los administradores, en los siguientes términos:

• Los administradores responden 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.

- 292** • La **culpabilidad** se presume, salvo prueba en contrario, cuando el acto es contrario a la ley o a los estatutos sociales.
- En ningún caso exonera de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la **junta general**.
- La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho, teniendo tal consideración 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 actúan los administradores de la sociedad.
- 294** • Cuando no existe **delegación permanente de facultades** del consejo en uno o varios consejeros delegados, todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores son aplicables a la persona, cualquiera que sea su denominación, que tiene atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad, sin perjuicio de las acciones de la sociedad basadas en su relación jurídica con ella.
- La **persona física** designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica debe reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, y está sometida a los mismos deberes y responde solidariamente con la persona jurídica administrador.
- 295** Como puede observarse, el apartado 3 del precepto hace referencia al administrador de hecho como 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.
- PRECISIONES** Esa definición fue incorporada a través de la L 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la LSC para la mejora del gobierno corporativo.
- 297** Es importante detenerse un instante en la **casuística** que la norma integra, pues amén del ejercicio de facto de las funciones propias del administrador, que se exige por razones obvias en todos los supuestos, la situación en la que ese ejercicio se produce puede ser distinta y así nos podemos encontrar con administradores de hecho porque:
- a)** No tienen ni legal ni **formalmente atribuida** la condición conforme a los parámetros más arriba reproducidos (LSC y RRM).

b) Habiendo tenido esa atribución en algún momento, la misma fue o ha devenido **nula** (p.e., por haber incurrido en alguna de las causas que legalmente impiden acceder a la condición de administrador).

c) Habiendo tenido esa atribución legal y formalmente, la misma quedó **extinta** (p.e., en supuestos de caducidad –LSC art.221– o, en casos de cese –LSC art.223–; para el caso de la sociedad comanditaria por acciones se ha de tener en cuenta la LSC art.252.2 y 3). En este punto, hay que acudir necesariamente a lo dispuesto reglamentariamente en relación el cargo de administrador: nombramiento, aceptación, plazo de ejercicio, caducidad, dimisión, cese y separación (RRM art.138 a 149).

d) Hubiese actuado bajo la cobertura de un **cargo** legal y formalmente **distinto del de administrador**. Especial mención merecerían, dentro de este último grupo de los señalados, el denominado **socio de control**, el socio único en la sociedad unipersonal, los **apoderados** o el director general.

En estos casos la **carga probatoria** de la existencia de la actuación como administrador de hecho, en todos los supuestos en realidad, corresponde *ab initio* a la Administración Tributaria, sin que pueda atribuirse tal condición por el mero hecho de tener alguna de esas otras que hemos listado sin ánimo, de nuevo, de exhaustividad, en el último apartado, sino tratando de reflejar la casuística más habitual en lo que se refiere a supuestos de administración de hecho concurrente en personas que, integradas en la mercantil, lo están en virtud de un título jurídico distinto del de administrador.

Principios rectores del Registro Mercantil Hemos hecho referencia en varios momentos al RRM y por ello resulta adecuado por tanto recordar los principios por los que el Registro mercantil (**RM**) se rige, contenidos en su propio articulado, habida cuenta del carácter obligatorio de la inscripción de determinadas circunstancias más arriba expuestas:

- **Legalidad** (RRM art.6): Los registradores califican bajo su responsabilidad la legalidad de las formas extrínsecas de los documentos de toda clase en cuya virtud se solicita la inscripción, así como la capacidad y legitimación de los que los otorguen o suscriban y la validez de su contenido, por lo que resulta de ellos y de los asientos del Registro.

- **Fe pública** (RRM art.8): La declaración de inexactitud o nulidad de los asientos del RM no perjudica los derechos de terceros de buena fe adquiridos conforme a Derecho, entendiéndose adquiridos conforme a Derecho los derechos que se adquieren en virtud de acto o contrato que resulta válido con arreglo al contenido del RM.

- **Oponibilidad** (RRM art.9): Los actos sujetos a inscripción sólo son oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el BORME, sin perjuicio de los efectos propios de la inscripción.

Cuando se trata de operaciones realizadas dentro de los 15 días siguientes a la publicación, los actos inscritos y publicados no son oponibles a terceros que prueben que no pudieron conocerlos.

En caso de discordancia entre el contenido de la publicación y el contenido de la inscripción, los terceros de buena fe pueden invocar la publicación si les fuere favorable.

Quienes han ocasionado la discordancia están obligados a resarcir al perjudicado.

La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción y no inscrito, el acto inscrito y no publicado o la discordancia entre la publicación y la inscripción.

- 310** Siendo todos los principios que hemos reproducido esenciales desde el punto de vista de la protección de los derechos de terceros, y dentro de esos derechos también entendemos incluido el de la Administración Tributaria a accionar mediante la exigencia de la responsabilidad a que nos referimos cuando así sea procedente, entendemos especialmente relevante el último citado, oponibilidad, en la medida en que la **falta de inscripción** de los actos en los que la misma es obligatoria no puede oponerse frente a la acción administrativa.

Y este punto ha de ser considerado en la medida en que, como se apuntó, la inscripción de determinados actos base de la condición de administrador resulta obligatoria conforme a la norma examinada.

- 315 Actuación del administrador: facultades y deberes** En orden a situar adecuadamente el contexto, permítasenos reproducir parcialmente la LGT art.43.1.a, en orden a identificar, de nuevo, las actuaciones del administrador que por **acción u omisión**, pueden sustentar una declaración de responsabilidad por parte de la Administración Tributaria con exigencia del pago de deudas y sanciones tributarias cuando:

- no realizan los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios;
- consienten el incumplimiento por quienes de ellos dependan; o
- adoptan acuerdos que posibilitan las infracciones.

- 317 Dolo, culpa o negligencia** (LGT art.43.1.a; LSC art.225, 228 y 236) Con el objetivo de establecer la ligazón existente entre este tipo de responsabilidad y el genérico mercantil regulado en la LSC, destacamos la LSC art.236, que señala la responsabilidad de los administradores, 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 presume, salvo prueba en contrario, cuando el acto es contrario a la ley o a los estatutos sociales.

- 320** En relación con el **dolo o la culpa**, recordemos que en Derecho tributario tampoco existen las responsabilidades objetivas, debiendo la Administra-