

Mercantil

# Deberes de control de la legalidad y acción social de responsabilidad de administradores

(STS, Sala Primera, núm. 1290/2023, de 31 de marzo del 2023)

La sentencia comentada condena a los administradores de una sociedad de capital por falta de diligencia en la implementación de medidas eficaces para evitar que la sociedad se vea implicada en una trama de fraude tributario del impuesto sobre el valor añadido.

## FERNANDO MARÍN DE LA BÁRCENA

Profesor titular de Derecho Mercantil de la Universidad Complutense de Madrid

Consejero académico de Gómez-Acebo & Pombo

### 1. Introducción

El caso resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 1290/2023, de 31 de marzo, y, en apelación, por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección Vigésima Octava) núm. 173/2021, de 23 de abril, versa sobre una acción social de responsabilidad promovida contra los consejeros «salientes» de una sociedad anónima por hechos acontecidos poco tiempo antes de la toma de control (compra de ONO por Vodafone en julio del 2014).

La sociedad demandante reprochaba a sus antiguos administradores, por un lado, la infracción de la diligencia debida en el desempeño del cargo por no haber dispuesto las

medidas de control necesarias para evitar que la sociedad se viera implicada en un fraude tributario del impuesto sobre el valor añadido, del que eran partícipes determinados proveedores correspondientes al área internacional de reventa mayorista de voz de la sociedad (infracción por omisión de deberes de control de la legalidad). Adicionalmente, se reprochaba a los demandados la infracción de sus deberes de vigilancia en relación con la ejecución efectiva de las medidas acordadas por los propios administradores una vez que tuvieron conocimiento de la existencia de un riesgo concreto de implicación de la sociedad en la trama de fraude fiscal; tales medidas consistían básicamente en cesar las relaciones comerciales con los proveedores implicados en la trama (infracción de deberes

de vigilancia e intervención en relación con el comportamiento de los empleados del área).

Tal como quedó conformada la petición procesal en la fase de recurso de apelación, el daño patrimonial cuya indemnización se reclama se identificaba con el importe de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportado por las operaciones realizadas con dichos proveedores, cuotas que perdieron la condición de deducibles y que, a raíz del acta de conformidad suscrita por la sociedad sin la intervención de los demandados, hubo que ingresar en el Tesoro Público (más de setenta y dos millones de euros con recargos e intereses).

Aunque los demandados fueron absueltos en la primera instancia, la sentencia de apelación y la sentencia de casación condenaron a los administradores a indemnizar el daño causado a la compañía, pero sólo en el importe correspondiente a las cuotas devengadas desde el momento en que cada una de las resoluciones consideró probado que los administradores tuvieron conocimiento de la existencia del fraude y no adoptaron medidas de vigilancia e intervención eficaces para evitar el daño. Las sentencias rechazan la responsabilidad de los administradores por omisión de los deberes de implantar controles para evitar la exposición al riesgo de la sociedad por entender que el ilícito proceder de los empleados de la sociedad que participaron activa e inmediatamente en el fraude tributario excluían la imputación objetiva del resultado dañoso al comportamiento omisivo de los demandados (criterio de la «prohibición de regreso»).

Se trata de dos resoluciones que no sólo presentan interés desde un punto de vista técnico-jurídico, sino que tienen una enorme trascendencia práctica porque, que no-

sotros sepamos, es la primera vez que los denominados *criterios de exclusión de la imputación objetiva* normalmente utilizados en el ámbito de la responsabilidad civil extracontractual se aplican para resolver una demanda de responsabilidad frente a la sociedad por infracción del deber de diligencia.

## 2. Responsabilidad por omisión de la instauración de controles

### 2.1. Prohibición de regreso y posición de garante

El análisis de la resolución ofrecida a este fundamento de la acción requiere advertir del distinto enfoque que realizan la sentencia de la Audiencia Provincial y la del Tribunal Supremo, las cuales conviene examinar separadamente.

La sentencia de apelación consideró que en diversos párrafos de la fundamentación jurídica de la demanda se había señalado expresamente el carácter «deliberado» o «consciente» de la omisión del deber de establecer controles internos en el área afectada que redujeran la exposición de la sociedad al riesgo de verse implicada en el fraude tributario, por lo que insiste en que únicamente cabrá establecer lo que la sentencia denomina el juicio de responsabilidad a partir de la constatación de una omisión «deliberada» o «consciente» del deber de implementar los sistemas de control (apartados 16 a 18).

De conformidad con el relato de los hechos alegados por la demandante, en julio (septiembre, según la Sentencia del Tribunal Supremo) del 2013 tuvo lugar una reunión entre los consejeros y los responsables del área afectada en la

que, según la sociedad demandante y recurrente, se habría informado a los demandados del riesgo de implicación de la sociedad en el fraude fiscal; asimismo, en ella, lejos de reducir la exposición de la sociedad a tal riesgo, los consejeros demandados decidieron incrementar los incentivos de los comerciales y provocar de este modo un incremento de la facturación del área. En este contexto, los sistemas de pago aplicados a los proveedores (adelanto de pagos sin factura) y clientes (régimen de pospago) facilitaron la comisión del fraude fiscal mediante la financiación de los implicados. La sociedad acabaría pagando un impuesto sobre el valor añadido que finalmente no se pudo deducir y tuvo que reintegrar al Tesoro Público, con el consiguiente daño patrimonial.

Este fundamento de la responsabilidad es rechazado por la sentencia de apelación por dos razones:

- En primer lugar, porque se consideró probado que en esa reunión los consejeros recibieron información de riesgos económicos, financieros o de actividad y que incluso se hizo referencia a ciertos riesgos «desconocidos» derivados de un incremento relevante de la facturación con determinados proveedores (apartado 27), pero no se acreditó que se informase específicamente de la existencia de un riesgo de implicación de la sociedad en el fraude fiscal. En estas condiciones no procedía exigir responsabilidad por la omisión «deliberada» de llevar a cabo controles dirigidos a aminorar la exposición de la sociedad a verse implicada en la trama fraudulenta.

- En segundo lugar, porque, si bien se consideró probado que la decisión de incrementar la facturación del área mediante la mejora de incentivos a los comerciales y los sistemas de pago aplicados a proveedores y clientes tuvieron una influencia causal en la producción del daño, ese daño no sería imputable a los administradores por aplicación del criterio de exclusión de la imputación objetiva de la «prohibición de regreso». La sentencia declaró que «medió la intervención de terceros dentro de la propia compañía que, son sus particulares componendas con los defraudadores, posibilitaron la actividad defraudatoria de estos últimos, aprovechándose de la operativa instalada en el área RIV y sin que dicha intervención no tendría por qué haberse producido una actividad defraudadora achacable a Cableuropa». De conformidad con este razonamiento, no era posible «apreciar el elemento causal imprescindible para el juicio de responsabilidad de los demandados» (apartados 34 a 37).

El razonamiento de la sentencia es aceptable, aunque todavía es posible alguna precisión que creemos puede servir para aclarar su alcance.

La omisión de un deber de evitar el daño es siempre una causa «mediata» de producción del daño (*ex nihilo nihil fit*) que se inserta en un proceso causal complejo en el que forman parte del curso lesivo otras circunstancias que «inmediatamente» son las que provocan la lesión (*v. gr.*, la intervención de trabajadores que de forma ilícita implicaron a la sociedad

en el fraude del impuesto sobre el valor añadido que culminaría con la pérdida de la deducibilidad de las cuotas y la consiguiente obligación de devolverlas). De este modo, cuando la responsabilidad se fundamenta en una omisión, como también ocurre cuando se aplica la «prohibición de regreso», lo importante es identificar si el sujeto responsable se encontraba en posición de garante respecto de la evitación de los daños causados en el momento en que se produjeron los hechos, en cuyo caso no procede atribuir la responsabilidad al comportamiento de los trabajadores, aunque éste sea ilícito e incluso delictivo. Como los administradores desconocían la existencia del riesgo de implicación de la sociedad en la trama fiscal, no podía afirmarse la existencia de dicha posición de garantía ni, por tanto, de la responsabilidad.

En todo caso, es preciso recordar que, si la responsabilidad se basaba en el dolo (no entendido como una intención de dañar, sino como consciencia de la antijuridicidad de la conducta), la falta de prueba del dolo excluye por sí sola la responsabilidad, sin necesidad de aplicar los criterios de exclusión de la imputación objetiva (del comportamiento o del resultado), que están pensados para resolver problemas de imputación negligente de daños en el marco de cursos causales complejos (cfr. la STS núm. 732/2014, de 26 de diciembre).

## 2.2. *Deberes de cumplimiento normativo y deber general de diligencia*

El Tribunal Supremo analiza la cuestión de modo distinto a como lo hizo la Audiencia Provincial porque en el recurso

de casación interpuesto por la sociedad demandante se insistió en que se revisara la sentencia de instancia tomando en consideración la infracción del deber de diligencia en el desempeño del cargo en lo que se refiere a la omisión del establecimiento de sistemas de control del riesgo fiscal, con independencia de que dicha omisión fuera o no «deliberada» (FD décimo noveno de la Sentencia del Tribunal Supremo). Con ello se trataba de orillar el tema del «conocimiento» por los administradores demandados de la implicación de la sociedad en el fraude fiscal que sólo aparecía acreditado, según la sentencia de apelación, a partir del mes de febrero del 2014, aunque el Tribunal Supremo retrasaría ese momento hasta el 30 de abril siguiente.

El recurrente afirmaba que en la fase previa a julio del 2013 (antes de la apertura de la inspección fiscal) y posteriormente (hasta febrero del 2014) ya eran insuficientes los controles de detección del riesgo fiscal implementados en el área de negocio de voz internacional. Durante ese periodo se había producido un incremento considerable de la facturación del área de negocio que no se correspondía con un incremento de la rentabilidad por tratarse de un fraude «masivo» del impuesto sobre el valor añadido. Esto debió llamar la atención de los administradores demandados, quienes, ya entonces, habrían infringido sus deberes de información y vigilancia: si los hubieran cumplido, habrían podido detectar los indicios de fraude y habrían establecido controles dirigidos a minorar la exposición al riesgo. Esto podría haber evitado que la sociedad se viera implicada en la trama que a la postre determinó la obligación de devolver las cuotas deducidas.

La sentencia del Tribunal Supremo rechaza el recurso en un escueto párrafo donde afirma que, si bien el deber de diligencia de los administradores conlleva un deber de cumplimiento normativo «en este caso de orden fiscal o tributario», dicho deber «debe ir precedido del conocimiento de la posible infracción legal», por lo que el comportamiento de los demandados sólo resultaría relevante a efectos de responsabilidad «a partir del momento en que tuvieron algún conocimiento del riesgo fiscal en que estaba incurriendo la sociedad» (FD décimo noveno, apartado 3).

Se trata de un razonamiento que, cuando menos, presenta un déficit argumentativo o que al menos no está en la línea de lo que generalmente se conoce en la práctica como «deberes de cumplimiento normativo».

No cabe duda de que la diligencia en el desempeño del cargo exige a los administradores que cumplan la ley (deber de legalidad) y que también es exigible a los administradores que establezcan un sistema de control interno dirigido a que la sociedad cumpla con sus deberes legales (deber de control de la legalidad).

El establecimiento de este tipo de sistemas de control interno (*compliance*) que afectan al conjunto de la organización empresarial corresponde originariamente al órgano de administración, situado en la cúspide de la estructura de poder de la organización de empresarial y no puede ser delegado en trabajadores subordinados. Contra lo que parece querer indicar la Sentencia del Tribunal Supremo, no es necesario que los consejeros conozcan la existencia de un riesgo de «posible infracción legal» para que surja el deber

de cumplimiento normativo o deber de control de la legalidad. Al contrario, la disposición de un sistema organizativo interno que facilite la detección temprana de riesgos, incluso de riesgos de incumplimiento de la normativa tributaria, tiene por finalidad precisamente permitir que los administradores puedan llegar a conocer la existencia de los riesgos que puedan afectar a la sociedad y adopten de forma temprana las medidas que sean necesarias para que dicho riesgo no se actualice en un daño. En el caso se consideró probado que la empresa contaba con un «sistema multinivel de gestión de riesgos» (apartado 51 de la SAP Madrid), por lo que no se puede considerar infringido el deber genérico de cumplimiento normativo.

Dicho lo anterior, la responsabilidad de los administradores no se agota en el establecimiento de esos sistemas internos de control de riesgos, sino que además deben emplear cierta diligencia en la vigilancia y control constante de su debido funcionamiento. No es necesario para deducir la responsabilidad que los administradores conozcan del riesgo fiscal en que estaba incurriendo la sociedad, sino que tal responsabilidad puede derivar también del incumplimiento del deber de vigilancia sobre el correcto funcionamiento del sistema de control de riesgos.

Lo que ocurre es que, a diferencia de lo que sucede con el deber de implantar el sistema, los deberes de vigilancia, al menos en parte, pueden ser delegados en terceros y, siempre que se delegan funciones en terceros, resulta de aplicación el principio de confianza en la cooperación con división del trabajo como criterio de exclusión de la imputación objetiva. De conformidad con esta

idea, los administradores tienen derecho a confiar en que los empleados de la sociedad y los directivos encargados de su control están cumpliendo correctamente sus funciones, hasta que surjan indicios para la desconfianza.

Así adquiere sentido el razonamiento del Tribunal Supremo: según la declaración de hechos probados, los indicios de incumplimiento sólo fueron conocidos por los consejeros a partir del momento en que la Agencia Tributaria manifestó a la sociedad la existencia del fraude fiscal y, por tanto, el riesgo de incurrir en la sanción de pérdida del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado.

### 3. Responsabilidad por incumplimiento de deberes de intervención diligente

#### 3.1. Falta de diligencia en la evitación del daño

De conformidad con el relato de hechos probados por la sentencia de la Audiencia Provincial, el 8 de febrero del 2014 tuvo lugar una reunión entre la Agencia Tributaria y los responsables del área de negocio afectada en la que los inspectores de hacienda manifestaron que «se tenía que comprobar» que la sociedad «no conocía el fraude» porque, en caso contrario, sería «responsable del IVA dejado de ingresar».

En ese momento la sociedad adoptó medidas dirigidas a evitar que la sociedad continuara contratando con los proveedores implicados en la trama, pero los consejeros no observaron la diligencia debida para vigilar que esas medidas («corte del tráfico») fueran cumplidas efectivamente. También se objeta la posterior decisión,

ya imputable directamente a los demandados, de revertir las medidas adoptadas para evitar que la clientela se fuera a la competencia o para proteger la imagen de la compañía.

En este contexto no hay lugar para aplicar el criterio de exclusión de la imputación objetiva de la prohibición de regreso porque los administradores ya están en posición de garante: «estamos ante hechos conocidos por los apelados, ante los que éstos tenían facultades de intervención directa, las cuales conscientemente dejaron de ejercitar o ejercitaron contrariando los deberes de diligencia» (apartado 51 de la sentencia). Esta es la razón por la que la acción de responsabilidad resulta parcialmente estimada y la Audiencia condenó solidariamente a los demandados a reintegrar el importe de las cuotas cuya deducción se consideró indebida durante el periodo comprendido entre el 8 de febrero y el 30 de agosto del 2014 (fin del periodo de deducibilidad del impuesto), cantidad que se determina en ejecución de sentencia (art. 219 LEC).

La sentencia del Tribunal Supremo (FD octavo, apartado 5) acepta en lo fundamental este planteamiento, pero corrige la apreciación realizada por el tribunal de instancia sobre el momento concreto en el tiempo en que los consejeros tuvieron conocimiento de la existencia del fraude fiscal. El Tribunal Supremo afirma que en la reunión celebrada el día 8 de febrero del 2014 «no intervino ningún consejero» y que «sólo puede afirmarse con seguridad que los consejeros tomaron pleno conocimiento de los hechos cuando recibieron la presentación que prepararon el 28 de abril siguiente las responsables del departamento fiscal, en las que se les daba traslado de la intención de la AEAT de

iniciar actuaciones contra Cableuropa», reunión que fue el antecedente inmediato de otra que tuvo lugar el 30 de abril del 2014 en la que la Agencia Tributaria requirió a los directivos de la sociedad para que «cortaran la línea de negocio con los proveedores investigados», requerimiento que no fue atendido por los administradores demandados o fue atendido de modo no diligente.

Por esta razón considera que «a tenor de los criterios de imputación objetiva señalados para evitar que el sujeto negligente responda de cualquier consecuencia remota, improbable o indirecta que pudiera derivarse de su conducta, consideramos que los consejeros incurrieron en la negligencia señalada por la Audiencia Provincial no el 4 de febrero, sino el 30 de abril del 2014» (FD décimo octavo, apartado 6, de la Sentencia del Tribunal Supremo) y estima el recurso de casación interpuesto por los demandados para reducir todavía más la condena que se limita al importe de las cuotas devengadas entre el 30 de abril y el 30 de agosto del 2014 (fecha final de devengo del impuesto), que se determinarán en ejecución de sentencia.

### 3.2. *Deberes de evitación de daños y «business judgement rule»*

Llegados a este punto, es preciso analizar la que puede considerarse la cuestión más novedosa de la sentencia, que consiste en determinar si las decisiones que adoptaron los demandados para evitar la causación del daño (el denominado *corte del tráfico*) e incluso la decisión de revertir la anterior para proteger la imagen de la compañía o evitar un daño mayor

por pérdida de clientela son decisiones estratégicas cubiertas por el margen de discrecionalidad empresarial (226 LSC).

Ésta es una cuestión que aborda la sentencia del Tribunal Supremo en el fundamento de derecho décimo octavo y que rechaza de plano por entender que este tipo de decisiones no son encuadrables en el ámbito de las «decisiones estratégicas y de negocio» y que la Audiencia Provincial no incurrió en ningún juicio *ex post facto* viciado por cierto sesgo retrospectivo.

En nuestra opinión, la decisión del tribunal es correcta. La responsabilidad de los administradores en este caso no deriva de la adopción de una decisión más o menos arriesgada en el marco del desarrollo de la actividad empresarial, sino de la infracción del deber de velar porque la sociedad cumpla con sus obligaciones legales. La participación de la sociedad en una trama de fraude tributario es una conducta ilegal y el daño que se reclama deriva de la sanción impuesta a la sociedad como consecuencia de dicha infracción.

No procede en estos casos aplicar la regla de la discrecionalidad empresarial, que sirve a la concreción del estándar de diligencia del ordenado empresario y ello sin necesidad de entrar a conocer si los consejeros salientes tenían o no un interés personal en evitar que este escándalo fuera conocido en el delicado contexto de la toma de control de la compañía y que podría poner en peligro el derecho a cobrar sus retribuciones «a la salida» (apartado 43 de la sentencia de la Audiencia Provincial).