

# DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-14-021-9

## LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL

Autor: *Domingo Carbajo Vasco*  
Inspector de Hacienda del Estado

DOC. n.º 7 /2014



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

1. CONSIDERACIONES PREVIAS
2. CONCURSO DE ACREEDORES Y ESPECIALIDADES TRIBUTARIAS
3. EL ADMINISTRADOR CONCURSAL. SU EJERCICIO Y SUS RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS, EN GENERAL
  - 3.A. Consideraciones generales
  - 3.B. La responsabilidad del administrador concursal tras la ley de reforma concursal
  - 3.C. Más sobre las responsabilidades generales del administrador concursal
4. CUESTIONES GENERALES SOBRE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA
5. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL
  - 5.A. Antecedentes y cuestiones generales
  - 5.B. Contenido
  - 5.C. La responsabilidad tributaria del administrador concursal. Desarrollo
    - 5.C.1. Introducción
    - 5.C.2. Posibles supuestos de concurrencia de responsabilidades tributarias
    - 5.C.3. La “*due diligence*” del administrador concursal
    - 5.C.4. Sobre la diligencia exigible en el cargo de administrador concursal a efectos del alcance de su responsabilidad
6. LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUXILIARES DELEGADOS DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL
  - 6.A. La figura de auxiliar delegado en los procesos concursales
  - 6.B. El alcance de su responsabilidad.
7. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS MEDIADORES CONCURSALES
  - 7.A. La figura del mediador concursal
  - 7.B. Especialidades tributarias del acuerdo extrajudicial de pagos
  - 7.C. Sobre la responsabilidad tributaria del mediador concursal
  - 7.D. Acuerdos de refinanciación y responsabilidades tributarias



## **RESUMEN**

La finalidad fundamental del trabajo es exponer y analizar la nueva responsabilidad del administrador concursal, de naturaleza subsidiaria, regulada en el artículo 43.1, c) de la Ley General Tributaria, así como diferentes cuestiones conexas con la misma.

### *Palabras clave:*

Acuerdo extrajudicial de pagos, administrador concursal, administradores societarios, auto de declaración del concurso, concurso de acreedores, créditos tributarios, deuda tributaria, diligencia debida, ilícito tributario, informe del administrador concursal, infracción tributaria, Ley Concursal, Ley General Tributaria, mediador concursal, negligencia, procedimiento de declaración de responsabilidad, recaudación tributaria, responsabilidad, responsabilidad tributaria, sanciones tributarias, solidaria, subsidiaria, sucesión de empresas.

## **ABSTRACT**

The main target of this article is to lay out and comment the contents and meaning of the article 43,1,c) of the Spanish General Tax Act. This article encompasses the realm and effects of the fiscal responsibility of the person that the Courts deem as the legal manager of bankrupt entities in Spain. Moreover, the text analysis also considers other matters linked with such legal responsibility.

## ABREVIATURAS

AT/ATT:	Administración Tributaria/ Administraciones Tributarias.
AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
BOE:	Boletín Oficial del Estado.
CC:	Código Civil.
Cco:	Código de Comercio.
CE:	Constitución Española.
CNMV:	Comisión Nacional del Mercado de Valores.
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido.
JM:	Juzgados de lo Mercantil.
LC:	Ley Concursal.
LGT:	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LGT 1963:	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
PYME:	Pequeña y Mediana Empresa.
RGAT:	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
RGR:	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
SAN:	Sentencia de la Audiencia Nacional.
SS:	Seguridad Social.
SS:	Sentencias.
STS:	Sentencia del Tribunal Supremo.
TG SS:	Tesorería General de la Seguridad Social.
TS:	Tribunal Supremo.

## 1. CONSIDERACIONES PREVIAS

La vigente Ley Concursal, Ley 22/2003, de 9 de julio (en adelante, LC) está necesitada de una profunda reforma. Publicada para acabar, de una vez por todas, con una situación caótica, donde la regulación de las insolvencias empresariales se normaba por disposiciones arcaicas, estando todavía vigentes normas del Código de Comercio (en adelante, CCo) de Saínz de Andino, de 1829 y donde se superponían figuras muy diferentes como eran la quiebra y la suspensión de pagos<sup>1</sup>; lo cierto es que, apenas diez años después de su entrada en vigor, ha fracasado en su finalidad fundamental: conceder una segunda oportunidad, un “*fresh start*” en la terminología anglosajona, a aquellas empresas que se enfrentasen a circunstancias económicas desfavorables.

Baste con saber que, del número de empresas en concurso, el 94 por 100, según los últimos datos, acaban en liquidación y que, además, este porcentaje se ha ido incrementando a lo largo de los años<sup>2</sup>.

En realidad, podemos decir que el problema fundamental de la LC es que se configuró y publicó en un momento de ciclo económico al alza (el “*boom*”) y estaba totalmente inadaptada para enfrentarse a la profundidad y larga duración de la vigente crisis sistémica (el “*bust*”); ello, a pesar de las constantes y recurrentes modificaciones legislativas que se han desarrollado sobre la misma, en particular, mediante la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante, LRC), cuya última manifestación se encuentra en el Real Decreto-Ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial, cuyo contenido es objeto, actualmente, de debate parlamentario, como Proyecto de Ley; por lo cual, cabe prever que las reformas de la LC sigan produciéndose, presionadas por un elenco triple de fuerzas: la evolución de la crisis económica y las necesidades de las empresas españolas para hacerla frente; los problemas que la aplicación de la propia LC está causando (por ejemplo, las carencias en materia de concurso del patrimonio personal o la dilación de los procesos concursales) y el desarrollo del nuevo Derecho Europeo Concursal.

## 2. CONCURSO DE ACREEDORES Y ESPECIALIDADES TRIBUTARIAS

Resulta, pues, en estas circunstancias del mayor interés conocer las especialidades tributarias que comporta el concurso; de hecho, una de las causas que están detrás de las sucesivas modificaciones sufridas por la LC es el intento de alterar la posición de la Hacienda Pública (y, en paralelo, de la Seguridad Social) en el concurso.

La LC supuso, como la doctrina en general señala, una ruptura significativa del conjunto de privilegios que disponía la Hacienda Pública a la hora de ejecutar los créditos tributarios del concursado, bajo el principio general de eliminación de los diversos privilegios singulares de ejecución que existían con anterioridad a la entrada en vigor de la LC y su sustitución por la idea general de la “*par conditio creditorum*”, reduciendo los privilegios y singularidades del concurso<sup>3</sup>.

Este sacrificio de la Hacienda Pública que limitaba su privilegio singular de ejecución, se ha visto, inmediatamente, ensombrecido por problemas como los errores temporales derivados por la entrada en vigor en momentos diferentes de tiempo de la LC y de la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (en adelante, LGT) y la incidencia de la crisis económica, la cual ha llevado a la expansión de una amplia planificación fiscal, sobre todo en materia de IVA, tendente a que los concursos fueran financiados por la Administración tributaria (en adelante, AT).

De esta manera, en las situaciones previas al auto de declaración del concurso se generaban devoluciones del IVA y con posterioridad al mismo, el proceso de ejecución de los IVA soportados se tenía que integrar dentro de los créditos concursales, limitados por el 50 por 100 del privilegio general del cual dispone la Hacienda Pública.

---

<sup>1</sup> *Passim*. DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *Manual Práctico de Derecho Concursal. La Ley Concursal tras la reforma de la Ley 38/2011*, Eds. Experiencia, Barcelona, 2012.

<sup>2</sup> RODRIGO FERNÁNDEZ, JESÚS. *Procedimiento de apremio y concurso: La prerrogativa de ejecución separada. Lecciones procesales de la crisis*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Sección de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Curso 2013/2014, marzo de 2014.

<sup>3</sup> La insistencia al respecto de estas circunstancias se recoge ampliamente en los apartados I y V de la Exposición de Motivos de la LC.

En el coste recaudatorio creciente derivado de los concursos han influido también, lógicamente, el aumento del número de sujetos afectados y la terminación de los concursos de manera generalizada en la liquidación de la explotación económica, ver *supra*, y el intento (especialmente en los primeros años de la crisis) de salvaguardar la actividad económica mediante una concesión generosa de los aplazamientos y fraccionamientos de las deudas tributarias y de la Seguridad Social.

Asimismo, la jurisdicción exclusiva y excluyente que goza el Juez de lo Mercantil (en adelante, JM) en materias concursales, ha restringido los intentos e interpretaciones de la Hacienda Pública, particularmente, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) por asegurar el cobro de los créditos tributarios nacidos con anterioridad a la declaración del concurso, en aras de salvaguardar la solvencia de la empresa; jurisprudencia reforzada posteriormente por la aceptación de los criterios de los JM por parte del Tribunal Supremo (en adelante, TS) y del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción.

La fuerte incidencia negativa que en la recaudación impositiva han tenido estas circunstancias, se ha solventado en los últimos ejercicios con un giro copernicano (nuevamente, excesivamente radical) en favor de introducir en la Ley las interpretaciones de la AEAT en sus conflictos con los JM, siendo el paradigma de estos cambios normativos en favor de la Hacienda Pública, la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude<sup>4</sup>, a diversos artículos de la legislación del IVA<sup>5</sup> y de varios aspectos del procedimiento de aplicación de los tributos; así, como la nueva, y muy restrictiva, política de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias recogida en la Instrucción 6/2013, del Departamento de Recaudación de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago en materia de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores, de 9 de diciembre de 2013.

De hecho, es significativo de esta nueva visión del papel de los créditos tributarios en el procedimiento concursal el hecho de que el precitado Real Decreto-Ley 4/2014 no acepta la refinanciación de los créditos tributarios y de la Seguridad Social, los cuales quedan excluidos radicalmente de la suspensión de las ejecuciones que permite la nueva redacción del artículo 5 *bis* LC<sup>6</sup>.

Pues bien, en medio de este complejo y cambiante marco de relaciones entre los procedimientos tributarios y el procedimiento concursal ocupa un papel central la exposición de las responsabilidades tributarias de uno de los órganos más novedosos y significativos de la LC: la administración concursal; dedicándose este documento principalmente a la exposición y análisis de las mismas.

### **3. EL ADMINISTRADOR CONCURSAL, SU EJERCICIO Y SUS RESPONSABILIDADES, EN GENERAL**

#### **3.A. Consideraciones generales**

Una de las novedades más importantes de la LC fue la introducción de la administración concursal, buscando la simplificación y la eficiencia<sup>7</sup>, única figura que, junto al papel del JM, deviene necesaria para el funcionamiento del procedimiento concursal; es más, la simplificación de la administración

<sup>4</sup> *Passim*. TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL (director); CALVO VÉRGEZ, JUAN (coordinador). *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, Ed. Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2013.

<sup>5</sup> LONGÁS LAFUENTE, ANTONIO. "Modificaciones en la Ley del IVA conforme a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Prevención y Lucha contra el Fraude", en TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL (director); CALVO VÉRGEZ, JUAN (coordinador); *op.cit.*, pp. 553 a 625.

<sup>6</sup> El Preámbulo del Real Decreto-Ley 4/2014 es contundente al respecto, demostrando una decisión política muy firme del legislador (otra cosa es que se esté o no de acuerdo con la oportunidad y acierto de la misma).

Así, en la parte IV, segundo párrafo, tercer inciso, se señala:

"...Quedan excluidos, en todo caso, los procedimientos que tengan su origen en créditos de derecho público...".

<sup>7</sup> Tal y como señala expresamente el Preámbulo de la LC, IV:

"La Ley simplifica la estructura orgánica del concurso. Sólo el juez y la administración concursal constituyen órganos necesarios en el procedimiento...".

La reducción de los órganos concursales tiene como lógica consecuencia la atribución a éstos de amplias e importantes competencias...".



concurstal ha seguido en las diversas reformas de la LC, pues de un órgano tripartito, de administración colegiada, se ha pasado con la LRC a un órgano unitario (salvo excepciones para los concursos más complejos y difíciles), aunque dotado con posibles auxiliares, ver *infra*, y se ha buscado su profesionalización<sup>8</sup>.

En todo caso, el administrador concursal bajo el sistema de la LC es más, mucho más que un simple delegado del JM en el procedimiento concursal. Se trata de un órgano dotado de autonomía en el proceso para realizar funciones y cumplir los objetivos del procedimiento concursal, pudiendo, asimismo, acumular dos funciones (y dos responsabilidades): la de administrador societario y la de administrador concursal, si nos encontramos ante la modalidad del concurso conocida como “concurso de suspensión”, donde el JM suspende las funciones del Consejo de Administración o del administrador de la entidad sometida al concurso, situación típica de los concursos necesarios, iniciados a instancias de los acreedores.

A esta creciente autonomía de los administradores concursales respecto del JM, de los accionistas, partícipes y gestores de la empresa y de terceros, se le contrapone, en coherencia, una mayor responsabilidad en el cumplimiento de la normativa vigente, a la cual viene sometida la empresa en concurso, incluyendo la fiscal<sup>9</sup>.

En la LC, el administrador concursal, cuyo nombramiento se produce de acuerdo al artículo 27 LC, es un órgano necesario del concurso, junto al JM, que se ocupa del mantenimiento y conservación del patrimonio del concursado, sustituyéndolo o interviniendo junto con él, según el régimen de facultades.

La LC simplifica, como hemos señalado con anterioridad, la administración del concurso y establece como únicos órganos necesarios al Juez y al administrador concursal. Esta simplificación de la estructura orgánica del concurso acrecienta también las responsabilidades del administrador, ya que en la misma persona se concentran funciones que, anteriormente, debían cumplir otros sujetos (en la normativa anterior a la LC, funciones similares a las del administrador concursal se distribuían entre los interventores en las suspensiones de pagos y el comisario, el depositario y los síndicos de la quiebra).

Este reforzamiento de la relevancia del administrador concursal se ha visto potenciado por la también citada LRC, la cual no ha hecho sino impulsar el protagonismo de los administradores y su simplificación, ampliar sus funciones, ocupar parcelas anteriormente atribuidas a otros órganos: JM, Junta de Acreedores, etc. y, sustancialmente, ha intentado aumentar la profesionalidad del cargo del administrador concursal, aunque, en la práctica, la especialización del mismo no siempre se acredite de manera bastante, siendo éste, sin duda, uno de los graves defectos de la práctica de nuestro proceso concursal.

Asimismo, la LRC ha reducido el número de administradores, cambiando el modelo trimembre, de colegiado, en general, donde podían combinarse las diferentes habilidades y pericias técnicas (abogado, economista, auditor, etc.) de sus miembros a un modelo único y profesional, pero que asegura la profesionalidad del sujeto elegido como administrador del concurso<sup>10</sup>, centrándolo en las profesiones de abogado o economista<sup>11</sup> y ampliando la posibilidad de nombramiento de personas jurídicas.

También hay supuestos especiales de administración concursal, por las particularidades de algunos concursos, caso de las empresas cotizadas en mercados organizados, donde el administrador concursal es obligatoriamente un miembro de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, CNMV) y donde, nuevamente, se refleja el énfasis puesto en la LC en la profesionalidad y el conocimiento técnico de la actividad empresarial<sup>12</sup> y sus vicisitudes que debe disponer el administrador concursal, por lo que éste no puede negar ignorancia o desconocimiento de la materia (tributaria) si le son exigidas responsabilidades.

---

<sup>8</sup> Aunque la misma es discutible hasta la fecha, por la falta de desarrollo y homologación de los cursos de formación de los potenciales candidatos: economistas, abogados y auditores; lo que ha generado una importante corriente de críticas acerca de la calidad, equidad y neutralidad en las elecciones por parte de los JM de los diferentes administradores concursales.

<sup>9</sup> Aunque el Preámbulo de la LC, parte IV, párrafo décimo, sólo señala en este área:

“Se regula el régimen de responsabilidad de los administradores frente al deudor y los acreedores y su separación por justa causa.”

<sup>10</sup> DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ Luis; *op.cit.*

<sup>11</sup> Los titulares mercantiles se han integrado, recientemente, con los economistas y la inmensa mayoría de los auditores de cuentas son, a su vez, economistas.

<sup>12</sup> Otra cosa es la práctica, pues no existe un mecanismo oficial que acredite la “especialización” de los profesionales citados en Derecho y práctica concursal, a pesar de la proliferación de publicaciones, Cursos, conferencias, etc. en esta materia.

### 3.B. La responsabilidad del administrador concursal tras la Ley de Reforma Concursal

Pues bien, mayor profesionalidad conlleva directamente mayor responsabilidad en su gestión, pues el administrador concursal, elegido con posterioridad a la entrada en vigor de la LRC, difícilmente puede distribuir sus funciones y cargas con otros órganos del proceso o afirmar su desconocimiento o falta de pericia técnica en el buen número de actividades que se le encargan.

La propia Exposición de Motivos de la LRC, parte VII, es contundente al respecto de ese mayor protagonismo y profesionalización con la que se desea dotar al administrador concursal, al señalar:

*“Por otra parte la Ley es consciente de la importancia que desempeñan en este ámbito los administradores concursales y busca una mayor profesionalización, al tiempo que se realiza sus funciones y su responsabilidad. Puede destacarse, así, la potenciación que se efectúa de las funciones de la administración concursal y el refuerzo de los requisitos para ser nombrado administrador concursal, permitiendo una mejor valoración por el juez del concurso de la experiencia y formación específica para el desempeño del cargo. En esta línea se sitúan dos medidas fundamentales de la ley. La primera es la extensión de los supuestos en los que la administración concursal está integrada por un único miembro, que no serán únicamente los concursos abreviados, lo cual tiene una repercusión clara en su funcionamiento, en su toma de decisiones... Y la segunda es el reconocimiento de la persona jurídica como administrador concursal, en tanto que algunas de sus formas, como es la sociedad profesional, favorecen el ejercicio de esta función por una pluralidad de profesionales que cuenten con la necesaria formación y experiencia...”* (El subrayado es nuestro).

Podría decirse, en consecuencia que, tras la LRC, se trata de poner en marcha a un administrador concursal profesional, de gran competencia técnica, con mayores poderes en el proceso y más funciones, sirviendo de contrapeso a tal aumento de protagonismo y atribuciones una mayor profesionalización de la figura y mayores responsabilidades en todos los órdenes.

El administrador concursal en el ejercicio de su cargo tiene una diligencia propia, exigible, que como afirma la doctrina más reputada:

*“La diligencia señalada por el legislador para la administración concursal cumple diversas funciones: en primer lugar, establece una pauta de conducta que viene a señalar el comportamiento que le es exigible en el ejercicio de su cargo, la forma en que habrá de cumplir las funciones que le vienen atribuidas; en segundo término, constituye una fuente de obligaciones para ellos ya que éstas no se agotan en el cumplimiento de las que la LC les atribuye o el juez les señala, sino que buena parte derivan de su deber de actuación diligente en defensa de los intereses del concurso; y en tercer lugar, realizan una función de definición del título de imputación de la responsabilidad por negligencia”<sup>13</sup>.*

Y de una modalidad de responsabilidades, las tributarias, habla fundamentalmente nuestro texto, siendo preciso indicar previamente que tales responsabilidades tributarias pueden dividirse sintéticamente en dos bloques, las propias del administrador en atención a sus funciones en el proceso y las que se derivan del hecho de que el administrador concursal puede ocupar y sustituir la función de otras personas encargadas de la gestión ordinaria de la empresa, nos referimos a los administradores de hecho y de derecho de la sociedad concursada, entre cuyas acciones ordinarias se encuentra el cumplimiento de las obligaciones tributarias del obligado tributario principal, ahora en concurso: la empresa.

Lógicamente, sólo las primeras, las propias del administrador concursal, suponen un “plus” diferencial respecto de la teoría general de la responsabilidad tributaria; mientras que las segundas deberían estudiarse en el marco genérico de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades.

Al asumir el administrador concursal gran parte de las funciones de los administradores societarios, también absorbe su posición y las cuestiones derivadas de la misma, por ejemplo, la de cumplir con las obligaciones tributarias de la entidad y, por ello, y con las peculiaridades propias del proceso concursal, con la responsabilidad de dar cumplimiento a unas obligaciones fiscales que la existencia del concurso altera en gran medida.

<sup>13</sup> DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *Presupuestos de la responsabilidad de los administradores concursales*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2013, p. 110.

Evidentemente, si nos encontramos ante un concurso voluntario, a instancias del propio empresario, las facultades del administrador concursal serán menores, pues el régimen de intervención que establece la LC, artículos 40 a 48 *quáter*, supone que los administradores societarios siguen gestionando la actividad empresarial, mientras que, en la modalidad de concurso necesario, estas funciones se suspenden, régimen de suspensión y adquiere mayor protagonismo el administrador concursal.

En la mayoría de los casos, los concursos realizados en España vigente la LC se encuentran sometidos al régimen de intervención, al tratarse de concursos voluntarios y, por lo tanto, la importancia del administrador concursal, sus funciones y responsabilidades se diferencia de las responsabilidades y funciones de los administradores societarios, los cuales siguen en el ejercicio de sus funciones durante el concurso.

Por último, recordar que el administrador concursal nace a la vida jurídica con el auto de declaración del concurso de acreedores, de cuyo contenido se ocupa el artículo 21.1 LC y en el cual, en el punto 2.º del mismo<sup>14</sup>, se determina si nos encontramos ante un proceso concursal donde las facultades de administración y disposición del deudor desaparecen, siendo sustituidas por el administrador concursal, lo cual sucede siempre en los concursos llamados necesarios o se conservan, tal y como resulta en los denominados concursos voluntarios (artículos 22.1 y 40 LC)<sup>15</sup>.

En todo caso, incluso en los concursos voluntarios, donde las facultades patrimoniales del deudor se conservan, el ejercicio de la administración y disposición de su patrimonio queda sometido al control del administrador concursal, mediante su autorización o conformidad, pudiendo, si lo considera necesario, suspenderlas y sustituir al deudor, con la tutela del JM y, a su vez, solicitar al JM declarar la responsabilidad de los administradores societarios.

También el JM puede acordar, motivadamente, la suspensión de las funciones del administrador societario y su ejercicio por el administrador concursal, artículo 40.3 LC.

En cualquier caso, en el Cuadro número 1 siguiente se resume el contenido del auto de declaración del concurso de acreedores, mediante el cual nace a la vida del procedimiento concursal el administrador concursal y se establecen sus funciones.

#### **Cuadro 1** **CONTENIDO DEL AUTO DE DECLARACIÓN DE CONCURSO**

- El carácter necesario o voluntario del concurso, con indicación, en su caso, de si el deudor ha solicitado la liquidación de la entidad o ha presentado propuesta anticipada de convenio.
- Los efectos sobre las facultades de administración y disposición del deudor respecto de su patrimonio, así como el nombramiento y las facultades de los administradores concursales.
- En caso de concurso necesario, el requerimiento al deudor para que presente en el plazo de 10 días a contar desde la notificación del auto, los documentos citados en el artículo 6 LC.
- Medidas cautelares a adoptar, en su caso, por el JM.
- El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el “Boletín Oficial del Estado”(en adelante, BOE) del auto de declaración del concurso, artículos 21, 5º y 23 LC. Se trata de la conocida como “comunicación o insinuación de créditos”.
- La publicidad que haya de darse a la declaración del concurso.
- Si se formula pieza separada, artículo 77.2 LC, sobre disolución de la sociedad de gananciales.
- En su caso, decisión sobre la procedencia de comenzar el llamado “procedimiento especialmente simplificado”.
- Comunicación del concurso de manera telemática a la AEAT y a la Tesorería General de la Seguridad Social (en adelante, TGSS).
- Efectos del cierre registral, artículo 24.5 LC.

<sup>14</sup> “1.El auto de declaración del concurso contendrá los siguientes pronunciamientos:

....

2.º Los efectos sobre las facultades de administración y disposición del deudor respecto de su patrimonio, así como el nombramiento y las facultades de los administradores concursales...”.

<sup>15</sup> Conforme al artículo 22.1 LC: “...tendrá la consideración de voluntario cuando la primera de las solicitudes presentadas hubiera sido de la del propio deudor. En los demás casos, el concurso se considerará necesario...”.

### 3.C. Más sobre las responsabilidades generales del administrador concursal

En todo caso, el administrador concursal en el ejercicio de su cargo puede combinar dos funciones y responsabilidades y, de hecho, lo hace siempre en alguna medida, tal y como se deduce del artículo 35 LC<sup>16</sup>:

- a) La de un ordenado administrador, siendo éste uno de los estándares utilizados por el legislador, la doctrina, la práctica forense y la jurisprudencia para evaluar la diligencia con la cual debe actuar el administrador concursal y sus auxiliares delegados, ver abajo.

Y ya se sabe que la responsabilidad de los administradores societarios, su naturaleza, prueba, modulación y ejercicio conforma una de las problemáticas más debatidas en el Derecho Mercantil moderno, por lo cual todas estas dificultades y problemática se trasladan al análisis de las responsabilidades del administrador concursal.

- b) La de un representante leal, de manera similar a un mandatario, artículos 281 y 283 del CCo, ya que actúan como gestores de intereses ajenos, en este caso, fundamentalmente, de la empresa concursada.

Por lo tanto, esta dualidad de funciones genera importantes problemas, señalados por la doctrina, a la hora de evaluar las responsabilidades de todo tipo en las cuales incurren los administradores concursales y que, en principio, se regulan en el artículo 36 LC.

El artículo 36 LC señala a este respecto:

*“Responsabilidad.*

1. *Los administradores concursales y los auxiliares delegados responderán frente al deudor y frente a los acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la Ley o realizados sin la debida diligencia.*
2. *Los administradores concursales responderán solidariamente con los auxiliares delegados de los actos y omisiones lesivos de éstos, salvo que prueben haber empleado toda la diligencia debida para prevenir o evitar el daño.*
3. *La acción de responsabilidad se sustanciará por los trámites del juicio declarativo que corresponda, ante el juez que conozca o haya conocido del concurso.*
4. *La acción de responsabilidad prescribirá a los cuatro años, contados desde que el actor tuvo conocimiento del daño o perjuicio por el que reclama y, en todo caso, desde que los administradores concursales o los auxiliares delegados hubieran cesado en su cargo.*
5. *Si la sentencia contuviera condena a indemnizar daños y perjuicios, el acreedor que hubiera ejercitado la acción en interés de la masa tendrá derecho a que, con cargo a la cantidad percibida, se le reembolsen los gastos necesarios que hubiera soportado.*
6. *Quedan a salvo las acciones de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por actos u omisiones de los administradores concursales y auxiliares delegados que lesionen directamente los intereses de aquellos.”.*

Lógicamente, nuestro texto tiene que centrarse en la responsabilidad tributaria de los administradores concursales, una especie de su responsabilidad, regulada extra muros de la LC.

<sup>16</sup> “Ejercicio del cargo.

1. *Los administradores concursales y los auxiliares delegados desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado administrador y de un representante leal.*
2. *Cuando la administración concursal esté integrada por dos miembros, las funciones de este órgano concursal se ejercerán de forma conjunta. Las decisiones se adoptarán de forma mancomunada, salvo para el ejercicio de aquellas competencias que el juez les atribuya individualizadamente. En caso de disconformidad, resolverá el juez.*
3. *Las decisiones y los acuerdos de la administración concursal que no sean de trámite o de gestión ordinaria se consignarán por escrito y serán firmados, en su caso, por todos sus miembros.*
4. *La administración concursal estará sometida a la supervisión del juez del concurso. En cualquier momento, el juez podrá requerirle una información específica o una memoria sobre el estado de la fase del concurso.*
5. *Las resoluciones judiciales que se dicten para resolver las cuestiones a que se refiere este artículo revestirán la forma de auto, contra el que no cabrá recurso alguno. Tampoco podrá plantearse incidente concursal sobre la materia resuelta.”.*

#### 4. CUESTIONES GENERALES SOBRE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

La norma básica del Ordenamiento Tributario español, la LGT, se ocupa de la figura de la responsabilidad tributaria de manera sustantiva en la Sección 3.<sup>a</sup> Responsables, del Capítulo II. Obligados tributarios, del Título II. Los tributos, artículos 41 a 43, ambos inclusive.

Asimismo, a la responsabilidad tributaria hacen referencia otros muchos artículos de la LGT desde el 8,c) que establece el principio de legalidad a la hora de determinar los responsables (pues una característica esencial de la responsabilidad tributaria es su determinación *ex lege*<sup>17</sup>) hasta diferentes artículos de los procedimientos de recaudación, por ejemplo, los 174 a 176 LGT, ambos inclusive, donde se reglamenta el procedimiento frente a los responsables, pasando por normas relativas a las infracciones y sanciones tributarias, verbigracia, el artículo 181.2 LGT<sup>18</sup>.

Dado que, tradicionalmente, en nuestro Derecho Financiero la figura de la responsabilidad tributaria ha venido vinculada al procedimiento de recaudación, y ha sido utilizada como un mecanismo secundario para asegurar el cobro de la deuda tributaria, una vez que han fallado las actuaciones recaudatorias contra el obligado tributario principal, una especie de última *ratio* recaudatoria, también son significativas las cuestiones de regulación del procedimiento de recaudación frente a los responsables tributarios, las cuales aparecen en el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

De hecho, el Título IV del RGR, artículos 124 a 127, ambos inclusive, lleva como rúbrica: "Procedimiento frente a responsables y sucesores".

La figura de la responsabilidad tributaria, su naturaleza, funciones, sus relaciones con otras figuras del Derecho Civil, en especial, las denominadas obligaciones solidarias y mancomunadas, artículo 1137 del Código Civil (en adelante, CC)<sup>19</sup> (que, para la doctrina tradicional, son el origen de la distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, lo cual no es aceptado por los textos más modernos, etc.), constituye, sin ningún género de dudas, una de las materias más complejas y debatidas del Ordenamiento Financiero español<sup>20</sup>.

Por lo tanto, un primer problema para delimitar con exactitud el alcance y las consecuencias de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales es la ausencia de unanimidad doctrinal acerca de la naturaleza de la propia figura genérica de la responsabilidad tributaria, producto directo de la indefinición de la misma en la LGT.

Así, más allá de calificar al responsable tributario como un obligado tributario "secundario"<sup>21</sup>, con el matiz de que la estructura del artículo 35 LGT (donde se expone de manera general la figura<sup>22</sup> del obligado tributario y se enuncian, "*numerus apertus*", alguna de sus clases en el apartado 2), separa el concepto del responsable, apartado 5, de las restantes modalidades de obligado tributario (contribuyentes, sustitutos del contribuyente, sujeto pasivo, etc.), al señalar:

<sup>17</sup> "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 subrayado es nuestro).

<sup>18</sup> "...

2. El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad."

<sup>19</sup> "La concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a pedir, ni cada uno de éstos deba prestar íntegramente, las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria."

<sup>20</sup> *Passim*. GALÁN RUIZ, JAVIER. *La responsabilidad tributaria*, prólogo IÑIGO BARBERANA, Ed. Thomson, Aranzadi, coleccion. Monografías, n.º 360, Cizur Menor, Navarra, 2005.

<sup>21</sup> Pues el artículo 41.1 LGT afirma:

"La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto con los deudores principales, a otras personas o entidades...". (El subrayado es nuestro).

<sup>22</sup> Y en cuyo apartado 1, por cierto, se hace de manera tan imprecisa como la siguiente:

"Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias".

Es decir, nos encontramos ante una definición (obligado tributario) que incluye lo definido (cumplir obligaciones tributarias).

*“Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.”*

Esta autonomía del obligado tributario-responsable en relación a otros tipos de obligados tributarios conlleva que, salvo su introducción por Ley y su carácter conexo y, por lo tanto, accesorio de otros obligados tributarios, mencionados como “los deudores principales”, es decir, precisamente, los expuestos en el artículo 35.1 LGT (“...A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.”, artículo 41.1, segundo inciso, LGT), produce que el Derecho Tributario español no posea una definición legal precisa de este concepto, no existiendo consenso acerca de su naturaleza y de las funciones que cumple en la relación jurídico-tributaria.

La doctrina oscila entre calificar, para algunos, la situación del responsable tributario como la de una figura garantista del crédito tributario, accesoria de la obligación tributaria principal: el pago de la cuota tributaria, para el cumplimiento de la misma por un tercero que no sea el “deudor principal”, el cual, por alguna causa de vinculación con tal deudor principal, por ejemplo, ser el administrador de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubiesen incumplido sus obligaciones tributarias, artículo 43.1, a) LGT, se pone en el lugar del obligado tributario principal, forzándosele, por parte de la Hacienda Pública, solidaria o subsidiariamente, al cumplimiento de la obligación tributaria que no ha realizado el deudor principal, tras la correspondiente derivación de responsabilidad y en el marco, generalmente, del procedimiento de recaudación.

A la hora de hablar del responsable tributario se trataría, pues, conforme a la tesis dominante en el Derecho Financiero español, de un tercero, deudor tributario secundario, por deudas ajenas, al cual se derivan las mismas, lo cual implica también una acción de regreso sobre el deudor principal, para evitar el enriquecimiento injusto del deudor, tal y como ya se reconoce expresamente en el artículo 41.6 LGT, al señalar:

*“Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.”*

Esta posición mayoritaria puede encontrarse, verbigracia, en los textos de uno de los grandes expertos en la materia, el cual dice expresamente:

*“La determinación de la naturaleza de la responsabilidad tributaria pasa necesariamente por hallar un elemento común a todos los supuestos de responsabilidad. Ese elemento común sólo lo podemos encontrar en el carácter garantista del cobro del crédito por la Hacienda Pública. Cualquier otro aspecto que califique determinados supuestos de responsabilidad (como puede ser la comisión de actos ilícitos) podrá dar lugar a subclasificaciones pero que no indicarán ese elemento común de todos los supuestos de responsabilidad y que define la verdadera naturaleza jurídica del instituto.*

*El hecho de que en algunos supuestos, los que la doctrina viene denominando de responsabilidad por actos ilícitos, el responsable debe hacer frente a la sanción, no desvirtúa la naturaleza garantista de esta figura pues, a nuestro juicio, la sanción debe exigírsele en su condición de sujeto infractor y no de responsable”<sup>23</sup>.*

Para otros, en cambio (entre los cuales nos encontramos), más allá de asegurar mediante una acción recaudatoria sobre terceros el cobro de la cuota tributaria<sup>24</sup>, una función garantista; la responsabilidad tributaria también tiene visos de norma sancionadora sobre los responsables, los cuales por inacción, desistimiento, ignorancia, “culpa in vigilando”, “culpa in contrahendo”, etc., han facilitado el incumplimiento de las deudas tributarias por parte del deudor principal y, en consecuencia, se convierten en potenciales y, en su caso, reales (tras el procedimiento recaudatorio oportuno) deudores por una deuda tributaria ajena, la cual, en principio, no les correspondía y que, debido a su comportamiento ilícito en algunos casos, desordenado y poco profesional e imprudente en otros, es decir, negligente (el presupuesto objetivo de la responsabilidad), se convierte en deuda propia del responsable<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> RUIZ GALÁN, JAVIER; *op.cit.*, pp. 295 y 296.

<sup>24</sup> Recuérdese que los conceptos de cuota y deuda tributaria no tienen por qué ser idénticos, definiéndose en los artículos 56 y 58 LGT, respectivamente.

<sup>25</sup> CARBAJO VASCO, DOMINGO. “Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 115/2005, pp. 71 a 97.

Otra corriente doctrinal, aun reconociendo que, en sus orígenes, la responsabilidad tributaria era una forma de asegurar el cobro de deudas tributarias de terceros, siempre que existiera un nexo entre el deudor originario y el responsable (deudor derivado), señala que las últimas modificaciones legislativas de la responsabilidad tributaria, concretamente, la propia LGT de 2003, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal y la reciente y precitada Ley 7/2012, están suponiendo cambios en esta figura para:

- Objetivizar la responsabilidad tributaria, es decir, la misma nace con independencia del comportamiento del responsable.
- Reforzar su carácter sancionador.
- Restringir el estatuto jurídico del responsable<sup>26</sup>.

Es más, entendemos que las últimas reformas mencionadas en materia de responsabilidad tributaria, incluyendo las de la Ley 7/2012, cuyo tenor ha afectado a la redacción de los artículos 41 y 44 LGT, no han hecho sino potenciar el carácter de carga, gravoso, de esta figura; ello, a pesar de que la citada Ley 7/2012, en su Preámbulo, II, tercer párrafo, diga al respecto de tales cambios:

*“Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como un obligado tributario en sentido estricto, aunque responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor.”. (El subrayado es nuestro).*

Sin embargo, frente a esta dicción literal<sup>27</sup>, la reforma mencionada lo que hace, en general, es reforzar los casos en que la responsabilidad tributaria se extiende a las sanciones, frente al pretendido carácter excepcional de tal hecho, *arg. ex.* artículo 41.1, primer párrafo, LGT<sup>28</sup>; crea un nuevo supuesto de responsabilidad, artículo 43.2 LGT y, en general, endurece el tratamiento del responsable que puede, incluso, resultar obligado a pagar una deuda tributaria de cuantía superior a la teóricamente debida por el deudor principal al cual sustituye, lo cual supone un replanteamiento radical de la tesis garantista.

Además, esta última modificación legislativa del régimen de las responsabilidades tributarias en la mencionada Ley 7/2012 no hace sino dificultar exponer un planteamiento unitario del concepto, por la ausencia de seguridad jurídica en su regulación y por la tendencia expansiva que está teniendo la misma, tanto en la legislación tributaria que potencia su uso como instrumento anti-fraude fiscal (lo cual coadyuvaría a la segunda posición doctrinal al respecto), como por la práctica reiterada de las oficinas recaudatorias de la AEAT que tratan de cobrar la deuda tributaria del “obligado principal”, derivando la misma contra cualquier sujeto vinculado, por muy pequeño nexo que tenga con aquél.

Es contundente a este respecto, el hecho de que los últimos Planes Generales de Control Tributario, por ejemplo, el relativo al año 2011, insistan en el impulso al control de las diferentes responsabilidades tributarias, incluyendo la de los administradores concursales (Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011). Lo mismo ha sucedido en los correspondientes a 2012, 2013 y 2014<sup>29 30</sup>.

---

<sup>26</sup> HINOJOSA TORRALBA, JUAN JOSÉ. “Recientes tendencias en la responsabilidad tributaria”, en VILLAR EZCURRA, MARTA (dirección), MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; ALBIÑANA CILVETI, CÉSAR y HERRERA MOLINA, PEDRO (coordinación). *Estudios Jurídicos en Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, colecc. *Estudios Jurídicos*, Madrid, 2008, vol. I, pp. 611 a 651.

<sup>27</sup> Anótese a estos efectos que las Exposiciones de Motivos y los Preámbulos de las normas no son normas jurídicas en sentido estricto, pero sí instrumentos muy válidos para la interpretación de las mismas, al expresar, en principio, la voluntad e intención del legislador.

<sup>28</sup> ...4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta ley se establezcan...”.

<sup>29</sup> Este último Plan es el publicado por la Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014, BOE de 31, y en relación a lo citado en el texto, véase la parte II del Plan, “Control del fraude en la fase recaudatoria”, donde se citan, entre otras medidas, punto c), control selectivo en el área de recaudación, línea sexta: “refuerzo de las derivaciones de responsabilidad.”

<sup>30</sup> El lector puede encontrar el contenido de todos los Planes Anuales de Control Tributario que, según el artículo 116 LGT, han de publicarse anualmente, en el portal de la AEAT, [www.agenciatributaria.es/Inicio/LaAgenciaTributaria/Planificacion/PlanGeneraldeControlTributario](http://www.agenciatributaria.es/Inicio/LaAgenciaTributaria/Planificacion/PlanGeneraldeControlTributario).

La tendencia legislativa, por otra parte y, nuevamente, es un buen ejemplo la precitada Ley 7/2012, es extender y potenciar las responsabilidades tributarias, llegándose al extremo de que hay supuestos en nuestro Ordenamiento donde la deuda tributaria a pagar por un responsable es ya superior a la correspondiente al obligado tributario “principal”, lo cual supone, por otra parte, a nuestro entender, una negación clara de la naturaleza del “deudor principal”, siendo así que la obligación tributaria principal “...tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.”, artículo 19 LGT, un creciente desvirtuamiento de esta figura y, a la vez, una manifestación de su carácter de reglas anti-fraude, gravosas y cuasi-sancionadoras, más que puramente garantistas.

La situación se complica aún más si observamos que la responsabilidad tributaria admite dos grandes variedades: la solidaria y la subsidiaria, siendo la regla general la segunda (*arg. ex. art. 41.2 LGT*), aunque las diferencias entre las mismas (generalmente, la responsabilidad por las sanciones tributarias sólo alcanzaba a la primera modalidad; la responsabilidad subsidiaria requiere, previamente, la declaración de fallido del deudor principal y de los otros responsables solidarios) se han ido diluyendo en el tiempo y la relación de estas dos modalidades de responsabilidad tributaria con la tradicional distinción en el Derecho Civil ente las obligaciones mancomunadas y solidarias sea muy tenue.

Y determinar cuál es la naturaleza de la figura del responsable y sus funciones, no es materia baladí pues si aceptamos su asimilación a una figura cuasi-sancionadora, entonces, la interpretación de sus preceptos, al tratarse de una norma onerosa, deberá ser restrictiva y, asimismo, le serían de aplicación los principios constitucionales y administrativos propios del Derecho Sancionador, caso de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española (en adelante, CE) y los recogidos para las infracciones tributarias en el propio artículo 178, segundo párrafo, LGT, es decir, legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

En cambio, si la responsabilidad tributaria actuase como una garantía más del cobro de la deuda tributaria, tales principios interpretativos no se le aplicarían, sino los generales del Derecho, por remisión del artículo 12.1 LGT<sup>31</sup> al artículo 3.1 del CC<sup>32</sup>, así como algún principio propio de las normas garantistas, del tipo temporalidad y proporcionalidad.

## 5. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL

### 5.A. Antecedentes y cuestiones generales

Nos encontramos ante uno de los supuestos de responsabilidad que incluye la nueva LGT, la cual entró en vigor el día 1 de julio de 2004.

Formado a imagen y semejanza de la responsabilidad de los administradores societarios, sin embargo, la redacción del artículo 43.1, c) LGT, donde se encuentra normada específicamente la responsabilidad de los administradores concursales, resulta ser distinta y separada de las del artículo 43.1, a) y b) LGT, donde se citan dos especies de la responsabilidad tributaria de los administradores sociales.

Asimismo, la responsabilidad tributaria citada en el artículo 43.1, c) LGT amalgama en el mismo bloque de responsables a dos sujetos con funciones y características muy diferentes: los administradores concursales y los liquidadores de sociedades y entidades en general.

El antecedente inmediato de esta modalidad de responsabilidad subsidiaria figuraba en el artículo 40.2 de la anterior LGT, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, redactado conforme a la Ley 60/1969, de 30 de junio (BOE de 1 de julio) (en adelante, LGT 1963), el cual decía:

*“...2.Serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos.”*

<sup>31</sup> “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”

<sup>32</sup> “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.”



Es importante señalar, tal y como se ha indicado con anterioridad, que esta especie de la responsabilidad tributaria ya aparecía en la LGT 1963 después de regular la responsabilidad de los administradores societarios, artículo 40.1 LGT 1963<sup>33</sup>.

Es más, en la LGT 1963, la responsabilidad de los antecesores de los administradores concursales (síndicos, interventores, etc.) sólo abarcaba a "...las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones..." de concurso, quiebra o suspensión de pagos; porque la responsabilidad genérica de los administradores societarios cubría también cualquier supuesto de cese de actividades (entendido éste de manera general, cualquiera que fuera la forma jurídica adoptada para el cese e. incluso, el cierre fáctico o material de la explotación económica).

La responsabilidad de los síndicos, interventores, etc. recogida en el precitado artículo 40.2 LGT 1963, apenas tuvo aplicación práctica, quizás por el escaso uso de estas fórmulas de ejecución universal del patrimonio empresarial en España antes de la LC y su sustitución por ceses fácticos de las explotaciones económicas que la Hacienda Pública cubría con la responsabilidad de los administradores del artículo 40.1 LGT 1963 o la sucesión de deudas tributarias, incluso en los casos de sucesión de hecho, cuya responsabilidad recaía sobre los liquidadores de entidades o en el adquirente de la explotación económica, respectivamente.

Por ello, no se dispone de doctrina o jurisprudencia de interés que nos sirva para interpretar históricamente la vigente responsabilidad tributaria de los administradores concursales.

Además, la misma se centró siempre en la responsabilidad de los administradores societarios que, tal y como estaba redactada en la LGT 1963, se configuraba limitadamente, restringiéndola a la comisión de una infracción tributaria en su párrafo primero y como una especie de sucesión de deudas tributarias por cese de la actividad, sin cumplir con la liquidación legal de las deudas tributarias.

Esta ausencia de doctrina y jurisprudencia específicas sobre el artículo 40.2 LGT 1963 se vio, asimismo, complicada porque, en general, se trató de manera equivalente con la responsabilidad del administrador societario, artículo 40.1 LGT<sup>34</sup>.

Cuando los trabajos de reforma de la LGT<sup>35</sup> el protagonismo en materia de regulación de las responsabilidades tributarias correspondió, como así sucedía y sucede en el campo doctrinal y jurisprudencial, con la responsabilidad de los administradores societarios.

En particular, el debate se centró tanto en la extensión de la figura del administrador de Derecho a la del administrador de hecho, como en la necesidad o no de "objetivar" los supuestos de responsabilidad, debate que enlaza con la polémica general acerca de la naturaleza de la responsabilidad tributaria, ver arriba, porque, como hemos visto en la LGT 1963, la acción de los administradores societarios se vinculaba a supuestos de comisión de infracciones tributarias y, en el caso de los síndicos, interventores, liquidadores, etc. de sociedades, donde se necesitaba la "*negligencia o mala fe*", para dar nacimiento al supuesto de responsabilidad.

En estas condiciones, el caso de la responsabilidad subsidiaria de las figuras antecedentes del administrador concursal (síndicos, interventores, liquidadores, etc.) fue muy poco utilizado, aparte de que (no lo olvidemos) los supuestos de empresas españolas que, antes de la LC, aplicaban las vetustas normas de suspensión de pagos, quiebra, etc., eran muy reducidos.

---

<sup>33</sup> "Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

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.

Lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuesto de responsabilidad tributaria en la legislación tributaria en vigor."

<sup>34</sup> OCHOA TREPAT, MARÍA LUISA. "Análisis del artículo 40 de la Ley General Tributaria", en VVAA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, volumen I, pp. 677 a 688.

<sup>35</sup> Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

Esto hace que la doctrina y la jurisprudencia acerca de la responsabilidad de los antecesores de la figura del administrador concursal sea muy escasa y tal circunstancia dificulta el análisis de esta clase de responsabilidad.

## 5.B. Contenido

La inclusión de los administradores concursales como un caso de responsabilidad subsidiaria en la nueva LGT 2003 ha sido objeto de reducido interés por la doctrina, generalmente, más preocupada por analizar la figura de la responsabilidad de los administradores, de hecho o de Derecho, de las sociedades, regulada en las letras a) y b) del artículo 43.1 LGT, la cual ya contaba con amplia tradición en nuestro Derecho y ha sido y es objeto de profundos debates doctrinales y jurisprudenciales y por el novedoso artículo 43.1,f), LGT relativo a la responsabilidad de contratistas y subcontratistas.

La breve doctrina que se ha ocupado de este asunto o bien ha considerado que esta responsabilidad es una de las cubiertas por responsabilidad general de los administradores concursales en el desempeño de sus cargos, artículo 36 LC o la ha identificado como una subespecie de la responsabilidad de los administradores societarios de hecho o de derecho, en el bien entendido de que parte de la base de suponer que, en varios de los procesos concursales españoles, se produce la sustitución, es decir, el administrador concursal sustituye y suple las funciones de los administradores societarios.

A nuestro entender, de forma errónea, se ha identificado la responsabilidad del administrador concursal como una especie de la responsabilidad de los administradores societarios, sin duda, por el peso de la tradición, porque también son “administradores” en algunos supuestos de concursos (los necesarios, en general), porque en variados concursos ocupan las funciones clásicas del administrador, etc., pero el simple hecho de que figuren en dos letras diferentes del artículo 43 LGT los dos tipos de responsabilidad tributaria y la propia tradición histórica del Ordenamiento Tributario, que los diferenciaba, revelan, según nuestra opinión, que se trata de dos ejemplos de responsabilidad tributaria de naturaleza subsidiaria con distinto alcance y que su génesis, funcionamiento e interpretación deben ser distintos.

Es más, basta comparar la lectura del artículo 43.1, a) y la del 43.1,c) LGT, para darse cuenta de que el primero atiende a un contenido infractor, “...*habiendo éstas (las personas jurídicas) cometido infracciones tributarias*”, vinculado a un comportamiento poco “ordenado”, a una mala gestión del administrador societario, a un comportamiento negligente, “...*no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones*”.

Estos comportamientos, inapropiados en una gestión ordenada de la empresa, explican que la responsabilidad del artículo 43.1, a) LGT abarque también a las sanciones tributarias, frente al principio general contrario a esta extensión, artículo 41.4 LGT<sup>36</sup> y, en consecuencia, se aproxima mucho a una responsabilidad por actos ilícitos, donde la prueba del *dolo*, culpa o negligencia, en suma, la subjetivización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria deviene imprescindible para certificar su existencia.

Más paralelismos existen, sin embargo, entre el supuesto de responsabilidad de los administradores societarios incluido en el artículo 43.1, b) LGT y la responsabilidad mencionada en el artículo 43.1,c) LGT, a la cual dedicamos nuestra atención.

Por un lado, en el artículo 43.1, b) LGT se produce una referencia al administrador de la compañía que cesa en su actividad, de manera fáctica y, en consecuencia, lleva a una liquidación desordenada, sin legalidad aparente de la empresa, lo cual se aproxima al supuesto de liquidador de sociedades, ejemplo de responsable tributario mencionado en el artículo 43.1,c); al decir:

*“1.Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los 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 se hubiese hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.”.*

<sup>36</sup> “...4. La responsabilidad tributaria no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan”.

En segundo lugar, el alcance temporal de la responsabilidad de estos administradores societarios se refiere a las obligaciones anteriores al cierre empresarial, tal y como también se predica de los administradores concursales y de los liquidadores en el primer inciso del artículo 43.1, c) LGT y, asimismo, no se liga este comportamiento a una infracción tributaria por parte de la empresa, es decir, se objetiva la actitud del administrador y se vincula a una realidad de hecho: el cese empresarial, cualesquiera que sean las razones del mismo, aunque esta última postura haya sido muy debatida por la doctrina, pues el inciso final del precitado artículo 43.1, b) LGT vincula la responsabilidad a una actitud siquiera negligente, poco cuidadosa (“...no se hubiese hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.”), comportamientos poco “ordenados” y escasamente adecuados a una buena gestión empresarial que también aparecen en el supuesto del administrador concursal.

Ahora bien, las diferencias entre estas modalidades de responsabilidad tributaria también son palpables, empezando por la asimilación que se produce en el artículo 43.1, c) LGT entre el administrador concursal y el liquidador empresarial y por el hecho, a desarrollar posteriormente, de que se contemplan dos momentos de responsabilidad diferenciados: antes de la declaración concursal y seguidamente.

De esta forma, sí se produce una identificación total, *ex lege*, entre la responsabilidad del administrador concursal por las obligaciones tributarias posteriores al concurso con las responsabilidades del administrador societario.

## **5.C. La responsabilidad tributaria del administrador concursal. Desarrollo**

### *5.C.1. Introducción*

La inclusión del administrador concursal como nueva modalidad de responsable tributario en la LGT vigente desde el día 1 de julio de 2004, manifiesta indubitadamente que la Hacienda Pública ve el mismo como un garante, como un seguro, para cumplir con las deudas tributarias de la empresa o persona en concurso, reconociéndose de manera indirecta que el concurso, situación anómala<sup>37</sup> y, en principio, transitoria de la vida empresarial, supone, en general, dificultades para el cumplimiento ordinario de las obligaciones de pago por parte de tal empresa, incluyendo las fiscales y, en consecuencia, la Hacienda Pública se ve obligada a reforzar tal cumplimiento, garantizándolo, integrando en el círculo de sus obligados tributarios a un órgano esencial del proceso concursal como es el administrador concursal.

Podría el legislador haber aplicado directamente las responsabilidades tributarias previstas para los administradores en el artículo 43.1, b) LGT, pero la diferente función del administrador concursal y el hecho de que éste sólo nace a la vida jurídica con el auto del JM declarando el concurso, así como la coexistencia en muchas empresas concursadas entre administrador concursal y administración societaria, han obligado al legislador a crear una nueva modalidad de responsabilidad que, además, por razones históricas (y añadiendo confusión) se identifica con la de los liquidadores de empresas, error de base, sobre todo si consideramos que el objetivo fundamental de la LC era, por el contrario, conservar la actividad económica, ver *supra*.

De hecho, como sucede en muchos casos, una vez declarado el concurso, si el administrador concursal sustituye al órgano de administración o al administrador único, entonces, el artículo 43.1, c) LGT se restringe a aplicarles directamente las responsabilidades tributarias de estos.

En estas condiciones, parece claro que la exigencia de una responsabilidad tributaria especial para los administradores concursales obliga, en primer lugar, a éstos a procurarse un conocimiento exhaustivo de la situación tributaria de su obligado principal (la entidad en concurso), una vez que hayan sido nombrados por el Juez, artículos 26 y 27 LC, tanto antes de la declaración del concurso, es decir, analizar la situación de sus deudas tributarias “concursoales”, como al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto concursado tras la declaración del concurso, es decir, conocer el estado de sus deudas con la Hacienda Pública contra la “masa”.

---

<sup>37</sup> Pues, en general, atenta contra el principio de continuidad en la actividad empresarial, contra la idea de que el curso ordinario de los negocios no tiene límite temporal, principio de la “empresa en funcionamiento”, básico por otra parte en nuestro Derecho Contable.

El administrador concursal, por lo tanto, como primera providencia y actuación, una vez designado por el Juez, debería informarse del estado y cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, formales, accesorias y autónomas (para seguir la clasificación de la LGT) por parte de la entidad en concurso de acreedores, las cuales se hayan devengado con anterioridad a la declaración del concurso y, por lo tanto, tengan la naturaleza de concursales.

En suma, el administrador concursal debe efectuar una revisión, una “*due diligence*” completa de las obligaciones tributarias de la entidad bajo su administración devengadas antes de la declaración del concurso, de la situación de las mismas (por ejemplo, si están devengadas, pero no pagadas; aplazadas, etc.) y, todo ello, para el período de prescripción tributaria (cuatro años, artículo 66 LGT) anterior a la citada fecha.

Asimismo, deberá conocer el estado, en su caso, de los procedimientos tributarios que se estén siguiendo (cosa muy normal) con la entidad declarada en concurso. Téngase en cuenta que, conforme al artículo 108 del Real Decreto 1065/2007, de 17 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), puede haberse convertido, incluso, en el representante legal de la entidad respecto de la AEAT<sup>38</sup>.

La mayor exigencia que las disposiciones concursales y tributarias ponen en la figura del administrador concursal, tiene también su reflejo en la demanda de la LC, si acepta el puesto, de que el mismo suscriba un seguro de responsabilidad civil.

#### 5.C.2. Posibles supuestos de concurrencia de responsabilidades tributarias

Una primera cuestión a plantearse en este terreno, es cuántas modalidades de responsabilidad tributaria pueden recaer sobre el administrador concursal, además de la específica prevista en el artículo 43.1,c) LGT y de la especialidad, interesante para todos los procesos concursales que, en materia de responsabilidad por sucesión de empresas, se prevé en el artículo 42.1, c) cuarto párrafo, LGT y que no incide directamente en esta figura, aunque sí resulta de interés conocer en los procedimientos concursales<sup>39</sup>.

El artículo 43.1 c) LGT manifiesta:

*“1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*....*

*c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán cuando tengan atribuidas funciones de administración.”*

Lo primero que conviene destacar, es que la citada responsabilidad, es una constatación clara de la relevancia concedida por la AT a las funciones en el rol del administrador concursal, exigiendo a éste un elevado nivel de responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

<sup>38</sup> “...

2. En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el concursado o su representante cuando el juez no hubiese acordado la suspensión de las facultades de administración o disposición.

Si se hubiera acordado la suspensión de facultades, las actuaciones se entenderán con el concursado por medio de la administración concursal.”

La redacción de este apartado ha sido objeto de modificación por medio del artículo 3.12 del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre. En la anterior dicción, todas las actuaciones del concurso se llevaban a cabo con el administrador concursal.

A nuestro entender, la nueva redacción plantea el problema de atribuir responsabilidades a un administrador que puede argumentar su desconocimiento e intervención, en tiempo y forma, de las actuaciones administrativas, pues éstas se dirigen primariamente sobre el concursado o su representante voluntario, por lo que el administrador concursal puede alegar, incluso, el desconocimiento del correspondiente procedimiento administrativo o la caducidad de la reacción ante el mismo.

<sup>39</sup> Se trata del caso de responsabilidad solidaria en sucesión de empresas y se indica:

“Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.”

En segundo término, nos encontramos ante una responsabilidad de naturaleza subsidiaria, lo cual es lo general en el campo tributario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 41.2 LGT<sup>40</sup>.

Tal calificación conlleva que, para poder ejecutar su presupuesto de hecho, se tratará, en primer lugar, de que cumplan con las obligaciones tributarias correspondientes tanto los obligados tributarios principales, en este caso, la propia entidad en concurso de acreedores, como los otros responsables solidarios, artículo 42 LGT; además, puede haber otros responsables subsidiarios, de los cuales, los más relevantes son los propios administradores, artículo 43.1,a) LGT.

Sólo si los mencionados obligados tributarios principales y solidarios no abonan íntegramente las deudas tributarias de la entidad concursada, funcionará, subsidiariamente, esta responsabilidad, la cual, además, precisará para su nacimiento "...la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios", artículo 41.5, segundo párrafo, LGT, mediante el desarrollo del oportuno procedimiento de declaración de responsabilidad, artículos 174 y 176 LGT.

Ahora bien, esto tampoco quiere indicar que la AT tenga que esperar, para derivar la responsabilidad por los impagos de deudas tributarias de las empresas concursadas, a la declaración de fallido de éstas y, luego, de sus administradores, pues no podemos olvidar la extensión de las medidas cautelares, artículo 81 LGT en la nueva LGT y su reforzamiento tras la mencionada Ley 7/2012.

De esta forma, puede resultar que el administrador concursal se enfrente a medidas cautelares, aun antes de la declaración de fallido, artículo 61 RGR<sup>41</sup>.

En otro orden de cosas, la doctrina manifiesta que esta responsabilidad tiene dos vertientes:

- a) Por las deudas tributarias previas a la declaración del concurso de acreedores, es decir, las deudas concursales, se trata siempre de deudas devengadas con anterioridad a la declaración del concurso.
- b) Por las deudas tributarias posteriores a la declaración concursal que integran los créditos contra la masa.

El presupuesto objetivo del supuesto de responsabilidad es, por lo tanto, doble y diferente<sup>42</sup>. En el primer caso, cuya sobria regulación aparece en el primer inciso del artículo 43.1,c) LGT, la administración concursal tiene una responsabilidad diferente y diferenciada a la de los administradores (de hecho o de Derecho) de la entidad, cuyo nacimiento se debe a la omisión de las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al auto declarativo del concurso ("créditos concursales") y se asimila al nivel de diligencia exigible a los liquidadores societarios.

En esta primera vertiente de la responsabilidad del administrador concursal, a pesar del intento de objetivarlo por parte de la AT, la mayoría de la doctrina conceptúa que, para nacer su presupuesto objetivo, se necesita un comportamiento reprobable del administrador concursal, contrario a Derecho y a su profesionalidad y conocimientos técnicos, al demandarle, para que nazca la responsabilidad,

---

<sup>40</sup> "Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria".

<sup>41</sup> "1. Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.

3. Sin perjuicio de lo que establece la normativa presupuestaria y atendiendo a criterios de eficiencia en la utilización de los recursos disponibles, se determinarán por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable."

<sup>42</sup> MUÑOZ, ALBERTO. "La responsabilidad tributaria del administrador concursal", *Revista de Derecho Concursal*, n.º 25/2012, pp. 255 a 264.

“...que no hubiese realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad...” a la declaración del concurso.

Es más, entendemos, por asimilación a los presupuestos objetivos de la responsabilidad citada en el artículo 43.1, b) LGT, ver *supra*, que es necesario graduar esa “necesidad” de cumplimiento diligente de sus obligaciones tributarias como administrador, pues no es lo mismo “no haber hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias” que “no haber tomado medidas para evitar el impago.”

En lo primero se da un comportamiento reprobable, pero pasivo; en lo segundo hay un comportamiento doloso, proactivo, que coadyuva al incumplimiento.

De esta forma, entendemos que la responsabilidad tributaria del administrador concursal “*ex ante*” de la declaración concursal, ha de evaluar el comportamiento del mismo y no puede ser aplicada de manera objetiva, sin antes la Hacienda Pública establecer con claridad el grado e intensidad de la cooperación del citado administrador con el estado de incumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al concurso e imputables a la entidad en proceso concursal.

Sin embargo, en esta subespecie de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales no es dable imputarles las sanciones tributarias.

En cambio, para el caso de las obligaciones tributarias posteriores a la declaración del concurso y también de las sanciones tributarias, la LGT remite simplemente la responsabilidad del administrador concursal a la del administrador societario, pero siempre que el JM haya atribuido las funciones del segundo al primero.

Esta redacción del segundo inciso del artículo 43.1,c) LGT plantea muchos problemas; en primer lugar, ¿qué sucede si el JM conserva el órgano de administración societario tras la declaración del concurso, de manera independiente a las funciones del administrador concursal?. A nuestro entender, “*a sensu contrario*” artículo 43.1,c), segundo inciso, LGT, entonces, el administrador concursal ya no sería responsable tributario, sino que todas las responsabilidades tributarias, incluyendo las relativas a las infracciones tributarias, generadas después del concurso recaerían en el órgano de administración de la empresa.

Ciertamente, este planteamiento aleja de responsabilidades tributarias (no de otras) a los administradores concursales y no parece coherente, pero dado que, literalmente, es lo afirmado en el artículo 43.1,c) LGT y propugnamos una interpretación restrictiva, literal, de la responsabilidad tributaria, ver arriba, no creemos sea posible, por ejemplo, afirmar que la voluntad del legislador es diferenciar entre la responsabilidad del administrador concursal y la de los administradores societarios si no existiera la sustitución de funciones y que, por lo tanto, la AT pueda dirigirse contra cualquiera de ellos, porque si no hay sustitución del órgano de administración, es éste el encargado de velar por el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias.

Otro problema importante, ya expuesto, pero sin solución, por la doctrina<sup>43</sup>, es plantearse que el administrador concursal puede sufrir varias modalidades de responsabilidad tributaria si asume las funciones de administración societaria, lo que obliga a plantearse la prioridad entre ellas, fundamentalmente, entre las reguladas en las diferentes letras de los artículos 43.1, a), b) y c) y, tras la Ley 7/2012, la del 43.2.

En nuestra opinión, la concurrencia de responsabilidades tributarias sobre los administradores concursales puede darse perfectamente y, dado que sus presupuestos de hecho, alcance y consecuencias son distintos y diferenciados, habrá que atender, en su caso, al comportamiento del administrador, a los medios de prueba de los que se disponga, el tipo de vínculo con la sociedad, al alcance de la obligación tributaria, etc., pudiendo ser objeto, con total autonomía conceptual y procedimental, de varias modalidades de responsabilidad, no solo subsidiaria, sino solidaria, verbigracia, la del artículo 42.1,a) LGT<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> CRUZ AMORÓS, MIGUEL. “La responsabilidad tributaria”, en VVAA. *Estudios de la Ley General Tributaria*, Ed. Landwell, Price Waterhouse y Lex Nova, Valladolid, agosto 2006, pp. 202-3.

<sup>44</sup> “1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

Los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.”

**Cuadro 2**  
**CASOS COMUNES DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LOS CUALES**  
**PUEDA ENCONTRARSE UN ADMINISTRADOR CONCURSAL**

- Cooperación en la realización de infracciones tributarias, artículo 42.1,a) LGT, de carácter solidario.
- Como administrador de una sociedad que hubiese cometido infracciones tributarias, artículo 43.1, a) LGT. De carácter subsidiario, mas incluyendo las sanciones.
- Como administrador de una sociedad que cesa en sus funciones (sólo posible si la empresa en trámite concursal no cumple las instrucciones del JM), artículo 43.1,b) LGT. De carácter subsidiario.
- Como administrador concursal o societario, tanto de obligaciones tributarias anteriores al auto de declaración del concurso como de las posteriores (+sanciones tributarias), artículo 43.1,c) LGT. De carácter subsidiario.
- Como administradores societarios que, carentes de patrimonio, realizan una actividad pero incumplen sistemáticamente con la presentación de autoliquidaciones tributarias con ingreso. Nuevo caso de responsabilidad subsidiaria, artículo 43.2 LGT. Sólo posible en casos donde no haya masa activa y que, entendemos, reúne una serie de presupuestos de hecho prácticamente imposibles de darse en una entidad en proceso concursal.

Sin embargo, el legislador parece regular la responsabilidad tributaria del administrador concursal para cuando se le atribuyan funciones de administración de la entidad, pues sino el responsable del cumplimiento de tales obligaciones serán los propios administradores de hecho o de Derecho de la entidad, teniendo estos una responsabilidad tributaria de alcance más amplio que la de los administradores concursales; por ello, las responsabilidades reguladas en el artículo 43.1,a) y 43.1,b) LGT, a nuestro entender, primarían sobre la del administrador concursal, pues cuando coexisten administradores societarios y administradores concursales, éstos se encuentran bajo la dependencia de los primeros, por lo cual resultarían de aplicación directa las responsabilidades tributarias del artículo 43.1, a) y b) LGT<sup>45</sup>.

Además de su responsabilidad como administrador concursal, si sustituyen a los administradores de la sociedad, se plantea inmediatamente que, como afirma el propio artículo 43.1, c) “*in fine*” LGT, aquéllos serán responsables como administradores de las obligaciones tributarias y de las sanciones devengadas con posterioridad a la declaración del concurso, nuevamente, un momento determinante donde convergen obligaciones concursales y obligaciones tributarias.

Un problema que plantea la redacción actual, sumamente imprecisa, de la responsabilidad de los administradores concursales es que, al contrario, que la de los administradores societarios, cuya regulación demanda la existencia de una infracción tributaria cometida por la persona jurídica, (“...*habiendo éstas cometido infracciones tributarias...*”, dice el artículo 43.1, a) LGT), es que aquella no exige culpa, dolo o negligencia por parte de la sociedad en concurso a la hora de cumplir las obligaciones tributarias.

Si, como hemos señalado con anterioridad, esta responsabilidad fuera una garantía para la Hacienda Pública, sería factible entender que el incumplimiento objetivo de cualquier obligación tributaria, cualquiera que fuera la causa o motivo del mismo, determinaría el nacimiento de la responsabilidad, si el administrador concursal no pusiera la diligencia necesaria para evitarlo.

Sin embargo, si la responsabilidad tributaria es algo más que una garantía, entonces, se necesitaría también plantearse algún tipo de negligencia o mala fe en la actuación del administrador, y probarlo.

Por coherencia, nuestro planteamiento es el segundo: si el administrador concursal emplea la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, en este caso, de naturaleza tributaria, y así lo prueba ante la AT, no puede achacársele responsabilidad tributaria alguna.

Creemos que refuerza también esta tesis el artículo 179 LGT, cuyo tenor, a la hora de delimitar el “*principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias*”, admite diversas causas de exclusión de la misma.

<sup>45</sup> “1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) ... los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que son de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependen o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.” (El subrayado es nuestro).

Ahora bien, tal circunstancia plantea inmediatamente qué tipo de responsabilidad sería aplicable en el supuesto de que el administrador concursal ocupe las funciones del administrador, ¿ la del artículo 43.1,a) o la del artículo 43.1, c) LGT?.

Pues bien, entendemos que, para las obligaciones posteriores a la declaración del concurso, si se trata de sanciones tributarias, entonces, sería aplicable la responsabilidad del artículo 43.1,a), la cual requiere dolo, culpa o, al menos, simple negligencia; en cambio, si no hay comisión de infracción tributaria, entonces, operaría la naturaleza garantista de la responsabilidad y seguiría siendo directamente aplicable lo dispuesto en el artículo 43. 1,c) LGT.

Por si esto fuera poco, entendemos que el administrador concursal puede ser objeto también de otra modalidad de responsabilidad tributaria, en este caso, solidaria.

Nos referimos a los supuestos citados en el artículo 42.2 LGT, es decir.

*“...2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, y en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:*

- a) *Los que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.*
- b) *Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo....”.*

Téngase en cuenta que embargos, medidas cautelares y exigencias de garantías para el pago de las deudas tributarias son propios de situaciones económicas de crisis y de insolvencia empresarial y, por tanto, muchas deudas tributarias de entidades concursadas se pueden encontrar en situaciones de embargo tributario o asimiladas y el gestor y factótum del concurso es el administrador concursal, por lo cual, no cabe extrañar que la AEAT trate de hacerlo responsable del adecuado aseguramiento del embargo.

Por último, también pueden los administradores concursales caer en el supuesto de responsabilidad solidaria mencionado en el artículo 42.1, a) LGT, es decir:

*“1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

- a) *Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción...”.*

De todas formas, de existir un potencial supuesto de concurrencia de responsabilidades tributarias, lo sería entre el administrador de la empresa y el administrador concursal y la AT debería, en principio, acudir contra el responsable de naturaleza solidaria, que devendría en “deudor principal”, artículo 41.1 LGT y sujeto infractor, artículo 181.2 LGT y sólo si los intentos de ejecutar el crédito tributario resultaren fallidos, artículo 176 LGT, se procedería contra los responsables subsidiarios.

De existir (lo cual sería lo común en este supuesto de concurrencia, dado que nos encontraríamos en modalidades de responsabilidad tributaria del artículo 43 LGT) varios responsables subsidiarios, no puede darse una solidaridad entre los mismos, sino que, analizando los presupuestos subjetivos y objetivos de cada modalidad de responsabilidad, la AEAT tendría que seguir el procedimiento independientemente con cada uno de ellos, de acuerdo al alcance de su propia responsabilidad.

A este respecto, la doctrina<sup>46</sup> manifiesta que este procedimiento se verá facilitado por la propia existencia del concurso de acreedores, no siendo necesario un procedimiento de apremio, ni que el procedimiento concursal haya concluido.

Por último, recuérdese que la responsabilidad solidaria por sucesión de empresas, artículo 42.1, c), LGT, tiene una excepción formulada expresamente en su último párrafo:

*“...no será aplicable a las adquisiciones de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.”.*

<sup>46</sup> MUÑOZ, ALBERTO; *op.cit.*



Siendo esta excepción al alcance de esta responsabilidad muy importante para facilitar la venta de unidades productivas autónomas de la entidad concursada que puedan, sin embargo, asegurar la continuidad del resto de la explotación económica.

### 5.C.3. La “due diligence” del administrador concursal

En consecuencia, la responsabilidad tributaria del administrador concursal citada en el artículo 43.1, c) LGT, en sus dos vertientes, sólo es posible ejecutarla cuando el administrador concursal ha asumido las funciones de administración en el proceso concursal y refuerza nuestra recomendación de que una de las primeras tareas de toda administración concursal es formular una “due diligence” de la situación tributaria de la entidad que administra.

Si, por el contrario, el administrador concursal no sustituye a los administradores societarios, entonces, su responsabilidad se limitará y, en concurrencia con estos últimos, a cumplir con las obligaciones tributarias concursales.

El administrador concursal, una vez designado por el JM, debería responder a las siguientes preguntas respecto de la empresa administrada:

- ¿En qué tributos resulta obligado tributario?.
- ¿Está al corriente la empresa de las obligaciones tributarias, tanto materiales como formales, accesorias y autónomas (pagos a cuenta)?.
- ¿Ha pedido aplazamientos y fraccionamientos de pago a la AEAT y a otras Administraciones tributarias?.
- ¿Existe algún procedimiento tributario (de verificación de datos, comprobación limitada, inspección, etc.) en curso en relación a la empresa?.
- ¿Se encuentra la entidad con procedimientos de apremio o con bienes y derechos embargados en favor de la Hacienda Pública?.

### Cuadro 3

#### POSIBLES CASOS QUE GENERAN RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL

El administrador concursal podría incurrir en responsabilidad:

1. Si calificase mal un crédito, otorgándole garantías que no tiene (Sentencia de la Audiencia Nacional; en adelante, SAN, de 27 de agosto de 2001),
2. Si no realizase los pagos de manera acorde con la prelación de créditos,
3. Si no informase al JM sobre los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte del concursado,
4. Si no detectase dichos incumplimientos,
5. Si rechazase indebidamente la inclusión de un crédito tributario, por considerar insuficiente la certificación administrativa regulada en el RGR (art.123.3),
6. Si incluyera en la lista un crédito inexistente que desplazara, total o parcialmente, al de la Hacienda Pública,
7. Cuando excluyera del inventario bienes o derechos del deudor,
8. Cuando omitiera la legítima acción rescisoria, dejando así de cobrar un crédito u obtener un bien del deudor,
9. Cuando, en caso de mera intervención de los actos patrimoniales del deudor, permita un acto ilegal del concursado por el que se perjudique el crédito tributario.
10. Cuando, por no atacar en los breves plazos de caducidad un acto irregular en el que el deudor se haya extralimitado en sus competencias, se consolide tal irregularidad,
11. Cuando los administradores procediesen a la enajenación o gravamen de elementos integrantes de la masa activa sin la preceptiva autorización del Juez.
12. Cuando no cuidara la recepción y control de las facturas rectificativas del IVA, producto de las modificaciones de la base imponible que conlleva el proceso concursal,
13. Y, siempre y cuando, en todos los casos, el Fisco se viese, total o parcialmente, perjudicado por dichas actuaciones.

Fuente: Para Rodríguez-Santana, Juan Carlos, *Las obligaciones contables y tributarias en sede concursal*, 2011, mimeo

Tras efectuar este análisis de la situación fiscal de la empresa respecto del período de prescripción tributaria anterior al auto del concurso, sugerimos que el administrador concursal elabore un estudio de las contingencias fiscales y pagos tributarios pendientes en el momento de la declaración concursal, pidiendo certificados a la Administración tributaria acerca de la situación fiscal de la empresa<sup>47</sup> y dejando claro que la responsabilidad sobre cualquier incumplimiento tributario no le corresponden a él, sino a otros sujetos, en especial, los administradores de la entidad.

Sólo de esta forma, el presupuesto de hecho de la responsabilidad del administrador, consistente en que “...no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones (el auto de declaración de concurso) e imputables a los respectivos obligados tributarios...”, no se produciría.

Anótese que los órganos de recaudación de la Hacienda Pública conocen inmediatamente la declaración del concurso del obligado tributario pues, entre las reformas incorporadas por la LRC, el artículo 21.4, tercer párrafo, LC, establece la obligación de comunicación individualizada a la AEAT y a la TGSS de la declaración del concurso a través de su sede electrónica.

De esta forma, la AEAT sabe inmediatamente que un obligado tributario “normal” (aunque puede tener la presunción por actos anteriores del mismo, verbigracia, el retraso e impago generalizado de las liquidaciones tributarias, ver *supra*) ha devenido en “concurtido” y, en consecuencia, rápidamente analizará la situación de las obligaciones tributarias del citado sujeto con anterioridad al momento del concurso, ¿cuáles están devengadas?, ¿cuáles han sido liquidadas y cuáles no?, ¿cuáles se encuentran en procedimiento ejecutivo?, etc. y, por la misma razón, someterá a una estrecha vigilancia al procedimiento concursal, enviando un representante al mismo y centrando sus relaciones con el administrador concursal.

Sobre las relaciones de la AEAT y de otras AATT con el administrador concursal se pronuncia el artículo 108.2. Actuaciones en supuestos de liquidación o concurso, RGAT.

Es más, el citado artículo, clave para la representación de los concursos en los procedimientos tributarios, ha sido objeto de una importante reforma en su apartado 2 por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 26)<sup>48</sup>.

La citada modificación, para clarificar “...el régimen jurídico en relación con la determinación de la persona con la que se deben entender las actuaciones administrativas en caso de concurso del obligado tributario”, según indica el Preámbulo del mencionado Real Decreto 828/2013, antepenúltimo párrafo, y con entrada en vigor el día 1 de enero de 2014 (Disposición Final única, Real Decreto 828/2013), vuelve a expresar el creciente interés de las autoridades hacendísticas por controlar la gestión del administrador concursal.

El artículo 108.2 RGAT dice así ahora:

*“...2.En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el concursado o su representante cuando el juez no hubiera acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición.*

*Si se hubiese acordado la suspensión de facultades, las actuaciones se entenderán con el concursado por medio de la administración concursal.”.*

<sup>47</sup> De hecho, se está produciendo una queja constante en los órganos de recaudación de la AEAT acerca de la carga de trabajo que supone atender a la demanda de certificados sobre las deudas tributarias de la empresa concursada y documentación relativa a la misma por parte de la administración concursal.

<sup>48</sup> La simple lectura de rúbrica tan farragosa refleja, nuevamente, uno de los ejemplos de la penosa técnica legislativa que caracteriza la redacción de las últimas normas tributarias: la integración en un solo texto legislativo (en nuestro ejemplo, un Real Decreto) de modificaciones normativas de naturaleza y contenido muy diferentes.

A nuestro entender, el cambio normativo incluido en el precitado Real Decreto 838/2013 va a obligar al administrador concursal a identificar (si el concurso es voluntario) los documentos y notificaciones que la entidad concursada reciba de la Hacienda Pública.

Es decir, el administrador concursal, desde la declaración del concurso, centralizaba antes, por imperativo legal, todas las comunicaciones y notificaciones de la Administración tributaria en relación a la entidad concursada y, de hecho, una de las reformas incorporadas por la LRC fue que los JM notifican telemáticamente a la AEAT la declaración del concurso y la designación de la administración concursal, por lo cual, el administrador no puede alegar desconocimiento y falta de notificación de los actos tributarios, empezando por el más común: la liquidación tributaria y de las notificaciones de inicio de actuaciones de cualquier procedimiento tributario.

Ahora, en los concursos voluntarios la cuestión no es tan clara, pues puede existir ante la AT un representante de la entidad concursada distinto del administrador concursal, tanto legal como voluntario; lo cual va a demandar al administrador concursal un seguimiento más exhaustivo de unas relaciones que antes llevaba directamente en todo caso y ello, como indicamos, puede permitir que el administrador concursal restrinja artificiosamente el alcance de su responsabilidad<sup>49</sup>.

Respecto a los créditos contra la masa, la responsabilidad del administrador concursal para el cumplimiento íntegro de los mismos es todavía más acusada que en relación a los anteriores (concursoales), por dos causas:

- a) Es una responsabilidad directa, en el caso de que la entidad esté administrada por el mismo (como sucede en los casos de concurso necesario) y donde no puede alegar la existencia de una responsabilidad anterior, de los administradores de la entidad,
- b) Se extiende a las sanciones tributarias, pues el inciso final del artículo 43.1, c) LGT así lo indica:

*“...De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.”*

De esta manera, una vez iniciado el concurso, el alcance de la responsabilidad del administrador concursal se iguala con el de la responsabilidad de los administradores de derecho o de hecho de la empresa, artículos 43.1, a) y b) LGT, lo cual es lógico, pues tal circunstancia se produce cuando el administrador concursal sustituye en sus funciones al administrador empresarial, en virtud de la correspondiente decisión judicial.

Téngase en cuenta también, que los créditos tributarios tienen la naturaleza de créditos contra la masa *ex lege*, con independencia del interés de la misma, si son posteriores al concurso, artículo 84.2, 10 LC.

Nuevamente, lo relevante, a efectos de conocer cuándo el administrador concursal puede ser responsable por los créditos tributarios nacidos antes del concurso y cuándo después, es el auto del concurso y coincide con el devengo impositivo, ver *infra*; por lo mismo que también tal cesura temporal era, hasta la entrada en vigor de la Ley 7/2012 en materia de IVA (y sigue siéndolo para otras obligaciones tributarias), la que diferenciaba cuándo un crédito era concursal y cuándo contra la masa, según la postura jurisprudencial común (ver, verbigracia, sentencias (en adelante, SS) JM Oviedo 1015/2005, de 24 de junio y 863/2006, de 11 de mayo).

Por su parte, el Tribunal Supremo (en adelante, TS) en sus SS 852/2013 y 4084/2013, de 18 de febrero de 2013 y 22 de julio de 2013, número de recursos 1793/2010 y 1699/2011, respectivamente, ha elevado al rango de jurisprudencia tal criterio.

Todo ello, frente a la tesis de la propia AEAT que pretendió situar tal ruptura temporal en el momento de la liquidación de los diferentes tributos, postura, ahora, refrendada por la Ley 7/2012, pero solamente en materia de IVA y no negando que sea el devengo del impuesto quien “diferencia” la naturaleza de los créditos tributarios, sino identificando dos períodos de liquidación tributaria nuevos<sup>5051</sup>,

---

<sup>49</sup> Véase al respecto la nota a pie de página número 38 anterior.

<sup>50</sup> Como afirma expresamente la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, V, quinto y sexto párrafos:

*“...En los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicta a lo largo del período de liquidación del impuesto es necesario diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa, ya que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben calificarse como concursales los créditos de IVA por hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso.”*

rompiendo la tradicional dicotomía (según el tamaño de las empresas) que llevaba a períodos de declaración-liquidación mensuales (grandes empresas) o trimestrales (pequeñas y medianas empresas; en adelante, PYME).

De todas formas, tal equivalencia de responsabilidades, tras la declaración del concurso, lo es, fundamentalmente, con el artículo 43.1, a) LGT, porque incluye las sanciones tributarias.

#### 5.C.4. *Sobre la diligencia exigible en el ejercicio del cargo de administrador concursal a efectos del alcance de su responsabilidad tributaria específica*

Conforme señala la doctrina:

*“La diligencia señalada por el legislador para la administración concursal cumple diversas funciones: en primer lugar, establece una pauta de conducta que viene a señalar el comportamiento que le es exigible en el ejercicio de su cargo, la forma en que habrá de cumplir las funciones que le vienen atribuidas; en segundo término, constituye una fuente de obligaciones para ellos ya que éstas no se agotan en el cumplimiento de las que la LC les atribuye o el juez les señala, sino que buena parte derivan de su deber de actuación diligente en defensa de los intereses del concurso; y en tercer lugar, realizan una función de definición del título de imputación de la responsabilidad por negligencia”<sup>52</sup>.*

Estos estándares de diligencia son los aplicables también para estimar cuándo se produce el presupuesto de hecho que genera la responsabilidad tributaria específica del artículo 43.1, c) LGT, la cual no puede ser objetiva a nuestro entender, sino que necesita la demostración (en nuestro caso, por parte de la Hacienda Pública) de que el administrador sucursal no ha cumplido sus deberes con el adecuado nivel de diligencia.

Además, cuando opera como o sustituye al administrador societario, tampoco cabe se alteren tales parámetros, pues el artículo 35 LC establece para los administradores concursales un nivel o patrón de diligencia similar al de los administradores societarios, no existiendo diferencias entre ambos tipos de administración a estos efectos, ver *supra*

Siguiendo al artículo 35.1 LC:

*“Los administradores concursales y los auxiliares delegados desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado administrador y de un representante leal.”*

Por lo tanto, se les reconoce una doble vertiente de responsabilidad: la de administradores societarios, vinculada al concepto jurídico indeterminado de “ordenado administrador” y, dada su especialidad de administración concursal, de actuación desarrollada no en interés propio, sino por cuenta del concursado, el legislador les exige un comportamiento como “representantes leales”, concepto jurídico también indeterminado.

No existe, por tanto, en el campo tributario una diligencia diferente a la general exigida a los administradores concursales en otros órdenes jurídicos y su problemática aplicación, por ejemplo, respecto al comportamiento exigible a los mismos, se traslada, asimismo, a los supuestos de la responsabilidad tributaria.

## 6. LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUXILIARES DELEGADOS DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL

### 6.A. La figura del auxiliar delegado en los procesos concursales

En procesos concursales complejos, el artículo 32 LC prevé que el administrador concursal pueda solicitarle al JM delegar determinadas funciones, incluidas las correspondientes a la continuación de la explotación económica del deudor, en una serie de auxiliares.

---

*Como en la regulación actual la declaración-liquidación es única, se establece, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso y otra por los posteriores, en los términos que se desarrollen reglamentariamente...”*

<sup>51</sup> Esta modificación de las liquidaciones tributarias en el IVA se ha plasmado mediante el citado Real Decreto 838/2013, de 25 de octubre, dividiendo el período normal de liquidación de este gravamen en dos períodos, según se trate de hechos imponibles anteriores o posteriores al auto de declaración del concurso, modificándose para lograr tal objetivo el artículo 71 del Reglamento del IVA.

<sup>52</sup> DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *Manual práctico de Derecho Concursal*, op.cit., p. 119.

Esta figura, una vez que el administrador concursal es, generalmente, único, se hace aún más necesaria, aunque también es lógico pensar que el JM tenderá en casos de concursos de empresas grandes a nombrar como administradores concursales a personas jurídicas.

De hecho, el nombramiento de auxiliares delegados es obligatorio:

- a) En empresas con establecimientos dispersos por el territorio,
- b) En empresas de gran dimensión,
- c) Cuando se solicite prórroga para la emisión del informe del administrador concursal y
- d) En concursos conexos, donde se haya designado una administración concursal único, verbi-gracia, si se trata de un grupo de empresas.

A los auxiliares delegados se les aplica el amplísimo régimen de incapacidades, incompatibilidades, prohibiciones, recusación y responsabilidad establecido para la administración concursal y sus representantes.

El JM, si concediere la autorización solicitada, designa a los auxiliares, especifica las funciones que se delegan en cada uno de ellos (cuyo alcance es esencial para evaluar el presupuesto de la responsabilidad tributaria) y determina su retribución, a cargo del administrador concursal.

Tras la LRC se trata de que el auxiliar delegado sea, precisamente, un profesional de aquella rama del saber en la que no se encuentre dotado de pericia el administrador concursal, por ejemplo, un abogado, si el administrador concursal es un economista de profesión o viceversa.

## **6.B. El alcance de su responsabilidad**

Dado que la administración concursal es un órgano delegado y pueden existir auxiliares delegados del administrador concursal, la doctrina se ha planteado si pueden extenderse a los mismos las responsabilidades tributarias anteriores<sup>53</sup>.

El artículo 32 LC regula el nombramiento de los auxiliares delegados que, en el procedimiento concursal, pueden producirse cuando el concurso es complejo y en los supuestos indicados en el epígrafe anterior, siendo obligatorio en circunstancias como la existencia de una empresa con establecimientos comerciales dispersos, entidades de gran dimensión, concursos conexos con una sola administración concursal, etc.; obteniendo su retribución con cargo a la masa, por arancel y con sujeción a reglas de exclusividad, limitación y efectividad.

De acuerdo a la normativa concursal, el administrador concursal responde, no solamente por sus actos propios, sino por los de sus auxiliares que sean declarados lesivos o contrarios a la ley. La LC establece también la responsabilidad en el ejercicio del cargo de los auxiliares por actos lesivos o contrarios a la ley.

La LGT nada dice al respecto de esta figura y de sus responsabilidades de cara a la Hacienda Pública, lo cual plantea el problema de si las responsabilidades tributarias del administrador concursal se pueden aplicar a los mismos o no.

A nuestro entender, si consideráramos al responsabilidad tributaria desde una perspectiva garantista, aplicando las normas generales de interpretación jurídico-tributaria, artículo 12.1 LGT<sup>54</sup>, cuyo tenor remite directamente al artículo 3.1 CC<sup>55</sup>, entonces, la respuesta ha de ser negativa, pues ni por la fecha de la redacción de la LGT, ni por el papel subordinado que tienen los auxiliares respecto del administrador concursal, pueden derivarse a los mismos cualquier tipo de responsabilidad tributaria, ya que la propia LC traslada las responsabilidades propias de la legislación concursal a la figura del administrador, subrayando la dependencia de los auxiliares respecto del titular.

---

<sup>53</sup> MUÑOZ, ALBERTO; op.cit.,

<sup>54</sup> “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”

<sup>55</sup> “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.”

Ciertamente, desde una perspectiva cuasi-sancionadora (como propugnamos, ver arriba) de la responsabilidad tributaria, el asunto es más dudoso porque la dicción literal del artículo 43.1, c) primer inciso, LGT, puede dar cabida a estas figuras, al mencionar a “los integrantes de la administración concursal...” y, dentro de ellos, al redactarse en plural el texto, incorporar a los auxiliares delegados.

Mas lo que sucede es que, en el instante de redactarse el artículo 43.1,c), ejercicio 2003 (la LGT entró en vigor el día 1 de julio de 2004), la LC configuraba una administración concursal trimembre, orgánicamente compuesta, ver arriba y, de esta forma, la dicción a “los integrantes de la administración concursal” no remite al administrador concursal y a los auxiliares delegados sino a la pluralidad de componentes de la propia administración concursal vigente en la época de redacción de la LGT.

Hoy, bajo una administración concursal individualizada en la inmensa mayoría de los casos, la mención plural del artículo 43.1,c) LGT no puede hacerse a los auxiliares.

Este planteamiento se vería reforzado porque el precitado artículo 32 LC impone a estos auxiliares delegados el mismo régimen de incapacidades, incompatibilidades, prohibiciones, recusación y responsabilidad establecidas por la LC para los administradores concursales, ya que ambas figuras integran la administración concursal, pero bajo la cobertura del administrador y desde la interpretación restrictiva de la responsabilidad tributaria que apoyamos, sólo puede atribuirse la misma al sujeto principal, el administrador concursal y no a sus dependientes o delegados.

Por lo tanto, nuestra posición de calificar como norma cuasi sancionadora a las responsabilidades tributarias nos lleva a una interpretación estricta del ámbito subjetivo de la misma; por ello, consideramos que el alcance del artículo 43.1, c), primer inciso, LGT, atañe sólo al administrador concursal “*strictu sensu*” y que, cuando el artículo 32 LC extiende el mismo régimen de responsabilidades del administrador concursal a los auxiliares delegados lo es, exclusivamente, en materia civil y mercantil.

Además, será el JM quien, al especificar las distintas facultades de los auxiliares en el proceso concursal, a la vez, delimitará el alcance de las responsabilidades civiles; una responsabilidad por un hecho ajeno, reservándose a los administradores la acción de repetición contra aquellos, artículo 1904 del CC<sup>56</sup>.

## 7. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS MEDIADORES CONCURSALES

### 7.A. La figura del mediador concursal

Como ya hemos señalado al principio de este documento, la LC nació en unos momentos, 2003, donde la economía española se enfrentaba a un ciclo largo de expansión económica y crecimiento de empleo que duró hasta el ejercicio 2007.

No era, en consecuencia, una Ley pensada para una situación de crisis sistémica y, sobre todo, era una disposición con pretensiones de duración, de visión a largo plazo.

Sin embargo, la intensidad y duración de la crisis económica, así como los propios problemas derivados de la aplicación de la LC a la realidad, han ido obligando a adaptar la misma a las nuevas circunstancias, tal y como hemos expuesto en páginas anteriores.

Como toda adaptación coyuntural, rápida y sincopada, las diferentes modificaciones de la LC, ver arriba, han finalizado con la existencia de una norma con importantes problemas de coordinación interna y ciertas incoherencias que, además, ha ido siempre detrás de los acontecimientos y, sobre todo, ha sido incapaz de cumplir uno de los objetivos fundamentales para los cuales nació la LC: el mantenimiento de las empresas en concurso, considerando éste como una mera situación transitoria, permitiendo lo que la doctrina conoce como “*fresh start*”.

Por ello, en una norma con escasa relación con el asunto, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, la introducción de una modificación significativa de la LC poco puede aportar a la seguridad jurídica y a la coherencia del procedimiento concursal.

<sup>56</sup> “

*El que paga el daño causado por sus dependientes puede repetir de éstos lo que hubiese satisfecho.*

*Cuando se trate de centros docentes de enseñanza no superior, sus titulares podrán exigir de los profesores las cantidades satisfechas, si hubiesen incurrido en dolo o culpa grave en el ejercicio de sus funciones que fuesen causa del daño.”*

El Capítulo V de la citada Ley 14/2013 modifica los artículos 3, 5 *bis*, 15, 71, 178 y 198 de la LC y añade un nuevo título, el X, a la misma bajo la denominación “El acuerdo extrajudicial de pagos”, compuesto por los artículos 231 a 242, ambos inclusive, que regula un procedimiento de negociación previo y alternativo a los ya previstos en la LC (acuerdos de refinanciación, propuesta anticipada de convenio y convenio)<sup>57</sup>.

No es nuestro propósito analizar con detalle este procedimiento, este instituto preconcursal, todavía con escasa definición doctrinal, poca práctica e importantes problemas de interpretación<sup>58</sup>, sino de considerar la función tributaria de su figura protagonista: el mediador concursal y algunas de sus características tributarias.

### **7.B. Especificidades tributarias del acuerdo extrajudicial de pagos**

Al tratamiento de los créditos de Derecho Público, entre los cuales figuran tanto los tributarios como los de la Seguridad Social, se refiere la nueva Disposición Adicional 7<sup>a</sup> de la LC. Tratamiento de créditos de Derecho Público en caso de acuerdo extrajudicial de pagos.

Conforme a su apartado 1, lo dispuesto en el nuevo Título X de la LC no será de aplicación a los créditos de Derecho Público, citándose expresamente entre los mismos, aquellos cuya gestión recaudatoria se realice conforme a la LGT.

De esta manera, la Administración Pública protege sus deudas, convirtiéndose en una prioridad el cumplimiento de las mismas para el futuro empresario sometido, en su caso, al acuerdo extrajudicial de pagos.

La doctrina ha criticado acerbamente este privilegio exorbitante contrario al principio “*par conditio creditorum*” y que, además, puede hacer inviable el funcionamiento de la propia figura.

Sin embargo, la exclusión de las deudas públicas respecto del acuerdo es una respuesta de la Administración tributaria a los problemas que el concurso de acreedores le ha planteado (y plantea), así como al muy negativo impacto recaudatorio del mismo. La crisis ha puesto en cuarentena cualquier tentación para la Hacienda Pública de reducir sus privilegios ejecutivos.

Por lo tanto, la existencia o no de un acuerdo extrajudicial de pagos en nada afecta al procedimiento recaudatorio y se trata al obligado tributario en estas condiciones de manera equivalente que al obligado tributario ordinario.

Sin embargo, sí que existe una especialidad en esta materia, mediante la cual el legislador pretende flexibilizar el procedimiento de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas tributarias, regulado, básicamente, en los artículos 65, 161.2 y 167.3, b) LGT y 44 al 54 del RGR.

Nos referimos a lo dispuesto en la Disposición Adicional 7<sup>a</sup>.2 LC. De acuerdo con la misma, el deudor tributario que se encontrase sometido al acuerdo extrajudicial de pagos, artículos 231 y 232 LC, “*deberá*” (anótese el carácter imperativo de la redacción) solicitar el aplazamiento y fraccionamiento de las mismas, salvo que opte por el ingreso de las deudas tributarias.

La redacción es absurda, pues si el obligado tributario empresarial (único al que puede aplicarse el acuerdo extrajudicial de pagos) no solicita el aplazamiento y fraccionamiento específico que pretende regular la precitada Disposición Adicional 7<sup>a</sup> LC, entonces, lógicamente, no se producirá el mismo; por lo tanto, no tiene sentido el uso del verbo en imperativo.

Lo que viene, en el fondo, a señalar la norma es que, en el acuerdo extrajudicial de pagos, de producirse una petición de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias, se hará conforme a las especialidades de la LC.

Es importante matizar que la inclusión del concepto “*deudas tributarias*” en este régimen de aplazamiento conlleva, a nuestro entender, la remisión al artículo 58 de la LGT y, por tanto, que también

---

<sup>57</sup> DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *El Acuerdo Extrajudicial de Pagos*, E.d. VLEX Publishing, Barcelona, 2013.

<sup>58</sup> VVAA. *Conclusiones de la Reunión de los Magistrados de los Juzgados de lo Mercantil de Madrid sobre la aplicación de la reforma de la Ley de Apoyo a emprendedores sobre cuestiones concursales*, 11 de octubre de 2013.

pueden aplazarse las sanciones tributarias, pues si bien no son, técnicamente, deuda tributaria<sup>59</sup>, sí le son aplicables a las mismas las normas de gestión recaudatoria de la LGT, incluyendo las relativas a los aplazamientos y fraccionamientos de pago.

*“Sin embargo, según la sistemática de la LC, las multas y sanciones forman parte de la categoría de los créditos subordinados, conforme a lo previsto en su art. 92.4, al igual que los recargos de apremio ordinario<sup>60</sup> que, de acuerdo a la doctrina sentada, entre otras, por la STS de 17 de marzo de 2011, núm. 177/2011, cumplen una función equivalente a una sanción. Con ello, créditos cuyo pago sólo puede hacerse efectivo cuando hayan sido íntegramente satisfechos los créditos ordinarios quedan extramuros del Acuerdo Extrajudicial de Pagos y, además, no se verán afectados por la extinción prevista en el artículo 242.2.5. Esta medida, que indudablemente supone una alteración de los principios generales de la LC, previsiblemente obedece al interés del legislador por salvaguardar la indemnidad de los créditos de naturaleza pública<sup>61</sup>.”*

El aplazamiento y fraccionamiento alcanza a las deudas tributarias que existieran en el momento de la formalización del acuerdo extrajudicial de pagos y sólo podrá dictarse cuando tal acuerdo haya sido formalizado.

No obstante, será posible resolver antes de la concurrencia de tal circunstancia, si pasan tres meses desde la presentación de tal solicitud, sin que en el BOE se hubiese publicado el acuerdo extrajudicial o declarado el concurso.

Aunque la Disposición Adicional 7.<sup>a</sup> 2 LC no es nada clara al respecto, parece como si la Administración tributaria, en presencia de una petición de aplazamiento y fraccionamiento de pagos por parte de un sujeto sometido a un acuerdo extrajudicial de pagos, no pudiera negarse al mismo, pues toda la estructura de esta DA 7.<sup>a</sup> se basa en la existencia de una concesión del aplazamiento.

Sin embargo, esto parece contradecir lo dispuesto en la Instrucción 6/2013, del Departamento de Recaudación sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores, enormemente restrictiva sobre tal posibilidad y donde se indica expresamente que, en materia de créditos concursales, no se admiten aplazamientos o fraccionamientos de deudas tributarias.

A nuestro entender, lo que sucede es que el Departamento de Recaudación de la AEAT a la hora de redactar la citada Instrucción ha desconocido, por pura ignorancia, la figura del acuerdo extrajudicial de pagos y la propia existencia de la Disposición Adicional 7.<sup>a</sup> de la LC, la cual, como norma especial y de publicación posterior prima sobre la redacción del artículo 65.2 LGT<sup>62</sup> o bien (interpretación más plausible, y que defendemos) que esta Instrucción sólo es aplicable a las deudas tributarias surgidas post-concurso, es decir, que afecten a los créditos contra la masa y no respecto de las deudas tributarias concursarles, existentes antes de la declaración de concurso.

Lo mismo sucedería con el acuerdo extrajudicial de pagos, simple variedad del concurso y sería posible pedir el aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias existentes en el momento del acuerdo, pero no de las surgidas con posterioridad.

En cualquier caso, las dudas anteriores ameritan que la AEAT aclare si la Instrucción 6/2013 se aplica a todas las modalidades de concurso, incluidos los acuerdos extrajudiciales de pago, o no.

La otra especialidad de este acuerdo de aplazamiento y fraccionamiento de deudas, que insistimos parece que no puede denegar la AT (aunque entendemos también, siempre que cumpla las reglas generales de la LGT y del RGR respecto de los aplazamientos, en particular, la necesidad de garantías), alcanzará tanto a las deudas tributarias solicitadas por el obligado como a las que, previamente pedidas por el mismo, estuvieran pendientes de resolución en la fecha de declaración del acuerdo.

<sup>59</sup> “...3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo a lo dispuesto en el título IV de esta ley, no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.”

<sup>60</sup> Que también forman parte de la deuda tributaria, ex. artículo 58.2, c) LGT.

<sup>61</sup> DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS; *op. cit.*, 2013.

<sup>62</sup> “En caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.”



El plazo del acuerdo, en general, se vincula a la propia duración del acuerdo extrajudicial, pero se permite a la propia AT cambiarlo, de manera discrecional (aunque, entendemos, que como cualquier acto administrativo con la pertinente motivación), pudiendo también la AT cambiar los plazos de pago.

Respecto de los aplazamientos y fraccionamientos (cosa muy común en empresas que, con posterioridad, entran en concurso, ver *supra*) que estuvieran otorgados por la AT y en marcha en el momento de la declaración de acuerdo extrajudicial, se regirán por las disposiciones del acuerdo hasta conclusión, sin perjuicio de que el contribuyente pueda solicitar la modificación de los mismos.

En suma, la norma especial de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias para los sujetos incluidos en el acuerdo extrajudicial de pagos, que resulta, en el fondo, la única flexibilidad concedida por la AT para facilitar estos procesos, claramente menos favorables que el acuerdo concursal normal en materia tributaria; nos resulta confusa y, en el fondo, nada nuevo aporta sobre el régimen general de aplazamientos y fraccionamientos de las deudas tributarias regulado en la LGT y la RGR, donde la AT dispone de una amplia discrecionalidad para su concesión y regulación de sus características; es más, plantea actualmente la duda de si la muy restrictiva norma de la Instrucción 6/2013 se le aplica o no, con lo cual sólo complica la posibilidad de que un empresario opte por esta modalidad de concurso.

A nuestro entender, todo depende de la naturaleza que demos al acuerdo extrajudicial de pagos, si lo calificamos con un procedimiento de negociación previo, alternativo y diferente al concurso de acreedores, entonces, no le serán aplicable las normas que regulan este último, salvo en ausencia de disposición especial. Así no le sería aplicable tampoco la Instrucción 6/2013 y, en consecuencia, tendría una gran diferencia respecto de los concursos como es la posibilidad de solicitar el aplazamiento y fraccionamiento de todas las deudas tributarias, tanto las nacidas con anterioridad como las surgidas con posterioridad a la fecha de declaración del acuerdo.

En caso contrario, no tendría sentido una regulación específica de cuestiones tributarias en el acuerdo y, en realidad, la Disposición Adicional 7.<sup>a</sup> LC no sería sino un reiteración de lo ya dispuesto sobre aplazamientos y fraccionamientos de pago de deudas tributarias en el régimen general de la LGT, incluyendo la precitada Instrucción 6/2013.

Por lo tanto, también debemos entender que esta Instrucción no se aplica a los acuerdos extrajudiciales de pagos.

### **7.C. Sobre la responsabilidad tributaria del mediador concursal**

La LC nada específico afirma sobre la responsabilidad, tanto tributaria como de otro tipo, del mediador concursal, que es protagonista y el principal elemento diferencial respecto de otras figuras que propician una solución negociada de los concursos, caso de los acuerdos de refinanciación, posteriormente, potenciados por el Real Decreto-ley 4/2014, de 5 de marzo.

Además, dada la interpretación restrictiva que propugnamos para las responsabilidades tributarias en general, ver arriba, no es posible utilizar por analogía contra el mismo lo dispuesto en el artículo 43.1, c) LGT. Además, tal aplicación no tendría ninguna finalidad o función garantista del cobro de los créditos tributarios para la Hacienda Pública, pues si, en el fondo, se mantienen los privilegios ejecutivos de la AT en todos los créditos ubicados bajo el paraguas del acuerdo extrajudicial de pagos y el régimen de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias, regulado en la Disposición Adicional 7.<sup>a</sup> LC y única “ventaja” fiscal otorgada a estos acuerdos, no rompe, en realidad, con el régimen general de los aplazamientos y fraccionamientos tributarios, carecería de todo sentido exigir a los mediadores concursales un sistema de responsabilidades tributaria especial.

### **7.D. Acuerdos de refinanciación y responsabilidades tributarias**

Dado que los nuevos acuerdos de refinanciación y capitalización de deudas establecidos por el mencionado Real Decreto-Ley 4/2014, no crean ninguna persona con funciones novedosas en el seno del procedimiento concursal y, además, excluyen radicalmente de su ámbito a los créditos de Derecho Público, nada novedoso plantean en materia de responsabilidades tributarias respecto a lo ya señalado con anterioridad.