



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

La responsabilidad tributaria de los administradores
concursoales

Autor

Luis Simón Marín

Directora

Sabina de Miguel Arias

Facultad de Derecho
2017

ÍNDICE

ÍNDICE DE ABREVIATURAS	4
I. INTRODUCCIÓN	5
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO	5
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	5
3. METODOLOGÍA	6
II. ANTECEDENTES Y REGULACIÓN ACTUAL DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES	7
1. ANTECEDENTES NORMATIVOS	7
2. MARCO NORMATIVO VIGENTE	10
III. CONSIDERACIONES PREVIAS AL ESTUDIO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES: EN ESPECIAL LA POSICIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA EN EL PROCESO CONCURSAL	12
IV. PRESUPUESTOS DE HECHO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES	17
1. REQUISITO SUBJETIVO: EL ADMINISTRADOR CONCURSAL	17
1.1 Aspectos generales y composición de la administración concursal	18
1.2 La problemática suscitada en torno a los auxiliares delegados	21
2. REQUISITOS OBJETIVOS	23
2.1 La existencia de un concurso de acreedores	24
2.2 Responsabilidad tributaria por obligaciones anteriores al concurso	25
2.3 Responsabilidad tributaria por obligaciones posteriores al concurso	30

V. ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD	31
1. LA CUANTÍA DE LA RESPONSABILIDAD POR OBLIGACIONES ANTERIORES AL CONCURSO: LA EXCLUSIÓN DE LAS SANCIONES	32
2. LA CUANTÍA DE LA RESPONSABILIDAD POR OBLIGACIONES POSTERIORES AL CONCURSO: LA INCLUSIÓN DE LAS SANCIONES	33
VI. CONCLUSIONES	35
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y RECURSOS DE INTERNET	38
NORMATIVA	41

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Art: Artículo

Cc: Código Civil

CCo: Código de Comercio

CE: Constitución Española

Cfr.: Confróntese

CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores

Ed.: Editorial

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles

LC: Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal

LEC 1881: Real Decreto de 3 de febrero de 1881, de promulgación de la Ley de Enjuiciamiento Civil

LGP: Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria

LGT 1963: Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

nº: número

p. Página

pp. Páginas

RGR: Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación

TRLHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

Vid: véase

I. INTRODUCCIÓN.

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como finalidad el estudio de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales, prevista en el artículo 43.1.c) de la LGT. A lo largo del mismo, comenzaremos analizando cuáles han sido los antecedentes y la regulación actual de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales. Seguidamente, estudiaremos cuál es la posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal. Una vez efectuado lo anterior, pasaremos a analizar tanto los presupuestos de hecho que deben concurrir para que nazca la responsabilidad tributaria de los citados administradores como el alcance económico de la responsabilidad.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

Como es bien sabido, las dificultades económicas que ha atravesado nuestro país en los últimos años se han trasladado tanto a las familias como a las empresas, proliferando en estas últimas situaciones de desequilibrio económico que, en muchas ocasiones, se han traducido en situaciones concursales con las consiguientes consecuencias negativas para con los trabajadores y acreedores.

En concreto, el motivo por el que he elegido este tema para realizar mi trabajo fin de grado se encuentra muy ligado con lo anterior: a raíz de la incidencia directa de la crisis económica en las empresas, se ha producido un incremento de los concursos de acreedores durante el periodo 2007-2013¹, ya que durante dicho lapso de tiempo los concursos aumentaron un 866% -pasaron de 1.147 concursos declarados en 2007 a 9.937 en 2013-. No obstante, el número de concursos declarados en los últimos años parece haber disminuido debido a la lenta recuperación económica².

¹ De acuerdo con los datos del Instituto Nacional de Estadística:

<http://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=3173&L=0>

<http://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=3173&L=0>

² En este sentido, se pronuncia el Fondo Monetario Internacional en el documento «España: Declaración Final de la Misión De la Consulta del Artículo IV de 2016», de 13 de diciembre de 2016.

Siendo esto así, de conformidad con el apartado segundo de la Exposición de Motivos de la LC, la finalidad del concurso se centra en la satisfacción de los intereses de los acreedores, resultando esencial para ello las figuras el Juez del concurso y de los administradores concursales, en tanto en cuanto ambos deben actuar en aras de defender los intereses de éstos.

A estos efectos, el concurso de acreedores es un procedimiento judicial que se tramita a través del Juez de lo Mercantil con la finalidad de resolver la situación de desequilibrio del deudor ante la imposibilidad de hacer frente a sus pagos. No obstante, el Juez no podrá declarar el concurso de acreedores de oficio sino que, por norma general, las personas legitimadas para solicitarlo son bien el deudor o bien los acreedores, tal y como se establece en el artículo 3.1 de la LC.

Por su parte, la figura del *administrador concursal* –regulada en el art. 27 LC– adquiere una especial relevancia, ya que debe velar por el correcto funcionamiento de la empresa en estas circunstancias tan delicadas como es el concurso de acreedores. Sin embargo, la administración concursal no puede actuar bajo su libre albedrío, sino que debe respetar en todo momento una serie de pautas marcadas por la Ley, de manera que responderá en caso de que su actuación sea contraria a lo establecido en el ordenamiento jurídico. Es más, y sin perjuicio de lo establecido en la normativa mercantil, también desde el punto de vista tributario se prevén específicos supuestos de responsabilidad en este ámbito. Por ello, a lo largo del trabajo analizaremos la concreta regulación de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales.

3. METODOLOGÍA

Siendo esto así, comenzaremos analizando la evolución normativa de la regulación de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales, para pasar a examinar los presupuestos de hecho y requisitos previstos en la LGT en este ámbito. Por fin, se efectuará una alusión a la cuantía de la que responde el responsable.

Por otro lado, y en relación con la *metodología* seguida en la elaboración de este Trabajo Fin de Grado, se partirá del examen de la normativa tributaria vigente y de sus antecedentes inmediatos. Junto a lo anterior, también han sido consultadas distintas

fuentes bibliográficas, tales como manuales, libros especializados y revistas científicas, los cuales han quedado debidamente referenciados en la bibliografía anexa.

II. ANTECEDENTES Y REGULACIÓN ACTUAL DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES

Para abordar el objeto del presente trabajo, debemos analizar la normativa reguladora de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales. A lo largo de este epígrafe estudiaremos de forma autónoma tanto la normativa actual como sus antecedentes inmediatos, dado que ambos cuerpos normativos presentan notables semejanzas.

1. ANTECEDENTES NORMATIVOS

La responsabilidad tributaria de los administradores concursales fue ya regulada en la LGT 1963 –que estuvo vigente hasta el 1 de julio de 2004–, cuyo art. 40.1 incorporó un concreto supuesto de responsabilidad subsidiaria de las infracciones tributarias por parte de los administradores que no realizasen los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas.

Si atendemos a la redacción originaria del art. 40.2 LGT 1963, observamos que en dicho precepto se reservaba una responsabilidad subsidiaria a «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».

En palabras de ARGÜELLES PINTOS y FELTRER BAUZA, la calificación de la responsabilidad como subsidiaria encontraba su razón de ser al tratarse de «un supuesto de garantía del crédito tributario adaptado a los procesos concursales, en el que el bien jurídico protegido es la prelación para el cobro que les corresponde a los créditos

tributarios, y la garantía que se constituye es el patrimonio particular del síndico o interventor»³.

De la literalidad del precepto arriba citado se desprenden una serie de *requisitos* que debían cumplirse para atribuir la responsabilidad tributaria a los síndicos, interventores o liquidadores. En primer lugar, era necesario la presencia de un órgano de representación de las sociedades y entidades en general –función desempeñada por los síndicos, interventores o liquidadores–. Por otro lado, dichas sociedades debían estar inmersas en una situación complicada desde el punto de vista económico o patrimonial tales como la de quiebra o concurso. Por último, resultaba imprescindible que los miembros del órgano de representación no llevaran a cabo las acciones necesarias para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias anteriores a dichas situaciones y que fueran imputables a los sujetos pasivos.

Sea como fuere, en el artículo que ahora nos ocupa se aprecia una distinción entre la quiebra y el concurso de acreedores puesto que ambas situaciones no se aplicaban en las mismas circunstancias, de conformidad con la normativa concursal entonces vigente. De este modo, se optó por aplicar la quiebra a las personas que actuaban en calidad de comerciantes en base al art. 1 CCo es decir, aquellas personas que se dedicaban de manera habitual al comercio teniendo la capacidad legal para ejercer dicha actividad o las compañías mercantiles e industriales, reservándose el concurso de acreedores a las personas que no reunían la condición de comerciantes según lo que establecía el art. 1.130 LEC 1881.

A su vez, dichas circunstancias venían apoyadas tanto por el art. 1.318 LEC 1881, puesto que cualquier comerciante independientemente que no se hubiere inscrito en la matrícula de su clase, en caso de encontrarse en situación de quiebra quedaría sujeto a los procedimientos establecidos en el Título XII de la LEC 1881 relativos a la quiebra, rehusando de este modo que pudiera acogerse a los procedimientos de concurso

³ ARGÜELLES PINTOS, J., y FELTRER BAUZA, F., *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, p. 111.

de acreedores, así como por el art. 1.913 CC⁴, al señalar que el deudor que hubiera dejado de abonar sus obligaciones corrientes debería presentarse en concurso.

En lo que atañe a los sujetos que podrían responder por la responsabilidad tributaria subsidiaria, el art. 40.2 LGT 1963 mencionaba, en primer lugar, a los *síndicos*, sujetos que formaban parte del órgano de administración y representación en situaciones de quiebra o concurso de acreedores. Dicho órgano se encontraba formado por tres miembros que eran nombrados directamente por «los acreedores del quebrado o del concursado en la primera Junta general de acreedores»⁵. Junto a los *síndicos*, los *liquidadores* administraban y representaban a la sociedad durante el periodo de liquidación. La finalidad de ambas figuras no era otra que el pago de los créditos de la sociedad quebrada o del deudor concursado, créditos que debían haber sido previamente reconocidos en la junta de acreedores.

Junto a ello, el tenor literal del art. 40.2 de la anterior LGT mencionaba explícitamente como posibles sujetos responsables subsidiarios a los *interventores*⁶, circunstancia entendida por parte de la doctrina que podía extenderse a los interventores que participaran en las suspensiones de pagos al considerar la similitud entre esta situación con la quiebra y el concurso de acreedores. Sin embargo, no podemos más que coincidir con ÁLVAREZ MARTÍNEZ⁷, dado que el precepto en cuestión no hacía referencia expresa a las suspensiones de pago, de modo que resultaría incorrecto apreciar la responsabilidad a los interventores en tales situaciones.

Por lo demás el art. 40.2 LGT 1963, *in fine*, determinaba el nacimiento de la responsabilidad debido a la omisión por parte de los sujetos responsables de las actividades que resultaren necesarias para el correcto cumplimiento de las obligaciones

⁴ Artículo derogado por la disposición derogatoria única.3.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio.

⁵ GONZÁLEZ ORTIZ, D., *La figura del responsable tributario en el derecho español*, Universitat de Valencia, Valencia, 2003, p. 294.

⁶ Cabe destacar que, a diferencia de los *síndicos* y *liquidadores*, los *interventores* no gozaban del poder de representación y administración del deudor –tarea que sí correspondía a los primeros–, sino que su función se limitaba a fiscalizar la conducta llevada a cabo por la persona que tenga atribuida la administración.

⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., «La responsabilidad de los miembros de la administración concursal: régimen jurídico-tributario», en RIBES RIBES, A. (coord.), *La fiscalidad del concurso de acreedores*, CISS, Madrid, 2016, p. 46.

tributarias nacidas con anterioridad a las situaciones de quiebra o concurso de acreedores y que además fueran imputables a los correspondientes sujetos pasivos.

A pesar de encontrarse regulada en el art. 40.2 LGT 1963, la responsabilidad de los síndicos, interventores y liquidadores no tuvo mucha repercusión práctica dada la escasa aplicación en esa época de las situaciones de quiebra o concurso de acreedores⁸, así como porque la responsabilidad genérica de los administradores de las sociedades abarcaba cualquier supuesto que supusiera un parón –o incluso el cierre– en las actividades económicas⁹.

2. MARCO NORMATIVO VIGENTE

En el instante actual, la responsabilidad tributaria de los administradores concursales aparece regulada en el art. 43.1.c) LGT, a tenor del cual «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 como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración».

Dado que en epígrafes posteriores destacaremos tanto las circunstancias que determinan el nacimiento de la responsabilidad tributaria como el distinto alcance de esta última, en este punto del trabajo consideramos oportuno centrarnos en las divergencias existentes entre el art. 43.1.c) LGT, y la primigenia redacción del art. 40.2 LGT 1963.

Realizando una comparativa entre los cuerpos normativos arriba citados, se pueden apreciar notables diferencias, quedando patente, en palabras de ÁLVAREZ MARTÍNEZ, la «insuficiencia» de la anterior normativa tributaria, dado que ésta última

⁸ CARBAJO VASCO, D., «La Responsabilidad Tributaria del Administrador Concursal», en *Boletín Jurídico Gestión Tributaria Territorial*, 7 de julio de 2014.

⁹ CARBAJO VASCO, D., «Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores», en *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, nº12, 2014.

regulaba exclusivamente la responsabilidad en la que podían incurrir los síndicos, interventores y liquidadores derivadas de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a las situaciones de quiebra o concurso. Esta circunstancia fue solventada con la redacción del art. 43.1.c) LGT al incluir como presupuesto de responsabilidad tanto las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad que resultaren imputables a los obligados tributarios como las obligaciones tributarias posteriores siempre y cuando hubieran asumido funciones de administración¹⁰.

Por otro lado, la inclusión en el segundo inciso del art. 43.1.c) LGT de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales por las obligaciones devengadas con posterioridad al concurso no es la única diferencia respecto a la regulación primigenia, puesto que la regulación vigente suprime también la negligencia o mala fe del administrador concursal como causa generadora de responsabilidad tributaria.

Por lo demás, va de suyo que la mayor parte del régimen correspondiente a la administración concursal hoy vigente la encontramos en el título II de la LC, por lo que resultará del todo necesario acudir a dicho texto normativo a la hora de examinar la responsabilidad tributaria objeto del presente trabajo.

En cualquier caso, no podemos dejar de mencionar que el hecho que se reserve un supuesto de responsabilidad tributaria al administrador concursal manifiesta la importancia otorgada por la Administración Pública a las funciones desempeñadas por esta figura. Ahora bien, dado que la responsabilidad objeto de estudio presenta una naturaleza subsidiaria, las implicaciones son distintas¹¹ a que si por, el contrario, nos encontrásemos ante una responsabilidad solidaria. Así pues, al margen de ser el criterio seguido por la norma tributaria¹², la calificación de la responsabilidad como subsidiaria implica que previamente a la ejecución de su presupuesto de hecho, deberán cumplir con sus obligaciones no solo los obligados tributarios principales –la entidad inmersa en

¹⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., «La responsabilidad de los miembros de la administración concursal: régimen jurídico-tributario», *cit*, p. 53.

¹¹ Cfr. CARBAJO VASCO, D. y DÍAZ ECHEGARAY, JL., *La responsabilidad general y tributaria de los administradores concursales*, Tirant lo Blanch, 2015, Valencia, p. 174.

¹² En este sentido se expresa el art. 41.2 LGT: «salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria».

el concurso de acreedores—, sino también los responsables solidarios¹³. Más en concreto, para poder exigir la responsabilidad tributaria subsidiaria a los administradores concursales, resultará necesario «la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios», tal y como recoge el art. 41.5 párrafo segundo LGT.

III. CONSIDERACIONES PREVIAS AL ESTUDIO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES: EN ESPECIAL LA POSICIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA EN EL PROCESO CONCURSAL

Antes de adentrarnos en lo que respecta a la responsabilidad tributaria de los administradores concursales, consideramos oportuno tratar con carácter preliminar una serie de cuestiones relacionadas con el tema objeto de estudio. De este modo, en este epígrafe abordaremos la posición que ocupa la Hacienda Pública durante el proceso concursal.

A estos efectos, conviene destacar el papel de la Hacienda Pública, dentro de los concursos de acreedores, dado que, en la mayoría de ellos, las Administraciones Públicas participan en calidad de *acreedores concursales*.

En palabras de OLIVENCIA RUIZ¹⁴, el concurso de acreedores «es un conjunto de conflictos de intereses (...) no ya solo del deudor frente a sus acreedores, sino de estos entre sí» derivado de la insuficiencia del patrimonio del deudor de satisfacer la totalidad de las obligaciones con los acreedores. En este sentido, cabe señalar que la clasificación de los créditos prevista en la LC supone una innovación de gran calado al reducir de manera tajante los privilegios relacionados con el concurso de acreedores. Así pues, dicha norma opta por la instauración del principio *par conditio creditorum* como regla general, de manera que *a priori* la Hacienda Pública recibirá el mismo tratamiento que el resto de acreedores del concurso¹⁵.

¹³ Serán responsables solidarios las personas y entidades reguladas en el art. 42 LGT.

¹⁴ OLIVENCIA RUIZ, M., «Crítica de la reforma de la Ley Concursal» en *Economistas*, nº 33, 2012, pp. 116-121.

¹⁵ La propia Exposición de Motivos de la LC establece que las excepciones al principio de igualdad de trato de los acreedores concursales serán mínimas e irán acompañadas de la correspondiente justificación.

No obstante lo anterior, es importante señalar la clasificación realizada por la LC en lo que a los créditos se refiere. Dicha cuestión queda regulada en la Sección 3ª del Capítulo III del Título IV de la LC. En virtud del art. 89.1 LC los créditos deberán clasificarse como *privilegiados, subordinados y ordinarios*. Sin embargo, antes de adentrarnos en la clasificación de los créditos tributarios, debe señalarse que el art. 89.2 LC establece que los privilegios de los créditos se determinarán exclusivamente mediante la LC. Una parte de la doctrina –entre ellos GARCÍA GÓMEZ– señala que la alteración de la *par conditio creditorum* encuentra su razón de ser en el interés público de dichos créditos¹⁶. Sin embargo, esta opinión no es compartida por otra parte de la doctrina –THOMAS PUIG– al entender que los sacrificios ocasionados en el concurso deben afectar a todos créditos de manera proporcional con el objetivo de conseguir que mejoren su posición el mayor número de acreedores posible¹⁷.

Una vez enfocados los diversos puntos de vista en lo que a los créditos tributarios respecta, vamos a señalar brevemente algunos de los diversos privilegios que dichos créditos pueden ostentar.

Dentro de los créditos privilegiados, éstos a su vez pueden clasificarse como especiales o generales. El art. 90.1 LC, encargado de regular los créditos con *privilegio especial*, establece en su párrafo primero que los créditos tributarios ostentarán esa naturaleza siempre que estén «garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados». Señalada la norma general, deben enumerarse los créditos tributarios garantizados mediante hipoteca legal tácita. Dicha cuestión se regula en el art. 78 LGT, al establecer que el crédito tributario estará garantizado mediante el citado instrumento en los tributos que graven de manera periódica bienes o derechos que sean inscribibles en un registro y cuya deuda haga referencia al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior. Por ello, tal y como establece THOMAS PUIG¹⁸, dos son los requisitos necesarios para que los créditos tributarios estén garantizados mediante hipoteca legal tácita: por un lado que el tributo tenga carácter periódico, y por otro, que

¹⁶ GARCÍA GÓMEZ, A., «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011» en *Revista Quincena Fiscal* nº. 14, 2012, p. 1.

¹⁷ THOMAS PUIG, P.Mª., *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, La Ley, Getafe (Madrid), 2011, pp. 30 y 31.

¹⁸ *Vid* THOMAS PUIG, P.Mª., *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, *cit.*, p. 265.

los bienes o derechos sobre los que recae el tributo tengan que ser inscritos en el correspondiente registro público. Así pues, cumple tal condición el IBI –dado que es un impuesto de carácter anual y que grava a su vez la titularidad de los bienes inmuebles (art. 60 TRLHL).

Dentro de los créditos que gozan de *privilegio general*, es preciso realizar una doble clasificación: de un lado, los créditos con privilegio general por la totalidad de su importe, regulados en el art. 91.2 LC, y, por otro lado, los créditos con privilegio general hasta el 50% de su importe, regulados en el art. 91.4 LC. En lo que a los primeros respecta, responden a esta naturaleza «las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal», es decir, se incluye la cantidad total que proceda de la correspondiente retención. El art. 91.4 LC establece que son créditos que gozan de privilegio general hasta la mitad de su cuantía final «los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2.º de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe».

Dos son las cuestiones controvertidas que giran en torno a este precepto. En primer lugar, el modo de determinar el 50% del importe del privilegio ha sido objeto de diversas interpretaciones. Considero que para calcular dicho importe deben excluirse los créditos que cumplan los requisitos del art. 90.1 y 91.2 LC, es decir, aquellos que hayan sido clasificados como créditos con privilegio especial y/o créditos con privilegio general.

En segundo lugar, resulta complejo establecer los componentes de los créditos públicos que forman parte de dicho privilegio. Siguiendo a GARCÍA GÓMEZ, se incluyen en el privilegio los créditos de Derecho público, es decir, tal y como establece el art. 5.2 LGP «los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos». Así, los créditos tributarios que forman parte de este privilegio son las cuotas relativas a obligaciones principales y a las obligaciones de ingresar a cuenta, no

debiendo incluirse las retenciones, ya que forman parte del privilegio general regulado en el art. 90.2LC.

Por otro lado, es preciso señalar que no solo existen créditos privilegiados, sino que serán considerados como *ordinarios* aquellos que no hayan sido calificados por la Ley ni como ordinarios ni como subordinados (art. 89.3 LC)¹⁹.

Junto a lo anterior, hay que tener en cuenta que los intereses y las sanciones tributarias constituyen créditos *subordinados*, los cuales se regulan en el art. 92 LC y cuyos titulares no tendrán derecho de voto en la junta de acreedores, tal y como se regula en el art. 122.1.1º LC. El pago de los citados créditos se realizará de acuerdo al art 158 LC.

Otro de los privilegios que la LC otorga a la Administración Tributaria es el relacionado con las *ejecuciones administrativas*, al posibilitarles la ejecución de las mismas siempre que hubiera comenzado su tramitación en el momento de iniciación del concurso tal y como se recoge en el art. 55 LC. No obstante, no es el único requisito para poder continuar con la ejecución, sino que, además, es necesario que el Juez determine que los bienes a ejecutar no resultan esenciales para que el deudor pueda continuar con la actividad profesional. Por ello, puede afirmarse que se trata de un privilegio, pero con ciertos matices, dado que dependerá del juicio emitido por el Juez del concurso²⁰.

Al margen de lo anterior, una vez declarado el concurso, y en base al art. 85 LC, los acreedores deberán comunicar a la administración concursal los créditos que gozan a favor del concursado, respetando los plazos establecidos por el art. 21.1.5º LC. Dicha fase vendrá seguida del reconocimiento –o no– de los mismos por parte de la administración concursal (art. 86 LC). A este respecto, y si bien es cierto que la Hacienda Pública no queda exenta de esta obligación, el RGR en su art. 123.3 establece

¹⁹ El papel de los titulares de este tipo de créditos debe tenerse en consideración puesto que como apunta THOMAS PUIG (*La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, cit. p. 128), la LC establece en su art. 106.1 que para que una propuesta de convenio anticipada sea admitida, deberá contar con el apoyo de uno o más titulares de créditos ordinarios y/o privilegiados que integren como mínimo una quinta parte del pasivo presentado por el deudor, a no ser que la propuesta anticipada venga acompañada de una solicitud de concurso voluntario, en cuyo caso bastará con tener una décima parte del pasivo. Para el pago de estos créditos, habrá que atenerse a lo dispuesto en el art. 157 LC.

²⁰ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, JM., «La Administración Tributaria y la reforma concursal» en *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 16, 2012, p. 1.

que «los créditos de la Hacienda Pública quedarán justificados mediante certificación expedida por el órgano competente»²¹.

Por lo demás, cabe destacar que la Administración Pública en condición de acreedora –tal y como desarrollaremos en el capítulo posterior– puede desempeñar la función de *administradora concursal*. Así, ya en la originaria redacción de la LC se recogía la posibilidad de que la Administración Tributaria realizase dicha función, el art. 27.4 de la misma regulaba que en estos casos, el desempeño estaría exento de retribución²². Sin embargo, esta circunstancia fue modificada por la Ley 38/2011, en mi opinión, de manera correcta, debido al perjuicio que ello causaba a las Administraciones Públicas.

Así, y aunque ello suponía un ahorro para el concursado en la medida en que en estos casos no retribuía a la administración concursal, al ser la Administración la encargada de desarrollar el cargo de administradora concursal era ella quien debía incurrir en los gastos necesarios para encontrar a los sujetos dotados de las capacidades y conocimientos necesarios para desarrollar correctamente tal función para una entidad de notable importancia. No debe tampoco olvidarse de que, por el hecho de participar como administrador concursal, la Administración Pública podría incurrir en un elenco de responsabilidades que no sería exigibles en caso de no ocupar dicho cargo. Por todo lo anterior, parece injustificado que el ejercicio de la administración concursal por parte de una Administración Pública no fuese retribuido.

Para cerrar este epígrafe y a modo de conclusión, una cosa es la eliminación de los privilegios de las Administraciones Públicas en aras de aplicar el principio *par conditio creditorum* respecto al resto de acreedores concursales, y otra muy distinta que en determinadas ocasiones se intente perjudicar a las correspondientes Administraciones

²¹ RIBES RIBES, A., «La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal», en RIBES RIBES, A. (coord.), *La fiscalidad del concurso de acreedores*, CISS, Madrid, 2016, p. 132.

²² Así, si bien es cierto que su presencia se reclamaba en aquellos concursos de gran calado, llegados a este punto conviene preguntarse, ¿por qué en los casos en los que la Administración Pública formara parte de la administración concursal no recibiría compensación económica alguna cuando por normal general, la participación de los acreedores en dicho órgano sí estaba retribuida? La razón que se utilizó para justificar esa decisión fue el hecho de abaratar el concurso. En este sentido, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS («La Administración Tributaria y la reforma concursal», *cit.*, p. 4) critica dicha justificación aportando para ello datos objetivos: del total de los 12.000 concursos de acreedores en los que la Agencia Tributaria participó durante el período 2004-2011, únicamente en 35 concursos participó además en condición de administradora concursal acreedora, por lo que «el abaratamiento del coste en 35 concursos no puede tener entidad dentro del conjunto».

asignándoles el desempeño de una función tratando a su vez no retribuirles por el ejercicio de la misma.

IV. PRESUPUESTOS DE HECHO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES

Analizados los antecedentes y la regulación actual del supuesto de responsabilidad objeto de este trabajo y la especial posición ocupada por la Hacienda Pública en el proceso concursal, vamos a proceder al estudio de los *presupuestos* de hecho que determinan el nacimiento de la responsabilidad tributaria que ahora centra nuestra atención.

Por tanto, en este apartado comenzaremos analizando los presupuestos relativos a la integración de la administración concursal. Acto seguido, trataremos las responsabilidades por obligaciones devengadas antes del concurso y finalizaremos efectuando un análisis de la responsabilidad derivada de obligaciones posteriores al concurso.

1. REQUISITO SUBJETIVO: EL ADMINISTRADOR CONCURSAL

En la primera parte del ya mencionado art. 43.1.c) LGT se establece el requisito esencial que debe cumplirse para apreciar la responsabilidad ahora examinada: *ser miembro de la administración concursal*. En este epígrafe vamos a estudiar algunos de los elementos esenciales de la administración concursal, examinando las diferencias de opiniones existentes en la doctrina en lo que a la figura del auxiliar delegado corresponde.

A estos efectos, conviene resaltar que la responsabilidad tributaria del administrador social es distinta a la responsabilidad tributaria del administrador concursal, dado que ambas se regulan en preceptos diferentes de la LGT, resultando diverso el alcance de cuantía de la que se responde en cada supuesto²³.

²³ En este sentido se expresa CARBAJO VASCO («La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *Boletín Fiscal*, el 1 de julio de 2013) quien señala que, de forma errónea se asemeja en cierto modo la responsabilidad del administrador concursal a la de los administradores de las sociedades, de manera que dichas responsabilidades deben tratarse de forma separada.

1.1 Aspectos generales y composición de la administración concursal

Si atendemos a la regulación de la LC, resultan patentes las modificaciones efectuadas por las sucesivas reformas en lo que a la administración concursal respecta.

De este modo, el art. 27 de la primigenia LC establecía que la administración concursal se encontraría formada por *tres miembros*: por un lado, un abogado, cuya experiencia profesional fuera, como mínimo, de cinco años de ejercicio; el segundo miembro de la administración concursal correspondía bien a un auditor de cuentas o bien a un economista o titulado mercantil colegiados –sujetos al mismo requisito temporal anterior–; y, por último, también se designaba como administrador concursal a un acreedor que fuese titular de un crédito ordinario o con privilegio general.

No obstante, dicho precepto ha sido objeto de distintas reformas. Así, la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial modificó el régimen legal de la administración concursal, aunque tal modificación no entrará en vigor hasta que lo haga su desarrollo reglamentario²⁴. A estos efectos, las principales diferencias entre ambas redacciones se centran, en primer lugar, en los requisitos necesarios que deben cumplir los administradores concursales para desempeñar tal función, así como, en segundo término, en el nombramiento de un segundo administrador en aquellas situaciones en las que resulten necesarias.

En cualquier caso, para desempeñar la función de administrador concursal, es requisito *sine qua non* el nombramiento del mismo por parte del Juez Mercantil, tal y como se recoge en el art. 26 LC.

Siendo esto así, y atendiendo a la *redacción actual*, la administración concursal estará integrada por un único miembro, que deberá cumplir uno de los requisitos establecidos en el art. 27.1 LC –ser abogado con cinco años de experiencia, o ser economista y/o auditor de cuentas con un mínimo de cinco años de experiencia profesional, siendo necesario en ambos casos acreditar formación en el ámbito

²⁴ Disposición transitoria 2 de la Ley 17/2014, de 30 de septiembre.

concurzal—. Sin embargo, el citado artículo en su inciso final señala que también podrá formar parte de la administración concursal una persona jurídica, debiendo estar integrada en este caso por un abogado y un economista con cinco años de experiencia, debiendo garantizar además la plena dedicación en el ejercicio de dichas funciones.

Además, en caso de que se nombre como administrador concursal a una persona jurídica, el art. 30.1 LC establece que una vez hubiera aceptado el cargo, ésta deberá nombrar a una persona física que la represente y asuma al mismo tiempo la dirección de los trabajos en el ejercicio de su cargo.

Ahora bien, cuando *entre en vigor* la redacción dada a este precepto por la *Ley 17/2014*, de 30 de septiembre, habrá que tener en cuenta que en virtud del art. 27.1 LC la administración concursal será competencia de un único miembro, y, para poder desempeñar el cargo de administrador concursal, el art. 27.2 LC establece que será necesario que dichas personas se encuentren inscritas «en la sección cuarta del Registro Público Concursal y que hayan declarado su disposición a ejercer las labores de administrador concursal en el ámbito de competencia territorial del juzgado del concurso». No obstante —continuando el análisis de la redacción futura de la LC—, dado que todos los concursos no son iguales entre sí debido a las distintas características y tamaño de los mismos, el administrador concursal que ocupe el cargo de los concursos de acreedores calificados como grandes deberá cumplir una serie de requisitos especiales²⁵.

Sea como fuere, cabe destacar que si bien la norma general es el desempeño del cargo de la administración concursal por un único miembro, en la propia LC se establecen una serie de supuestos que justifican la presencia de más de un miembro en el órgano de la administración concursal. De este modo, se regula el nombramiento de un segundo administrador concursal en aquellos concursos de especial trascendencia²⁶.

²⁵ Dichos requisitos se regulan en el art. 27.5 párrafo segundo LC. En él, se establece que el juez tendrá en cuenta para la designación del administrador concursal elementos como la especialización o experiencia previa acreditada en el sector de actividad del concursado, la experiencia con instrumentos financieros empleados por el deudor para su financiación, entre otros.

²⁶ Esta cuestión queda recogida tanto en el art. 27.7 LC —en la redacción otorgada por la *Ley 17/2014*, de 30 de septiembre— como en el art. 27.2.3º de la redacción previa.

Más concretamente, a raíz de la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, se considera situación de especial trascendencia «una causa de interés público que así lo justifique». Esta circunstancia presenta una particularidad respecto al nombramiento general del administrador concursal, y es que, en este caso, el cargo deberá ser asumido obligatoriamente por una Administración Pública acreedora o una entidad de Derecho Público acreedora vinculada o dependiente de ella. No podemos más que suscribir las palabras de LARGO GIL²⁷ en la medida que «con la reforma operada por la Ley 17/2014 se reducen aún más las posibilidades de nombrar a un segundo administrador concursal y prácticamente se abandona el modelo de administración concursal integrada por representantes de los acreedores».

Junto a ello, será requisito indispensable para que el administrador pueda desempeñar su función que no se encuentre inmerso en una de las situaciones de incapacidad recogidas en el art. 28 LC, pudiendo solicitar la revocación las personas que se encuentran legitimadas para solicitar el concurso²⁸.

Por lo demás, y como consecuencia del papel que adquiere el administrador concursal, éste deberá ser conocedor de toda la situación económica y patrimonial en la que se encuentra la empresa, además del estado en el que se encuentran las obligaciones tributarias de la entidad concursada, de manera que, como establece CARBAJO VASCO, aquél, una vez designado por el Juez y aceptada dicha función, debería estudiar el «estado y cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, formales, accesorias y autónomas (...) las cuales se hayan devengado con anterioridad a la declaración del concurso y, por lo tanto, tengan la naturaleza de concursales»²⁹.

Analizados los artículos que nos ocupan en ambos cuerpos normativos, si bien la principal diferencia son los requisitos necesarios que deben cumplir los administradores concursales para desempeñar tal función, también son patentes las diferencias en el nombramiento de un segundo administrador en aquellas situaciones en las que resulten necesarias.

²⁷ LARGO GIL R., *Derecho mercantil II, vol. III: Derecho del mercado financiero y Derecho Concursal*, Kronos, Zaragoza, 2015, p. 351.

²⁸ *Vid.* Art. 32 LC en relación con el art. 3 de la misma norma.

²⁹ CARBAJO VASCO, D., «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *cit.*

1.2 La problemática suscitada en torno a los auxiliares delegados

La reforma de la LC llevada a cabo por la Ley 17/2014 atribuyó una importancia significativa a la figura del *auxiliar delegado*. En este sentido, y a pesar del carácter unipersonal de la administración concursal, se reserva el nombramiento de los auxiliares delegados en determinadas ocasiones.

Así, el art. 31.1 LC en sus párrafos primero y segundo posibilita el nombramiento facultativo del auxiliar delegado bien a instancia de la administración concursal o bien por parte del Juez en aquellos concursos de acreedores que, por sus características, resulten complejos e impidan que una única persona desempeñe en el tiempo y en la forma prevista por la Ley las funciones de la administración concursal³⁰. Ahora bien, el nombramiento de los mismos será obligatorio siempre que concurren los requisitos mencionados en el art. 31.1 LC párrafo tercero –empresas con establecimientos dispersos por el territorio, o empresas de grandes dimensiones, por ejemplo–.

De lo anterior podemos deducir que, en estas circunstancias, la presencia del auxiliar delegado facilita la tramitación del concurso de acreedores³¹. Sin embargo, dado que tanto al administrador concursal como al auxiliar delegado les son de aplicación las mismas disposiciones relativas a incapacidades, recusación y responsabilidad asignadas a los administradores concursales (*vid.* art. 31.3 LC), en la doctrina han surgido diversidad de opiniones en lo que atañe a si la responsabilidad tributaria también alcanza a los auxiliares delegados.

La primera de las corrientes, partidaria de una interpretación amplia del precepto objeto de estudio, aboga por la inclusión de esta figura –los auxiliares delegados– en el término «administración concursal», de manera que la responsabilidad tributaria se extenderá no solo a los administradores concursales, sino también a los auxiliares

³⁰ Como ocurre cuando existe un elevado número de acreedores, es compleja la determinación del activo o hay un número elevado de relaciones contractuales vigentes.

³¹ GARCÍA MARRERO, J., «El Estatuto de la administración concursal: algunas cuestiones problemáticas sobre su nombramiento», ponencia realizada en *XXXIII Jornadas de la Abogacía General del Estado*, 2011, p. 18.

delegados. En este sentido, THOMAS PUIG³² opta por realizar una *interpretación laxa* de la ley, al considerar que podría incluirse a los auxiliares delegados como miembros del concepto «integrantes de la administración concursal».

Por el contrario, la segunda de las posturas, defendida por gran parte de la doctrina, a la que nos adherimos, es reticente a aplicar la responsabilidad que nos ocupa a los auxiliares delegados. El primero de los motivos por el que no debe entenderse incluidos a los auxiliares delegados se encuentra en el propio art. 27.1 LC, en la medida en que, partiendo de una interpretación literal del mismo, la integración de la administración concursal es única, de modo que entre sus miembros no cabría incluir a los auxiliares delegados.

A mayor abundamiento, en palabras de MUÑOZ VILLARREAL³³ «para poder aplicar la responsabilidad tributaria a cualquier sujeto, es condición *sine qua non*, que así venga reflejado en la norma tributaria, ya que una de las características principales del instituto de la responsabilidad tributaria (...) es que solo podrá ser una norma de rango legal la que determine la existencia de un responsable tributario», puesto que en caso contrario se estaría actuando en contra del principio de reserva de Ley recogido en los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española.

A su vez, ÁLVAREZ MARTÍNEZ³⁴ defiende una aplicación restrictiva del término «integrantes de la administración concursal» en la medida en que sus integrantes pueden responder tanto de las obligaciones posteriores a la declaración del concurso como a las sanciones, resultando de aplicación el Derecho sancionador, de manera que deberán quedar excluidos los auxiliares delegados.

Por último, una de las razones por las que CARBAJO VASCO³⁵ entiende que tampoco resulta de aplicación la responsabilidad tributaria a los auxiliares delegados encuentra su razón de ser en el momento temporal en el que se redactó el art. 43.1.c) LGT. Conviene recordar, que en el momento de la aprobación de dicha norma la

³² THOMAS PUIG, P.M^a., *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, cit., p. 74.

³³ MUÑOZ VILLARREAL, A., «La responsabilidad tributaria de los síndicos, liquidadores, administradores concursales y auxiliares delegados» en *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid (RJUAM)*, nº 23, 2011-I, p. 50.

³⁴ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concursales*, Aranzadi, 2016, Cizur Menor (Navarra), 2016, p. 69.

³⁵ CARBAJO VASCO, D., «Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores», cit.

administración concursal se encontraba formada por tres miembros, de manera que la actual redacción del término «integrantes de la administración concursal» hacía referencia a la citada pluralidad de miembros que conformaban la administración concursal en dicho momento.

2. REQUISITOS OBJETIVOS

Examinado tanto el régimen, como alguna de las posturas doctrinales relativas a la condición de integrante de la administración concursal, estamos en disposición de analizar los presupuestos específicos que determinan el nacimiento de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales.

En este sentido, en primer término, nos centraremos en delimitar las concretas hipótesis de concurso a las que resultan aplicables las situaciones reguladas en el art. 43.1.c) LGT.

A continuación, trataremos la responsabilidad tributaria en la que pueden incurrir los administradores concursales por aquellas obligaciones devengadas *con anterioridad al concurso*, para abordar, con posterioridad, la responsabilidad tributaria de los administradores concursales por obligaciones *posteriores al concurso*.

Así, a simple vista, de la dicción literal del art. 43.1.c) LGT varias son las características principales relativas a la responsabilidad tributaria de los administradores concursales, sobre las cuales incidiremos a lo largo de los siguientes epígrafes.

A este respecto, cabe destacar que ha de atenderse al *momento del devengo* de las obligaciones tributarias como elemento determinante del nacimiento de la responsabilidad de los administradores arriba citados. En consecuencia, cobra una importancia esencial dicho instante, el cual –como es sabido– aparece definido en el art. 21.1 LGT como «el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal».

Junto a ello, es preciso analizar si el administrador concursal debe tener atribuidas funciones de administración en la responsabilidad surgida por obligaciones

anteriores al concurso de acreedores –tal y como sí precisa la LGT para aquellas obligaciones tributarias devengadas con posterioridad a dichas situaciones–.

Por lo demás, también resulta necesario analizar el distinto alcance de la responsabilidad de los administradores concursales en función del momento en que surge tal responsabilidad, en la medida en que mientras que ésta no alcanza las sanciones nacidas con anterioridad al concurso, el legislador decidió incluir éstas cuando surgen con posterioridad a la citada declaración. Ahora bien, y dada la importante repercusión de esta cuestión, la trataremos de manera individualizada en el apartado dedicado al alcance de la responsabilidad.

En caso de que sobre los administradores concursales recaigan distintas responsabilidades tributarias –circunstancia que puede originarse en caso de que desempeñe funciones de administración societaria–, cabría preguntarse cuál debe prevalecer. En este sentido, CARBAJO VASCO³⁶, señala que, si bien es cierto que puede manifestarse, cada una presenta unos presupuestos de hecho y consecuencias diferentes, por lo que podrá ser objeto de varios tipos de responsabilidad.

Sin más dilación, una vez introducidas las cuestiones sobre las que incidiremos en este epígrafe, vamos a proceder al análisis individualizado de los requisitos objetivos de la responsabilidad tributaria objeto de estudio.

2.1 La existencia de un concurso de acreedores

De conformidad con el esquema previsto, debemos delimitar previamente las diversas posiciones doctrinales relativas a las concretas hipótesis de concurso a las que resultan aplicables las situaciones reguladas en el art. 43.1.c) LGT. Para mostrar ambas posturas, debemos apoyarnos en la LC, por cuanto dicha norma, en su art. 1, posibilita la declaración del concurso no solo respecto a cualquier persona física o jurídica, sino también respecto a la herencia en tanto en cuanto no haya sido aceptada pura y simplemente.

³⁶ CARBAJO VASCO, D., «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *cit.*

Por ello, un sector de la doctrina³⁷, en base a una interpretación literal del artículo de la LGT arriba citado entiende que la responsabilidad no podrá exigirse cuando el deudor en cuestión resulte una persona física, ya que se reconoce la responsabilidad subsidiaria «a los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general».

Sin embargo, otra parte de la doctrina³⁸ -con la que coincidimos-, entiende erróneo el anterior razonamiento, de manera que también podrá exigirse la responsabilidad a los administradores concursales en aquellos supuestos en los que el deudor sea una persona física. A mayor abundamiento, el precepto hoy vigente delimita *dos supuestos* bien diferenciados: de un lado a «los integrantes de la administración concursal»; y, por otro -y separado por la conjunción «y»-, a «los liquidadores de sociedades y entidades en general», reservando la última alusión exclusivamente a los liquidadores de entes, los cuales podrán resultar societarios o no.

2.2 Responsabilidad tributaria por obligaciones anteriores al concurso

Tal y como hemos destacado en las líneas precedentes, el legislador regula de manera separada la responsabilidad por las deudas surgidas con anterioridad al concurso y las posteriores al mismo, centrándonos en este epígrafe, en la primera de estas hipótesis.

En este sentido, la letra c) del art. 43.1 de la LGT establece que serán responsables «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».

A estos efectos, hemos de atender a la distinta regulación de los créditos otorgados por el art. 84 LC, el cual distingue entre créditos concursales y créditos contra la masa. De este modo, debemos clasificar como créditos concursales aquellos surgidos

³⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, p. 292

³⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., «La responsabilidad de los miembros de la administración concursal: régimen jurídico-tributario», *cit.*, p. 6.

con anterioridad a la declaración del concurso³⁹. Además, por obligaciones tributarias a las que se refiere el artículo en cuestión, deben entenderse no solo a las que hayan sido liquidadas por la Administración tributaria, sino también las que estén pendientes de liquidación y hubieran surgido antes de la declaración del concurso⁴⁰.

Desde otro punto de vista, cabe señalar que el art. 43.1.c) *in fine* establece de forma clara que los administradores concursales deberán asumir *funciones de administración* para ser responsables de las obligaciones tributarias posteriores a la declaración del concurso de acreedores. Sin embargo, debe aclararse si tales administradores deberán asumir dichas funciones de administración para aquellas deudas devengadas *con anterioridad* a la declaración del concurso⁴¹.

A este respecto, tal y como establece el art. 33 LC, las funciones del administrador concursal serán distintas en función del tipo de concurso: mientras que si nos encontramos ante un concurso voluntario el administrador concursal intervendrá en las facultades de administración del patrimonio del deudor –art. 33.1.b.13º LC–, el mismo desarrollará funciones de sustitución en aquellos concursos de acreedores declarados necesarios –art. 33.1.b.12º LC–.

En cualquier caso, si algo caracteriza a la mayoría de los concursos de acreedores es la dificultad de firmar un convenio concursal –a pesar de ser la solución idónea–, de manera que en la mayoría de los casos se abre la vía de la liquidación como mecanismo de solución de los concursos de acreedores. Lo anterior no es una cuestión baladí, puesto que en los casos en los que se opte por la liquidación de la empresa, la LC -en su art. 145.1- establece que el deudor será sustituido por el administrador concursal, por lo que este último gozará de funciones de administración en aquellas obligaciones tributarias previas a la declaración del concurso.

³⁹ En este sentido se pronuncia BUENO MALUENDA («La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores», en GUERRA MARTÍN (coord.), *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, La Ley, Madrid, 2011, p.528), para quien ello «tiene su paralelismo en la Ley Concursal, que diferencia entre aquellos créditos que existen antes de la declaración del concurso, que se denominan créditos concursales, y los que se devengan a partir de tal declaración, llamados créditos contra la masa». Véase también PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte General*, 23ª ed., Civitas, Pamplona (Navarra), 2013, pp. 186-187.

⁴⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concuriales*, cit, p. 98.

⁴¹ En relación con esta cuestión, *vid.* ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concuriales*, cit, pp. 92-93.

Ahora bien, coincidimos con ÁLVAREZ MARTÍNEZ, cuando indica que no es necesario esperar a la fase de liquidación para que el administrador lleve a cabo conductas que originen la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias surgidas con anterioridad al concurso⁴². Por tanto, podemos concluir que no resulta preciso que los administradores concursales desempeñen funciones de administración para incurrir en la responsabilidad regulada en el inciso inicial del art. 43.1.c) LGT.

Resuelta la cuestión anterior, la conducta recogida en la primera parte del art. 43.1.c) LGT hace referencia explícita a la ausencia de realización, por parte del administrador concursal, de las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que fueran imputables a los obligados tributarios.

A este respecto, se han suscitado diversidad de opiniones en la doctrina en relación con la expresión recogida en el art. 43.1.c) LGT «con anterioridad a dichas situaciones», dado que dicho término permitirá delimitar las correspondientes obligaciones tributarias de las que se responde.

Así, BUENO MALUENDA⁴³, ROMERO PLAZA y SERRANTES PEÑA⁴⁴ consideran que el legislador hace referencia al momento en el que el administrador concursal aceptaba el nombramiento por parte del Juez del concurso –circunstancia ésta muy importante, dado que la aceptación del cargo resulta requisito *sine qua non* para poder exigir la responsabilidad objeto del presente trabajo–. No obstante, THOMAS PUIG⁴⁵ refuta dicha teoría, optando por identificar la expresión objeto de análisis –«dichas situaciones»– con el propio concurso de acreedores⁴⁶. A nuestro juicio, si entendemos que la regulación del art. 43.1.c) LGT sigue la senda marcada por el art.

⁴² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concursales*, cit, p. 93.

⁴³ BUENO MALUENDA, C., «La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores», cit, p.518. Para esta autora «la redacción legal es algo confusa (...), cuando la referencia debería haber sido a un «momento» concreto, por ejemplo, a la designación de la Administración Concursal».

⁴⁴ ROMERO PLAZA, C., y SERRANTES PEÑA, F., *Responsables y responsabilidad tributaria*, Ciss, Valencia, 2009, p. 233.

⁴⁵ THOMAS PUIG, P.M^a., *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, cit, p. 72.

⁴⁶ Idéntica interpretación efectúa ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La responsabilidad tributaria de los administradores concursales*, cit, p. 96.

40.2 LGT 1963, consideramos que la segunda interpretación sería la correcta, dado que la anterior LGT hacía referencia expresa a las situaciones de quiebra y concurso, las cuales delimitaban el nacimiento de «las obligaciones previas a las mismas».

El art. 43.1.c) LGT hace referencia a las situaciones en que no se hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias⁴⁷, de manera que en las siguientes líneas realizaremos una doble distinción: de un lado, aclarar el alcance de la expresión «íntegro cumplimiento», y de otro, analizar los comportamientos que pueden dar lugar al incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Respecto a la primera de las dos cuestiones, señala THOMAS PUIG⁴⁸ que los integrantes de la administración concursal deben guiar su comportamiento en aras de defender el interés del concurso, de manera que resultará muy complicado que la Hacienda Pública vea satisfecha la totalidad de sus créditos, por lo que el supuesto de responsabilidad nacerá en caso de una incorrecta actuación de los administradores que dificulte que la Administración tributaria vea satisfecho el cobro íntegro de las obligaciones tributarias que se hubieran devengado con anterioridad a la declaración del concurso.

Atendiendo ahora a las conductas que implican el nacimiento de este tipo de responsabilidad, en opinión de CARBAJO VASCO y DÍAZ ECHEGARAY⁴⁹, la cuestión fundamental es el desarrollo, por parte del administrador concursal, de actuaciones reprobables, contrarias a Derecho y a su profesionalidad, de manera que es preciso evaluar las actividades realizadas para determinar la culpabilidad del administrador concursal, ya que es distinto «no haber hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias», donde existe un comportamiento condenable, pasivo, que «no haber tomado las medidas para evitar el impago», cuya conducta debe calificarse como un comportamiento doloso que contribuye al incumplimiento de las obligaciones.

⁴⁷ Se trata de a un presupuesto de hecho diferente al de los supuestos de responsabilidad de los administradores sociales regulados en el art. 43.1.a) y b) LGT.

⁴⁸ THOMAS PUIG, P.M^a., *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, cit, p. 73.

⁴⁹ CARBAJO VASCO, D., y DÍAZ ECHEGARAY, J.L., *La responsabilidad general y tributaria de los administradores concursales*, cit, 2015, p. 176.

En términos similares, BUENO MALUENDA⁵⁰ considera como resarcitoria la responsabilidad de la administración concursal, siendo necesario –en este caso–, la concurrencia de los requisitos establecidos por la legislación civil: el daño, la culpa, y la existencia de un nexo causal.

Del mismo modo, ÁLVAREZ MARTÍNEZ⁵¹ entiende que se tratará en todo caso de conductas irregulares, ilícitas y culpables, que si bien no tienen por qué implicar una infracción tributaria, ésta suele producirse en un gran número de ocasiones debido a una conducta de los administradores que implique el impago de las obligaciones tributarias del deudor que se hubieran devengado con anterioridad a la declaración del concurso, de manera que la responsabilidad objeto de estudio podrá ser exigida debido tanto a la no realización, completa y absoluta, de las actuaciones necesarias para subsanar las obligaciones tributarias que estuvieran pendientes, como en los supuestos de dichas actuaciones se realicen de manera parcial o defectuosa.

Así, algunas conductas concretas generadoras de este supuesto de responsabilidad son la presentación incorrecta de las declaraciones o autoliquidaciones del concursado, la incorrecta clasificación de los créditos que la Hacienda tenga frente al deudor⁵², la omisión de una acción rescisoria con el consiguiente perjuicio económico o la exclusión del inventario bienes y/o derechos del deudor⁵³.

Para cerrar este epígrafe, la Administración tributaria deberá delimitar de forma clara el nivel de participación del administrador concursal en el incumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al concurso de acreedores que, a su vez, fueran imputables a la sociedad en cuestión, es decir, no se trata de una responsabilidad de tipo objetivo.

⁵⁰ BUENO MALUENDA, C., «La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores», *cit*, p. 522.

⁵¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concursales*, *cit*, p. 105-107.

⁵² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concursales*, *cit*, p. 108.

⁵³ CARBAJO VASCO, D. y DÍAZ ECHEGARAY, JL., *La responsabilidad general y tributaria de los administradores concursales*, *cit*, p. 183.

2.3 Responsabilidad tributaria por obligaciones posteriores al concurso

Como hemos indicado con anterioridad, serán clasificados como créditos contra la masa aquellos créditos de naturaleza tributaria devengados una vez declarado el concurso de acreedores.

Ahora bien, y en relación con este tipo de créditos, el art. 43.1.c) *in fine* establece que para que el administrador sea responsable de las obligaciones –y sanciones– ocasionadas con posterioridad a la declaración del concurso, éste deberá haber tener atribuidas funciones de administración. Llegados a este punto, es necesario apoyarse una vez más en la LC para profundizar en el término «funciones de administración».

Como bien indica ÁLVAREZ MARTÍNEZ, el administrador podrá desarrollar sus funciones bien interviniendo sobre el deudor –manteniendo este último la administración y disposición de su patrimonio, aunque supeditadas al consentimiento del administrador–, o sustituyendo al mismo, de manera que el deudor no podrá ejercer dichas facultades. Así pues, para que se asuma la función de administración, deberán cumplirse los requisitos establecidos en los arts. 40 y 145.1, ambos de la LC. Por ello, en caso de que el administrador desempeñe funciones propiamente de intervención, el art. 43.1.c) LGT *in fine* no será de aplicación. De lo anterior se deduce que en caso de una mala actuación en lo que a la esfera tributaria se refiere, los efectos perjudiciales deberán recaer sobre el propio deudor, salvo que el administrador concursal haya participado en la comisión de alguna infracción y se le declare responsable *ex art. 42.1.a) LGT*⁵⁴.

La segunda cuestión a la que debemos dar respuesta es a qué se refiere el legislador con la expresión «posteriores a dichas situaciones», aspecto sobre el cual ya hemos incidido –*ut supra*⁵⁵–. Por ello, el momento que delimita el nacimiento de las obligaciones y sanciones tributarias posteriores a la declaración de concurso es el auto judicial de declaración del mismo.

⁵⁴ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., «La responsabilidad de los miembros de la administración concursal: régimen jurídico-tributario», *cit.*, p. 69.

⁵⁵ Dicha cuestión ha sido tratada en el apartado 2.2 del presente epígrafe.

Para finalizar este epígrafe, vamos a examinar algunas cuestiones relacionadas con las situaciones generadoras de la responsabilidad que ahora nos ocupa. Realizando una comparativa con la responsabilidad arriba tratada, se observa que en el inciso final del art. 43.1.c) LGT, el legislador no enumera las conductas que originan dicha responsabilidad, sino que se limita a decir que los miembros que formen parte de la administración concursal responderán como administradores, siendo necesario acudir a las letras a) y b) del art. 43.1 LGT para entender su significado, en los cuales se tipifica de un lado, la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas debido a la realización, por parte de las últimas, de infracciones tributarias, y de otro, la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas que hayan cesado su actividad. A este respecto, ÁLVAREZ MARTÍNEZ entiende que, bajo la expresión «responderán como administradores», el legislador lo que quiso fue armonizar en parte las disposiciones aplicables tanto a los administradores concursales como a los administradores de las personas jurídicas que resulten responsables tributarias⁵⁶.

Por otro lado, cabe destacar que la conducta originaria del incumplimiento deberá resultar irregular, ilícita, culpable, y que exista un nexo causal entre ellas, además de que la Administración Pública realice la correspondiente prueba⁵⁷.

V. ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD

Como hemos tenido ocasión de precisar con anterioridad, en el art. 43.1.c) LGT se pone de manifiesto el distinto alcance de la responsabilidad tributaria que afecta a los administradores concursales. De la literalidad del mismo se deducen dos situaciones reguladas por el legislador: mientras que el administrador concursal responderá como responsable subsidiario de las obligaciones surgidas con anterioridad al concurso sin que en dicho caso se incluyan las sanciones, sí responderá por éstas en el caso de tratarse de obligaciones devengadas una vez declarado el concurso⁵⁸.

⁵⁶ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., «La responsabilidad de los miembros de la administración concursal: régimen jurídico-tributario», *cit.*, p. 71.

⁵⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concuriales*, *cit.*, p. 137.

⁵⁸ En cambio, cabe recordar que en el art. 40.2 LGT 1963 se regulaba exclusivamente la responsabilidad relativa a las deudas devengadas con anterioridad a la situación del concurso o quiebra.

En consecuencia, distinguiremos ambas situaciones a la hora de determinar la cuantía de la responsabilidad. Por tanto, y además de centrarnos en el momento en que se produzcan las obligaciones tributarias, también deberemos analizar, de un lado el concepto «deuda tributaria» y de otro «obligaciones tributarias», dado que ambos términos aparecen en el precepto objeto de estudio.

1. LA CUANTÍA DE LA RESPONSABILIDAD POR OBLIGACIONES ANTERIORES AL CONCURSO: LA EXCLUSIÓN DE LAS SANCIONES

Así pues, realizando una interpretación literal del art. 43.1.c) LGT en la parte que ahora nos ocupa, el primer análisis sobre el que debemos hacer énfasis hace referencia a la exclusión de las sanciones en las obligaciones devengadas con anterioridad a la declaración del concurso.

A pesar de que una parte de la doctrina defiende –en nuestra opinión de manera incorrecta– la inclusión de las sanciones en este supuesto de responsabilidad⁵⁹, hay que señalar que en virtud del art. 41.4 LGT estas últimas no podrán exigirse salvo que la ley establezca lo contrario.

Además, también coincidimos en este sentido con ÁLVAREZ MARTÍNEZ⁶⁰, al defender la no exigibilidad de las sanciones en estas hipótesis en tanto en cuanto no han sido partícipes de las infracciones. Por ello, consideramos que, en caso de que las sanciones puedan ser exigidas, se estaría actuando en contra del principio de personalidad de las penas, de manera que debería sancionarse al administrador como infractor.

Aclarada la posición en lo que a las sanciones respecta, el siguiente aspecto que debe ser abordado es el relativo a los términos «deuda tributaria» y «obligaciones tributarias». Así, el primer concepto aparece regulado en el art. 58 LGT, el cual proporciona otro motivo para excluir a las sanciones en el caso de obligaciones devengadas con anterioridad al concurso, dado que no incluye a éstas como uno de los

⁵⁹ BUENO MALUENDA, C., «La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores», *cit*, p. 524.

⁶⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concursales*, *cit*, p. 149.

componentes que constituyen la deuda tributaria. Por su parte, y en lo que se refiere al concepto de obligación tributaria, abarca todos los elementos mencionados en el art. 58.2 LGT –interés de demora, recargos del periodo ejecutivo, recargos por declaración extemporánea–, pero supone, a la vez, no tener en cuenta el art. 41.3 LGT, en el que se establece que «salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario».

Sin perjuicio de lo anterior, «cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan».

Como indica ÁLVAREZ MARTÍNEZ⁶¹, los administradores concursales responderán de «las cuotas tributarias, pagos a cuenta o los posibles recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, establecidas en favor del Tesoro o de otros entes públicos». Además, también responderán de los recargos ejecutivos cuando no realicen el pago de la deuda tributaria en el periodo voluntario. Por último, deberán hacer frente tanto a los intereses de demora propios de las liquidaciones que previamente hubieran sido notificadas al obligado tributario para regularizar su situación, como aquellos intereses que se hubieran devengado y fueran derivados del incumplimiento del administrador concursal de haber ingresado en el plazo voluntario la deuda requerida al deudor concursal.

2. LA CUANTÍA DE LA RESPONSABILIDAD POR OBLIGACIONES POSTERIORES AL CONCURSO: LA INCLUSIÓN DE LAS SANCIONES

Atendiendo ahora a la cuantía de la responsabilidad por las obligaciones devengadas con posterioridad al concurso, la primera diferencia respecto a analizada en el epígrafe anterior la encontramos en la dicción literal del art. 43.1.c) LGT, puesto que en las obligaciones ocasionadas una vez declarado el concurso de acreedores, el legislador optó por incluir las sanciones en la cuantía final. No obstante, no se responderá de la totalidad de las sanciones, sino exclusivamente de aquellas ocasionadas una vez declarado el concurso de acreedores.

⁶¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concuriales*, cit, p. 152-153.

Lo anterior es coherente dado que para que resulte exigible este tipo de responsabilidad, el administrador debe realizar funciones de administración, circunstancia que se traduciría en la sustitución del deudor en las citadas funciones durante el concurso, de manera que no surgirían dudas sobre las actividades generadoras de sanciones en las que hubieran participado.

Llegados a este punto, dado que el objeto de este apartado no es otro que delimitar cuáles son las obligaciones tributarias posteriores al concurso de las que se responde, cabe señalar que el art. 41.3 LGT establece que la responsabilidad alcanzará al total de la deuda tributaria exigible en periodo voluntario, resultando exigibles los recargos e intereses correspondientes en caso de superar el plazo voluntario de pago sin subsanar la deuda. En el caso de estos últimos, los administradores concursales deberán hacer frente a los intereses cuyo devengo se derive de no ingresar en periodo voluntario la deuda originaria del deudor principal. Del mismo modo, los administradores responderán de los recargos por declaraciones extemporáneas, debido a que dichas recargas resultan exigibles al deudor principal en el periodo voluntario⁶².

Además, el hecho de que sean exigibles las sanciones a los miembros de la administración concursal no se atentaría contra el principio de personalidad de las penas, siendo por tanto, ajustado a derecho su exigibilidad debido a que los administradores concursales, en estos casos, habrían contribuido de manera efectiva a la realización de las acciones que dieron lugar a las sanciones.

⁶² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concursales*, cit, p. 160.

VI. CONCLUSIONES

Primera. La responsabilidad tributaria de los administradores concursales se encontraba ya regulada en la primigenia Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en cuyo art. 40.2 se regulaba la responsabilidad subsidiaria de «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».

Ahora bien, con la entrada en vigor de la LGT 2003, se superó la «insuficiencia» de la anterior normativa tributaria, dado que ésta última regulaba exclusivamente la responsabilidad en la que podían incurrir los síndicos, interventores y liquidadores derivadas de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a las situaciones de quiebra o concurso. De esta manera, en el actual art. 43.1.c) LGT se regula tanto la responsabilidad de los administradores concursales por las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad que resultaren imputables a los obligados tributarios como las obligaciones tributarias posteriores siempre y cuando hubieran asumido funciones de administración.

Sea como fuere, cabe destacar que el hecho que se reserve un supuesto de responsabilidad tributaria al administrador concursal manifiesta la importancia otorgada por la Administración Pública a las funciones desempeñadas por esta figura. Sin embargo, su responsabilidad será siempre de carácter subsidiario.

Además, a pesar de que el Trabajo se basa en la responsabilidad tributaria regulada en el art. 43.1.c) LGT, ello no es óbice de que al administrador concursal se le pueda exigir otros tipos de responsabilidades siempre y cuando le sean de aplicación los requisitos regulados en la Ley.

Segunda. Si bien es cierto que la materia objeto de estudio se encuentra regulada en la LGT, a lo largo del presente Trabajo hemos podido observar la relación existente entre dicho cuerpo normativo y la LC, siendo necesaria la consulta de ambas leyes a la hora de realizar el estudio de la responsabilidad tributaria de los administradores

concurso. Uno de los aspectos más importantes relacionados con la declaración del concurso es la instauración del principio *par conditio creditorum* como regla general, de manera que, *a priori*, la Hacienda Pública recibirá el mismo tratamiento que el resto de acreedores del concurso tal y como se reconoce en la Exposición de motivos de la LC. Sin embargo, la Administración tributaria sigue teniendo una posición distinta a la del resto de acreedores concursales a la hora de satisfacer sus créditos puesto que estos pueden ser clasificados como privilegiados –y a su vez con privilegio general o especial–, ordinarios y/o subordinados, tal y como se establece en el art. 89.1 LC.

La calificación de los créditos –concursoales y contra la masa– dependerá del momento en el que se devengue la obligación tributaria. De esta manera, tendrán la naturaleza de créditos concursales aquellos surgidos *con anterioridad* a la declaración del concurso, mientras que serán créditos contra la masa los créditos tributarios devengados una vez declarado el concurso de acreedores.

Tercera. De acuerdo con el art. 27 LC, la normal general es la composición única de la administración concursal, sin perjuicio de que en determinadas situaciones la Ley prevé el nombramiento de auxiliares delegados. Sin embargo, dicha figura no es objeto de la responsabilidad tributaria dado que no son parte de la administración concursal al amparo del artículo arriba mencionado.

Cuarta. Dos son los presupuestos que determinan el nacimiento de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales, resultando fundamental atender al momento del devengo de las obligaciones tributarias como elemento diferenciador del nacimiento de la citada responsabilidad.

De un lado, respecto a la responsabilidad tributaria por obligaciones devengadas con anterioridad al concurso, no es preciso que el administrador tenga encomendadas funciones de administración, dado que no es necesario esperar a la fase de liquidación para que el administrador lleve a cabo conductas que originen la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias surgidas con anterioridad al concurso. Así pues, los comportamientos que determinan el nacimiento de este tipo de responsabilidad hacen referencia al desarrollo, por parte del administrador concursal, de actuaciones reprobables, contrarias a Derecho y a su profesionalidad.

Por otro lado, atendiendo a la responsabilidad tributaria devengada una vez declarado el concurso de acreedores, la no inclusión de las conductas generadoras de este tipo de

responsabilidad hace que se equipare la responsabilidad de los administradores concursales con la de los administradores de las personas jurídicas, lo que debe interpretarse como un intento de armonización de ambos tipos de responsabilidades.

Quinta. Visibles son también las diferencias en lo que al alcance de la responsabilidad se refiere: la no inclusión de las sanciones en aquellas obligaciones devengadas con anterioridad al concurso se debe a que los administradores concursales no participaron de manera efectiva en la comisión de las infracciones, de manera que se estaría atentando en contra del principio de personalidad de las penas en caso de que el legislador hubiera incluido dichas cantidades en los supuestos de responsabilidad por obligaciones anteriores al concurso. Así pues, responderá tanto de las cuotas tributarias, pagos a cuenta o los posibles recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, establecidas en favor del Tesoro o de otros entes públicos, como de los recargos ejecutivos cuando no realicen el pago de la deuda tributaria en el periodo voluntario y de los intereses devengados que fueran derivados del incumplimiento del administrador concursal de haber ingresado en el plazo voluntario la deuda requerida al deudor inmerso en el concurso de acreedores.

Por consiguiente, el administrador concursal será responsable de las sanciones en aquellas obligaciones devengadas con posterioridad al concurso de acreedores, debiendo también hacer frente a otras cuantías como los intereses y los recargos por las declaraciones extemporáneas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y RECURSOS DE INTERNET

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La Responsabilidad Tributaria de los Administradores Concursales*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., «La responsabilidad de los miembros de la administración concursal: régimen jurídico-tributario», en RIBES RIBES, A. (coord.), *La fiscalidad del concurso de acreedores*, CISS, Madrid, 2016.

ARGÜELLES PINTOS, J., y FELTRER BAUZA, F., *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002.

BUENO MALUENDA, C., «La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores», en GUERRA MARTÍN (coord.), *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, La Ley, Madrid, 2011.

CARBAJO VASCO, D., «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *Boletín Fiscal*, el 1 de julio de 2013. Consultado en: http://www.elderecho.com/fiscal/Responsabilidad_tributaria-tributacion_de_los_administradores_concursales_11_572305002.html (Fecha de última consulta: 20/07/2017).

CARBAJO VASCO, D., «La Responsabilidad Tributaria del Administrador Concursal», en *Boletín Jurídico Gestión Tributaria Territorial*, 7 de julio de 2014. Consultado en: <https://boletinjuridico.gtt.es/la-responsabilidad-tributaria-del-administrador-concursal/> (Fecha de última consulta: 20/09/2017).

CARBAJO VASCO, D., «Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores», en *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, nº12, 2014. Consultado en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2014_12.pdf (Fecha de última consulta 20/09/2017).

CARBAJO VASCO, D. y DÍAZ ECHEGARAY, JL., *La responsabilidad general y tributaria de los administradores concursales*, Tirant lo Blanch, 2015, Valencia.

Fondo Monetario Internacional en el documento «España: Declaración Final de la Misión De la Consulta del Artículo IV de 2016», de 13 de diciembre de 2016. Consultado en:

<http://www.imf.org/es/News/Articles/2016/12/13/MS121316-Spain-Staff-Concluding-Statement-of-Article-IV-Mission> (Fecha de última consulta: 20/09/2017).

GARCÍA GÓMEZ, A., «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011» en *Revista Quincena Fiscal* nº. 14, 2012.

GARCÍA MARRERO, J., «El Estatuto de la administración concursal: algunas cuestiones problemáticas sobre su nombramiento», ponencia realizada en *XXXIII Jornadas de la Abogacía General del Estado*, 2011. Consultado en http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/1292347816961?blobheader=application%2Fpdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue1=attachment%3B+filename%3DPonencia_de_Javier_Garcia_Marrero.PDF (Fecha de última consulta: 20/09/2017).

GONZÁLEZ ORTIZ, D., *La figura del responsable tributario en el derecho español*, Universitat de Valencia, Valencia, 2003.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, JM., «La Administración Tributaria y la reforma concursal» en *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 16, 2012.

LARGO GIL R., *Derecho mercantil II, vol. III: Derecho del mercado financiero y Derecho Concursal*, Kronos, Zaragoza, 2015.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

MUÑOZ VILLARREAL, A., «La responsabilidad tributaria de los síndicos, liquidadores, administradores concursales y auxiliares delegados» en *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid (RJUAM)*, nº 23, 2011-I. Consultado en: <https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/viewFile/5991/6443> (Fecha de última consulta: 20/09/2017).

OLIVENCIA RUIZ, M., «Crítica de la reforma de la Ley Concursal» en *Economistas*, nº 33, 2012.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte General*, 23ª ed., Civitas, Pamplona (Navarra), 2013.

RIBES RIBES, A., «La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal», en RIBES RIBES, A. (coord.), *La fiscalidad del concurso de acreedores*, CISS, Madrid, 2016.

ROMERO PLAZA, C., y SERRANTES PEÑA, F., *Responsables y responsabilidad tributaria*, Ciss, Valencia, 2009.

THOMAS PUIG, P.Mª., *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, La Ley, Getafe (Madrid), 2011.

NORMATIVA

- Constitución Española de 1978.
- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (Vigente hasta el 1 de julio de 2004).
- Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial.
- Real Decreto de 3 de febrero de 1881, de promulgación de la Ley de Enjuiciamiento Civil (Vigente hasta el 23 de Julio de 2015).
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

