

# La responsabilidad tributaria del administrador concursal *pendiente* de concurso. Especial referencia a los actos convalidados por el juez de lo mercantil

Rosa Fraile Fernández

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos (España)

[rosa.fraile@urj.es](mailto:rosa.fraile@urj.es) | <https://orcid.org/0000-0003-3389-2714>

## Extracto

La conflictividad de la responsabilidad tributaria se acentúa cuando esta ha de derivarse en el marco del concurso de acreedores, generando aún mayores controversias cuando el sujeto sobre el que pretende derivarse la responsabilidad tributaria es el administrador concursal.

En el ejercicio de sus funciones, el administrador concursal puede incurrir en supuestos de hecho configuradores de alguno de los tipos de responsabilidad tributaria previstos en la Ley general tributaria, lo que supone la posibilidad de que la Administración inicie el procedimiento tributario de derivación de responsabilidad. Este procedimiento es diverso de la acción civil por daños individuales que prevé la legislación concursal y que atiende al instituto de la responsabilidad civil por daños que difiere del instituto de la responsabilidad tributaria.

En el presente texto se abordará la competencia de la Administración tributaria para conocer de la derivación de responsabilidad tributaria hacia el administrador concursal tanto en caso de que el concurso ya haya concluido como durante la tramitación de este. Se observará la posibilidad de la concurrencia de culpas como elemento limitador de la responsabilidad en caso de que la Administración, personada en el concurso, no impugne en tiempo y forma los actos del administrador concursal que puedan ser controvertidos. Otro de los elementos fundamentales de este trabajo es la valoración de si la actuación del juez del concurso en la validación de una u otra forma de los actos del administrador concursal puede ser considerada causa de exoneración de la responsabilidad del administrador concursal.

**Palabras clave:** responsabilidad tributaria; concurso de acreedores; administrador concursal; concurrencia de culpas; juez del concurso; cosa juzgada.

Recibido: 06-04-2023 / Aceptado: 03-05-2023 / Revisado: 19-09-2023 / Publicado: 05-11-2023

**Cómo citar:** Fraile Fernández, R. (2023). La responsabilidad tributaria del administrador concursal *pendiente* de concurso. Especial referencia a los actos convalidados por el juez de lo mercantil. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 488, 89-120. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18781>



# The tax liability of the bankruptcy administrator pending bankruptcy. Special reference to the acts validated by the bankruptcy judge

Rosa Fraile Fernández

## Abstract

The legal uneasiness of tax responsibility is accentuated when it has to arise in the framework of bankruptcy, generating even greater controversies when the subject on which the tax liability is intended to be derived is the insolvency administrator.

In the exercise of his functions, the insolvency administrator may incur in factual assumptions that configure any of the types of tax responsibility provided for in the Tax Law, which implies the possibility that the Internal Revenue Service initiates the tax procedure of derivation of responsibility. This procedure is different from the civil action for individual damages (remedies) provided for bankruptcy legislation and which serves the civil institute which differs from administrative institute.

This paper deals with the competence of the Tax Administration to know the derivation of tax liability towards the insolvency administrator both in the event that the bankruptcy has already concluded and during the processing of this. The possibility of the concurrence of faults will be observed as a limiting element of liability in the event that the Administration, represented in the bankruptcy, does not contest in time and form the acts of the insolvency administrator that may be controversial. Another of the fundamental elements of this article is the assessment of whether the action of the bankruptcy judge in the validation of the acts of the insolvency administrator can be considered a cause for exoneration from the tax liability of the insolvency administrator.

**Keywords:** tax liability; bankruptcy; insolvency administrator; concurrence of blame; commercial judge; res judicata.

Received: 06-04-2023 / Accepted: 03-05-2023 / Reviewed: 19-09-2023 / Published: 05-11-2023

**Citation:** Fraile Fernández, R. (2023). La responsabilidad tributaria del administrador concursal *pendiente* de concurso. Especial referencia a los actos convalidados por el juez de lo mercantil. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 488, 89-120. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18781>



## Sumario

1. Introducción
  2. Objetivos
  3. Método
  4. Resultados
  5. Discusión
    - 5.1. La responsabilidad tributaria del administrador concursal
    - 5.2. La competencia para conocer del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria
    - 5.3. Supuestos de responsabilidad y requisitos para la derivación
      - 5.3.1. La falta de diligencia y su prueba
      - 5.3.2. La intencionalidad en la causación de impactos tributarios
    - 5.4. Las causas de exoneración de la responsabilidad del administrador concursal
      - 5.4.1. La concurrencia de culpas
      - 5.4.2. La intervención del juez del concurso
  6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

Desde la entrada en vigor de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal (LC), mucho se ha disertado sobre la *vis atractiva* del juez del concurso y los efectos de ello sobre las potestades de autotutela administrativa. Veinte años más tarde, estando ya en vigor el Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la LC (TRLR), parece que siguen siendo muchas las aristas que se mantienen sin definir o sin interiorizar por parte de los principales actores en conflicto.

Como señala Pérez Royo (2012, p. 182), el responsable tributario es aquella persona que, en virtud de la realización del presupuesto de hecho definido por la ley, se ve sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía ante la falta de pago del deudor principal. Se configura como un deudor tributario de carácter no principal (Cazorla Prieto, 2011, p. 259) que queda subordinado a la concurrencia previa del sujeto pasivo junto al cual se sitúa (Galán Ruiz, 2005, p. 37). La obligación del responsable es de carácter exclusivamente patrimonial, no asumiendo derivación de obligaciones formales. En este sentido, Navarro Egea (2006, p. 24) resume la naturaleza de la obligación del responsable como material, accesoria y dependiente de la principal.

El responsable se ve amparado por el derecho de repetición, que queda recogido legalmente, pues, de otro modo, se estaría ante la configuración legal de una causa de enriquecimiento injusto. No obstante el derecho de repetición, será frecuente que el responsable no alcance la satisfacción de su crédito por haberse producido la insolvencia del sujeto pasivo (Blázquez Lidoy, 2004, p. 140).

Como es sabido, la Ley general tributaria (LGT) configura dos tipos de responsables tributarios, el responsable subsidiario y el responsable solidario, exigiéndose en los supuestos de subsidiariedad la previa excusión del patrimonio del deudor principal (Pérez Royo, 2012, p. 182).

El administrador concursal puede ser declarado responsable tributario por disposición específica de la LGT y cuando concurren las circunstancias previstas en disposiciones generales. Así, el artículo 43.1 c) de la LGT dispone que los administradores concursales podrán ser declarados responsables tributarios cuando «no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a» la declaración del concurso, estableciéndose un supuesto específico de responsabilidad del administrador concursal. Por disposición expresa del mismo precepto y en relación con los créditos contra la masa, se extiende a los administradores concursales la responsabilidad específica de los administradores sociales que queda recogida en las letras a) y b) del mismo artículo 43.1 de la LGT, así como del supuesto establecido en el artículo 43.2 de la LGT. Junto con estos supuestos de hecho que especifican la responsabilidad tributaria del administrador concursal, existen otros supuestos generales en los que, en principio, también podría incurrir el administrador concursal. Así, se pueden señalar en este ámbito general los escenarios previstos en los artículos 42.1 a) y 42.2 de la LGT, dedicados a los causantes de la comisión de infracciones y a los que perjudiquen ejecuciones tributarias.

No se debe olvidar que, en el proceso concursal, el administrador, que debe actuar con la diligencia de un ordenado empresario y un representante leal (art. 80 del TRLC), se ve fiscalizado en buena parte de su actuación por el juez del concurso. Asimismo, la Administración, personada en el procedimiento concursal a través de la Abogacía del Estado, se halla capacitada para intervenir en el desarrollo del procedimiento a través de la impugnación de los actos del administrador concursal y la presentación de cuantos incidentes concursales interesen a la mejor defensa del crédito público. Ambos elementos, la potestad del juez del concurso y la personación de la Administración en el proceso, sin duda, habrán de afectar a la determinación de la responsabilidad tributaria del administrador concursal, como plantearemos en el cuerpo del presente texto.

## 2. Objetivos

En el presente texto se pretenden establecer criterios claros sobre la competencia que ostenta la Administración tributaria para declarar responsables tributarios por las deudas del concursado a quienes puedan ser merecedores de tal definición jurídica durante la tramitación del concurso. Se pondrá de manifiesto cómo esta potestad administrativa no decae en función de quién sea el destinatario del acto declarativo de responsabilidad, o lo que es lo mismo, la prerrogativa que permite declarar responsables tributarios de deudas del concursado se puede ejercer autónomamente, con independencia de si se declara responsabilidad sobre un tercero o sobre el propio administrador del concurso.

Como último asunto de interés, se valorará la cuestión de la concurrencia de voluntades, actos e incluso culpas en el marco de la actuación del administrador concursal que pudiera suponer el presupuesto objetivo para la declaración de responsabilidad tributaria. Y es que, en

el marco del procedimiento concursal, seguido por el juez de lo mercantil y en el que se habrá personado la Administración tributaria a través de la Abogacía del Estado, pueden acontecer diferentes escenarios en los que los actos del administrador concursal hayan podido verse amparados por autos judiciales o bien, hayan podido ser impugnados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el momento procesal oportuno. Se pretenden observar los diferentes escenarios que en la práctica real pueden darse y proporcionar una fundamentación jurídica adecuada acerca de la influencia del juez mercantil sobre el actuar del administrador concursal. Todo ello, a fin de determinar la efectiva autonomía procesal y material del procedimiento tributario de derivación de responsabilidad tributaria frente a los actos validados por el juez de lo mercantil en el desarrollo del procedimiento concursal que le compete.

El objetivo, ambicioso, no será, sin embargo, suficiente para cubrir todos los elementos que respecto a la responsabilidad tributaria y el concurso de acreedores aún permanecen pendientes de aprehensión completa, pudiendo citar, entre otras, las cuestiones sobre prescripción o la determinación de la condición de fallido del concursado estando el procedimiento aún en tramitación.

### 3. Método

Para la consecución de los resultados de la presente investigación, la autora analizará la jurisprudencia correspondiente a las cuestiones objeto de estudio, dando especial importancia a los pronunciamientos del Tribunal Supremo (TS) y de la Audiencia Nacional (AN). Se observarán prevalentemente las resoluciones de las Salas de lo Contencioso-Administrativo, aunque, por razón de la materia, será preciso examinar algunas sentencias de la Sala de lo Civil, así como de la Sala especial de Conflictos de Jurisdicción del TS (TCJ).

Se estudiará la legislación concursal y tributaria vigente, así como aquella que ya ha quedado superada, con el fin de alcanzar pronunciamientos razonables sobre la interpretación más adecuada de la norma, atendiendo a criterios exegéticos que permitan arrojar luz sobre aspectos tan complejos.

La autora se apoyará en las investigaciones científicas que representan la mejor doctrina en aquellos aspectos aceptados que actualmente ya resultan avalados por el criterio doctrinal general. De otro lado, tratará de examinar todos aquellos pronunciamientos doctrinales en que la ciencia del derecho no ha alcanzado una posición común, con la finalidad de contrastarlos con las propias hipótesis de la autora y sus propias investigaciones precedentes y en curso.

A través de la búsqueda de las justificaciones a las propuestas y de la interpretación basada en los principios que rigen los ordenamientos que entran en conflicto en el asunto base, se plasmará ordenadamente la colección de premisas que permitan alcanzar las conclusiones.

## 4. Resultados

De la discusión que a continuación se expone, se consideran fundamentados los siguientes resultados:

- Que la potestad para conocer del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria frente al administrador concursal es una potestad que no se ve interrumpida ni paralizada por la declaración del concurso y que su ejercicio corresponde *pendente* concurso y tras la finalización de este a la Administración tributaria.
- Que el órgano administrativo que habrá de conocer del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria se corresponde con el que establecen las normas tributarias con carácter general, no dependiendo de la situación de concurso que hayan de conocer órganos diversos.
- Que, sabiendo que en ocasiones la AEAT debe probar la falta de diligencia y en otros supuestos la intención dolosa del responsable, la presunción *homini* puede ser aplicada en estos procedimientos, debiendo el administrador concursal enervar tal pretensión fundada para excluir su responsabilidad.
- Que la Administración debe impugnar en el concurso los actos que le sean perjudiciales y la falta de esta impugnación en tiempo y forma debiera suponer la concurrencia de culpas en relación con la derivación de responsabilidad tributaria sobre el administrador concursal.
- Que lo acordado por el juez de lo mercantil en el proceso concursal no resulta argumento infalible para la exoneración de la responsabilidad tributaria del administrador concursal.

## 5. Discusión

En el presente epígrafe, de fundamentación de la investigación, se expondrán los diferentes aspectos conflictivos que merecen especial atención en el marco del trabajo que se presenta, a fin de que sirvan a la fundamentación del resultado expuesto *supra* y de las conclusiones que se informarán a la finalización.

### 5.1. La responsabilidad tributaria del administrador concursal

Primeramente, hemos de considerar la responsabilidad en la que puede incurrir el administrador concursal conforme a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico que es propio a su dedicación. La legislación concursal prevé la responsabilidad del administrador ante daños a la masa o a los acreedores; así, el artículo 94.1 del TRLC indica:

Los administradores concursales y los auxiliares delegados responderán frente al concursado y frente a los acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la ley y por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo sin la debida diligencia.

Se trata de una responsabilidad civil por daños que recae sobre aquel que no actúa con la debida diligencia en términos similares a la que se exige a los administradores sociales. Por su parte, el artículo 98.1 del TRLC reconoce el derecho a la acción contra el administrador concursal que asiste a aquellos que hayan visto lesionados personalmente sus intereses en el concurso. Así, se distinguen las acciones de responsabilidad por daños a la masa y las acciones de responsabilidad por daños individuales. En cualquier caso, reiteramos, se trata de una responsabilidad civil por daños y, en línea con ello, el artículo 99 del TRLC establece que «las acciones previstas en esta sección, cuando se dirijan a exigir responsabilidad civil, se sustanciarán ante el juez que conozca o haya conocido del concurso por los trámites del juicio declarativo que corresponda». Así pues, las acciones por daños de carácter civil serán de competencia exclusiva del juez del concurso, empero, nada de lo dispuesto desvirtúa la competencia de otros órdenes o de la Administración para conocer de las acciones de responsabilidad de carácter diverso del civil.

La Administración tributaria, como cualquier otro acreedor, podrá iniciar acciones civiles tendentes a obtener la reparación de un daño por ella sufrido, mas es bien sabido que no es habitual que la AEAT se disponga a involucrarse en procedimientos seguidos ante otros órdenes, pudiendo actuar en virtud de su autotutela y siendo fiscalizada posteriormente por el orden contencioso administrativo.

En relación con la *vis atractiva* del juez del concurso en el plano general, se observa en el artículo 52 del TRLC que en nada afecta la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez del concurso a la autotutela administrativa en materia de responsabilidad tributaria, asunto en el que sí quedan, en la misma línea de lo expuesto en al inicio, atribuidas al juez concursal las acciones de responsabilidad por daños al propio concursado.

Señalábamos con vehemencia en Fraile Fernández (2016, p. 179) que no habíamos observado juez alguno ni autor que hubiera pretendido defender la competencia del juez del concurso para seguir actuaciones de inspección tributaria, por lo que tampoco esperábamos haber encontrado pronunciamientos que atribuyeran competencia al juez de lo mercantil para derivar responsabilidad tributaria. No obstante, hubimos de sorprendernos al observar el Auto de 17 de diciembre de 2012, del Juzgado de lo Mercantil 4 de Barcelona. Auto este que presenta argumentaciones seguidas casi literalmente y diez años después por el Juzgado de lo Mercantil 2 de Madrid, de 15 de junio de 2022.

Recordamos en este punto que en la introducción ya señalamos que «estando ya en vigor el TRLC, parece que siguen siendo muchas las aristas que se mantienen sin definir o sin interiorizar por parte de los principales actores en conflicto», siendo causa de esta



afirmación, entre otros asuntos, lo observado en los fundamentos de la STCJ de 14 de noviembre de 2022 (rec. núm. 1/2022). De su lectura se puede observar que el juez de lo mercantil considera que el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad por parte de la AEAT «invade las competencias del juzgado». Mientras que, en el parecer del Ministerio Fiscal, que se pronuncia a favor de la competencia de la AEAT por dirimirse una cuestión sobre responsabilidad solidaria, se puede leer: «Cuando la responsabilidad se exige subsidiariamente, la jurisprudencia declara que no procede exigir la responsabilidad tributaria del administrador concursal mientras no finalice el concurso, porque hasta entonces no es posible determinar la parte de deuda tributaria no satisfecha». Nos parece, cuando menos, curioso que el Ministerio Fiscal mencione la jurisprudencia como si con ese dato se estuviera especificando algo concreto y, sobre todo, nos parece extraño que esto lo haga ante el TCJ que, en ocasiones previas, ya había señalado lo contrario a lo que identifica el Ministerio Fiscal como la tendencia jurisprudencial.

## 5.2. La competencia para conocer del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria

En el ejercicio de sus funciones, los diferentes juzgados y tribunales, atendiendo a sus propios criterios, se atribuyen competencia en función de su interpretación de la ley. No obstante, es el TCJ el órgano encargado de determinar a quién compete conocer de una materia en aquellos supuestos en los que son varios los órganos que se consideran responsables del conocimiento de un asunto.

Fue ya en el año 2013 cuando el TCJ se pronunció a favor de la competencia de la Administración tributaria para conocer de la derivación de responsabilidad tributaria frente al administrador concursal. En aquel caso se dirimía la competencia de la Administración tributaria para tramitar el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria tributaria una vez que había finalizado el concurso. Nos parecía que, finalizado como estaba aquel proceso concursal, ninguna duda debía plantearse sobre la autotutela administrativa y su completa recuperación a la terminación del concurso. Una cosa es que la declaración del concurso pueda interferir en esta autotutela que reviste a la Administración y otra que, finalizado el concurso y siendo firme el auto por el que este se concluye, pueda el juez de lo mercantil ampararse en algún precepto para limitar la autotutela declarativa que servirá al ejercicio de los deberes recaudatorios de la Administración.

En el año 2016, en Sentencia de 27 de abril, el mismo TCJ (rec. núm. 1/2016) apreció la falta de competencia de la Administración tributaria para declarar la responsabilidad tributaria del administrador concursal, esta vez, estando aún en tramitación el proceso concursal. Criticamos aquel pronunciamiento por excederse el TCJ de sus competencias y entrar a valorar el fondo del asunto, cuestión esta que no resultaba de su incumbencia a efectos del fallo. En aquel asunto, la Administración había iniciado varios procedimientos de declaración

de responsabilidad tributaria solidaria conforme a lo previsto en el artículo 42.1 a) de la LGT y el juez de lo mercantil que conocía del concurso consideraba que, precisamente porque la responsabilidad reclamada era responsabilidad solidaria, en sus funciones competenciales exclusivas y excluyentes se establecía el deber de la Administración tributaria de inhibirse<sup>1</sup>. Consideramos que las justificaciones de aquel juzgado de lo mercantil atendían a la confusión entre la acción individual, que entonces recogía el artículo 36.6 de la LC y que actualmente se encuentra en el artículo 98 del TRLC, que es una acción individual de reclamación civil por daños, y la acción administrativa de derivación de responsabilidad tributaria. Estas acciones no solo difieren en ser de carácter administrativo y civil, lo que ya supone un diferimiento importante, sino que requieren de diferentes supuestos de hecho y de la presencia de causalidades bien diversas.

El TCJ, en esta sentencia de 2016, entra a valorar los supuestos de hecho que deben concurrir para que surja la responsabilidad tributaria del artículo 42.1 a) de la LGT. Considera que resulta preciso que se haya producido un daño y afirma que tal daño no ha podido producirse mientras no se concluya el concurso por falta de masa, pues, hasta entonces, no hay daño a la Administración tributaria.

Como señalamos, la función del TCJ es dirimir cuál es el órgano competente para conocer de la responsabilidad tributaria *pendiente* concurso y no entrar a conocer cuál debe ser el resultado de ese procedimiento. Esto es, si la responsabilidad tributaria *ex* artículo 42.1 a) de la LGT requiere de un daño producido específico, será la Administración tributaria la que, en el seno de su procedimiento administrativo, deberá determinar si se ha producido ese daño, así como cualquier otro de los presupuestos de hecho necesarios para que nazca la responsabilidad tributaria. Además de prejuzgar el fondo, consideramos que el TCJ confunde la responsabilidad civil por daños y la responsabilidad tributaria. Ciertamente, si la Administración cobra su crédito en periodo voluntario, nada habrá de exigir al posible responsable, empero, no habiendo cobrado la AEAT su crédito, ya se ha producido el perjuicio que requiere la LGT para la derivación de responsabilidad tributaria solidaria. Serán responsables

<sup>1</sup> Fundamento de derecho 1.º:

Siendo, además, la responsabilidad aquí exigida solidaria y no subsidiaria. Siendo de aplicación al caso los arts. 8 y 9 de la LC, que otorga al juez del concurso una competencia exclusiva y excluyente para conocer de todas las materias relacionadas con el mismo; por lo que estando vivo el concurso corresponde el conocimiento al juez a través del incidente concursal de las vicisitudes que se hayan planteado, art. 36 de la LC, en especial lo establecido en su apartado 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», por lo que al no haber concluido el concurso y quedando pendiente operaciones liquidatorias a cargo de la AC, si algún acreedor estima que es procedente ejercitar una acción de reclamación de responsabilidad solidaria frente a la AC debe hacerlo a través del incidente concursal, art. 192.1 de la LC, y ante el juez del concurso, arts. 8, 9 y 36 de la LC; una vez dictado el auto de conclusión del concurso, la AEAT puede incoar cuantos procedimientos administrativos en derecho procedan frente a la AC.

solidarios los que causen «o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción». El presupuesto que debe darse es que el concursado haya cometido infracciones tributarias y que estas se hayan producido causadas o bajo la colaboración del administrador concursal. Impuesta la sanción al concursado y vencido el plazo voluntario de pago, ya se ha producido el hecho que hace surgir la responsabilidad y que deberá derivarse en el pertinente acto administrativo si concurren los restantes requisitos.

Avalando este pronunciamiento que criticamos, se ha posicionado parte de la doctrina, entre otros, Morral (2017), quien indicaba:

Con todo, y a pesar de las dudas que pueda suscitar esta cuestión, a falta de una norma que expresamente faculte a la AEAT para «reclamar» –pues no es otra cosa la derivación de responsabilidad–, existiendo el precedente de la Sentencia de 9 de abril de 2013 y teniendo en cuenta el contenido del artículo 8 de la Ley concursal, replicado en el artículo 86.1 ter de la Ley orgánica del Poder Judicial, que además es una norma de rango superior a la Ley general tributaria, parece razonable sostener la imposibilidad de incoar expediente de responsabilidad alguno mientras el procedimiento concursal no ha concluido, esté o no en fase de liquidación. En caso contrario se estaría privilegiando a un acreedor por encima del resto tambaleando el sacro principio de la *par condicio creditorum*. Si la AEAT desea reclamar a la administración concursal estando vivo el concurso, la Ley concursal le proporciona herramientas para depurar la responsabilidad y resarcirse del daño a través de la acción del artículo 36.6 de la Ley concursal. Si prefiere jugar en terreno propio, con unas reglas propias y un árbitro de la casa, deberá esperar a la finalización del concurso.

No descartamos que la Administración pueda acudir ante el juez concursal a reclamar la responsabilidad civil por daños que el administrador le haya podido causar, si bien, como se ha manifestado en otras ocasiones, se estima que rara vez la Administración optará por esta solución. Se reitera que, de la lectura de aquel pronunciamiento del TCJ, no puede determinarse que la AEAT deba inhibirse por no ser competente para derivar responsabilidad tributaria, sino por entender el TCJ que el daño conforme al antiguo 36 de la LC no se había producido. Y es que, como han señalado Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer (2018):

Ese régimen específico de responsabilidad civil del administrador concursal no agota todas las esferas de su posible responsabilidad en el ejercicio de sus funciones y no excluye, desde luego, la aplicación de otras responsabilidades que vengan derivadas de otras fuentes jurídicas, por ejemplo, la responsabilidad penal, la responsabilidad por infracciones administrativas y, en particular, la llamada responsabilidad tributaria, regulada esta de forma específica en la Ley general tributaria, coetánea precisamente a la regulación de la responsabilidad civil del administrador concursal en la Ley concursal.

Poco después de aquella sentencia del TCJ, por Sentencia de 15 de junio de 2016 (rec. de cas. núm. 1916/2015), la Sala de lo Contencioso Administrativo del TS afirmó que la declaración del concurso «no impide actuar contra patrimonios extraños al del concursado para hacer efectivas obligaciones de las que su titular sea responsable solidario con aquel». El Alto Tribunal declaraba en aquel pronunciamiento «el carácter autónomo de la obligación del responsable solidario», señalando que, tanto si los hechos determinantes de la derivación de responsabilidad son anteriores a la declaración del concurso como si se trata de hechos posteriores a esta declaración, «nada impedía a la Administración ejercer sus facultades».

La misma Sala de lo Contencioso-Administrativo, en Sentencia de 27 de junio de 2017 (rec. de cas. núm. 433/2016), tras hacerse eco de lo señalado en la precitada resolución, añade: «Como sostiene el abogado del Estado, la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) es un acto de la Administración pública sujeto a derecho administrativo cuya revisión corresponde a la Jurisdicción contencioso-administrativa». Más adelante, indica: «La responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT es una responsabilidad tributaria, de distinto fundamento» a la responsabilidad mercantil en la que puedan incurrir los administradores sociales a efectos de la calificación del concurso como fortuito o como culpable. Incluyendo en otro de sus párrafos que:

La legislación tributaria ha regulado de forma autónoma la figura del responsable, que es un auténtico obligado tributario y que podrá responder, en los términos establecidos en las leyes tributarias, con carácter solidario o subsidiario. Es una figura que, como ha señalado la jurisprudencia, constituye una garantía más, en un sentido genérico, del crédito tributario.

Estos pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS se refieren, el primero, a la responsabilidad de una empresa vinculada al concursado y, el segundo, a la responsabilidad de los administradores sociales de la persona concursada; no obstante, defendemos que cualquiera de las apreciaciones generales sobre la responsabilidad tributaria *pendente* concurso han de ser válidas sea cual fuere la persona sobre la que se pretenda derivar la responsabilidad. El expuesto no fue el criterio interpretativo inicialmente seguido por la AN<sup>2</sup>, que tardó en aceptar los pronunciamientos del TS. Entendemos que la

<sup>2</sup> Podemos citar la SAN de 27 de junio de 2019 (rec. núm. 614/2017), que, obviando la dictada STCJ de marzo de 2018, a la que nos referiremos en líneas posteriores en el principal del texto, reproduce las consideraciones de la STCJ de abril de 2016 en lo que respecta al administrador concursal y a la derivación de responsabilidad tributaria. Sin embargo, la SAN de 27 de junio de 2019 (rec. núm. 724/2017), emanada el mismo día, de la misma sala y con el mismo ponente, permite la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria *pendente* concurso frente a un obligado que no ostenta la condición de administrador concursal. Nosotros defendemos que, si la Administración puede derivar responsabilidad tributaria, tanto subsidiaria como solidaria, durante la tramitación del concurso del obligado principal, ha de ser igual esta potestad sea cual fuere la persona sobre la que se va a derivar esta responsabilidad y sean cuales fueren sus funciones en el proceso concursal. Corrige su criterio la AN, sin reconocerlo expresamente, en su

apreciación de la responsabilidad tributaria sobre un tercero, lo que carga contra un patrimonio diverso del patrimonio afectado por el concurso de acreedores, debe ser atendida por la jurisprudencia de igual manera, con independencia de la función que pueda ostentar el responsable en el marco del procedimiento concursal.

Ya en el año 2018, el TCJ hubo de corregir su propio pronunciamiento del año 2016, en su Sentencia de 21 de marzo (rec. núm. 2/2018), señalando:

Procede declarar la competencia de la AEAT, con reconsideración del criterio mantenido por el tribunal en su última STCJ citada de 27 de abril de 2016 (CJ 1/2016), volviendo a la doctrina previamente mantenida al respecto en la STCJ, de 9 de abril de 2013 (CJ 1/2013).

En esta ocasión, haciéndose eco de las dos precitadas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, confirma la competencia de la AEAT para conocer de la acción administrativa de derivación de responsabilidad tributaria con independencia de quién sea el afectado por tal derivación o de la situación en la que se encuentre el procedimiento concursal con el que tenga relación, puesto que:

La derivación de responsabilidad no se dirige contra el concursado, sino contra terceros (en este caso, el administrador concursal, aunque no necesariamente siempre así) que, por incurrir en alguno de los presupuestos contemplados en los arts. 41 y siguientes LGT, se hacen solidaria o subsidiariamente responsables de la deuda tributaria. En consecuencia, la derivación de responsabilidad acordada por la AEAT no supone ninguna injerencia en el patrimonio del deudor ni ataca la *par conditio creditorum*.

5.<sup>a</sup>) Al no existir específica atribución competencial a favor de los Juzgados de lo Mercantil para conocer de tales acciones individuales de responsabilidad, la competencia para declarar la responsabilidad tributaria ha de corresponder a la AEAT, sin perjuicio de su posible revisión en vía administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos y, en vía jurisdiccional, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Añadiendo, a continuación, en lo que entendemos como un claro reproche al pronunciamiento sobre el fondo del asunto que se contenía en la examinada sentencia del mismo tribunal de abril de 2016:

---

Sentencia de 12 de julio de 2019 (rec. núm. 358/2017), señalando aquí ya que la alegación de la STCJ de 2016 supone la alegación de un criterio superado y limitándose a incluir un breve extracto de la STCJ de marzo de 2018, sin que en ningún punto se justifique este cambio de criterio producido en menos de un mes, siendo, eso sí, diverso el ponente de esta sentencia frente al que lo había sido en las dos citadas anteriormente.

Finalmente, conviene recordar que, como también se dice en la STCJ de 9 de abril de 2013 (CJ 1/2013), el reconocimiento de la jurisdicción de la Administración tributaria que llevamos a cabo no contiene ningún juicio anticipatorio de la conformidad a derecho de las resoluciones administrativas que puedan ser dictadas. No lo contiene porque la intervención de ese Tribunal de Conflictos está legalmente prevista para otra función.

Ahora bien, sobre este pronunciamiento nos parece que sigue pesando un error de concepto en la identificación de la acción de derivación de responsabilidad y es que señala el TCJ en esta sentencia del año 2018 que:

- 1.<sup>a</sup>) La derivación de responsabilidad tributaria no es una de las acciones a las que se refiere el art. 36.1 LC, por la que se pretende reparar los daños o perjuicios causados a la persona concursada o a la masa por los actos u omisiones contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia por los administradores concursales.
- 2.<sup>a</sup>) Por ello, no resulta aplicable a la misma el art. 36.3 LC, que atribuye al juez del concurso la competencia para conocer de tales acciones, sino el art. 36.6 LC, que deja a salvo las acciones individuales de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por los actos u omisiones de los administradores concursales que lesionen directamente sus intereses.

Consideramos que en el texto expuesto se manifiesta la confusión entre dos acciones que emplean la palabra «responsabilidad» en su conceptualización, pero que, sin embargo, no atienden a un mismo fundamento de la idea de responsabilidad, puesto que son institutos jurídicos diversos. La responsabilidad que recogía el antiguo artículo 36.6 de la LC y el actual artículo 98 del TRLC viene legislada como copia de lo dispuesto en la antigua Ley de sociedades anónimas y en el actual artículo 241 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC). Se trata de acciones indemnizatorias, tendentes a la reparación de un daño causado por el actuar doloso o negligente con base en la responsabilidad aquiliana del artículo 1902 del Código Civil o en la responsabilidad contractual del artículo 1101 del Código Civil. Entendidas estas acciones en comunión con lo previsto en el artículo el 949 del Código de Comercio, se aclaró la cuestión de su prescripción. Puesto que la prescripción de las acciones contra gerentes de las sociedades termina a los cuatro años desde su cese en el cargo, se optó por introducir en la legislación el criterio jurisprudencial que se había mantenido a este respecto<sup>3</sup>. Y así se incluye en el TRLC y previamente en la LC. Para que surja esta responsabilidad

---

<sup>3</sup> La salvedad que mantenía la antigua LSA y la LSC fue tratada por el TS en sentido dispar a lo largo de los años, otorgando plazos de prescripción de uno o cuatro años según se aplicase lo dispuesto en el Código Civil o en el Código de Comercio. Ya en Sentencia de 20 de julio de 2001 (rec. núm. 1495/1996), el TS señaló que era preciso fijar doctrina a este respecto. A través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la LSC para la mejora del gobierno corporativo, se introdujo en la LSC el artículo 241 bis:

civil por daños es preciso que concurra un daño efectivo con una conducta negligente de quien lo produce y que exista un nexo causal entre la acción u omisión y el daño causado.

Si observamos la responsabilidad tributaria que se sustenta en los preceptos 41 y siguientes de la LGT, podemos concluir que no se trata de una acción relacionada con la responsabilidad contractual o con la responsabilidad aquiliana de reparación del daño causado. ¿Qué daño ha causado a la Hacienda pública el que sucede a quien era deudor tributario en la explotación de actividades económicas? O ¿en qué momento causa el daño a la AEAT aquel que subcontrata a quien en el plano de ese contrato no cumple con sus personales deberes tributarios? Ciertamente, el responsable tributario lo es en las más de las veces por la comisión de acciones u omisiones culposas o negligentes que producen un daño a la Hacienda pública, pero la responsabilidad tributaria no se configura como un deber de reparación del daño, sino como garantía del pago de la deuda tributaria, como se puso de manifiesto al inicio. Será responsable tributario aquel que, por disposición legal, queda obligado al pago de la deuda de un tercero, posicionándose como obligado junto a este, en función de garantía.

La AEAT podrá acudir contra el administrador concursal en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 98 del TRLC cuando el administrador le haya producido un daño en su actuar negligente y podrá hacerlo en los términos previstos en tal artículo como uno más de los acreedores del concursado, ante la jurisdicción civil o mercantil, cosa poco probable de que suceda. Ahí solo habría de demostrar el daño, el nexo causal y el actuar contrario a la ley o con falta de diligencia del administrador.

Sin embargo, si el daño se produce por créditos contra la masa y la AEAT decide iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, por ejemplo, ex artículo 43.1 a) de la LGT, deberán darse todos los fundamentos necesarios para que pueda aparecer la obligación tributaria frente al responsable. En este caso, además de la falta de ingreso de la deuda tributaria por causa imputable al administrador concursal (hecho dañoso, daño y nexo causal), habrá de haberse seguido un procedimiento sancionador contra el concursado y se habrán debido imponer sanciones tal y como se exige en la legislación tributaria. Y esto es importante más allá de la teoría del concepto, pues no será un procedimiento de los previstos en el 98 del TRLC ni en el antiguo 36.6 de la LC, por lo que no prescribirá a los cuatro años desde el cese del administrador concursal, sino que seguirá los tiempos propios de la prescripción tributaria y las diferencias que a este respecto acontecen si se precisa o no la declaración de fallido del deudor principal.

---

prescripción de las acciones de responsabilidad, señalando que esta, sea social o individual, prescribirá a los cuatro años. En la misma línea se sitúa el actual artículo 98 del TRLC, que, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 36.6 de la LC, sí confiere un plazo de prescripción de «cuatro años, contados desde que el actor hubiera tenido 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».

La idea de que la AEAT puede acudir en busca de la reparación del daño sufrido ante el juez de lo mercantil también resulta reconocida por el Juzgado de lo Mercantil 2 de Madrid cuando fundamenta que:

Si la AEAT considerara que, como consecuencia de la autorización de venta de las unidades productivas, se le causó un daño, podría haber optado por la interposición de una demanda al amparo del artículo 99 TRLC contra la administración concursal que resolvería el juez del concurso.

Como así lo manifiesta en el Auto de 20 de noviembre de 2020, por el que se requiere la inhibición de la AEAT para conocer por sí misma del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. Ahora bien, como hemos defendido, efectivamente, la Administración tributaria podría haber empleado ese medio a su disposición como cualquier otro acreedor, empero, también podía utilizar cualesquiera otros de los procedimientos pertinentes con los que se materializa su autotutela, como fue el caso.

El mencionado auto del Juzgado de lo Mercantil 2 de Madrid fue rechazado por el TCJ en su Sentencia de 14 de noviembre de 2022 (rec. núm. 1/2022), en la cual, en contra del criterio sostenido por el Ministerio Fiscal y expuesto al comienzo de este texto, se defiende que:

La declaración administrativa de responsabilidad tributaria subsidiaria o solidaria –que es el caso–, es compatible con la pendencia del proceso concursal, lo que permite reclamar, a terceros y también a la administración concursal, sin necesidad de esperar a la conclusión del procedimiento concursal. Decae así que a las competencias del juez de concurso se oponga el ejercicio de las potestades que la LGT atribuye a la AEAT, siendo irrelevante que la Agencia las ejercitase más de un año después de autorizarse judicialmente la operación que ha provocado este conflicto; es más, la irrecurribilidad de la decisión judicial refuerza la competencia de la AEAT (cfr. 216.4 del TRLC).

Y señalamos la cuestión del criterio del Ministerio Fiscal, pues este aducía, sin citar ejemplos, que la jurisprudencia señalaba la imposibilidad de iniciar derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria *pendente* concurso, lo que, ya señalamos, carecía de fundamento y ni siquiera tenía relación con el caso enjuiciado.

Coincidimos con el fallo que sostiene el TCJ, no obstante, en el asunto de la relación que presenta el instituto de la responsabilidad tributaria con el artículo 98 del TRLC, relativo a la responsabilidad civil, debemos afirmar que el TCJ sigue manteniendo un criterio que nos parece erróneo. Señala el TCJ que:

4. En los precedentes antes citados se declara que el fundamento de esa potestad de la AEAT la hemos fijado en el vigente artículo 98 del TRLC, lo que no debe



confundirse con el apoderamiento que hace al juez del concurso el artículo 99 del TRLC para conocer de las acciones de responsabilidad contra la administración concursal por daños y perjuicios causados al concursado.

5. Así el artículo 98 del TRLC regula las acciones de responsabilidad por lesión de los intereses de los deudores, acreedores o terceros cuyo conocimiento no corresponde al juez del concurso y que ejercitan los acreedores y que, tratándose en este caso de la AEAT, no precisa de la heterotutela judicial, luego puede ejercer potestades basadas en el privilegio de la autotutela, en este caso, la de derivación de la responsabilidad tributaria solidaria.

Esta argumentación, creemos que se sostenía bien con la legislación anterior, en que el apartado sexto del artículo 36 de la LC era el último y señalaba «quedarán a salvo [...]». Por ello, podría sostenerse que las acciones previstas en el artículo 36.6 de la LC quedaban a salvo de todo lo expuesto en los otros 5 apartados del artículo 36 de la LC. Actualmente, es el artículo 99 del TRLC el que atribuye al juez del concurso la competencia para conocer de «las acciones previstas en esta sección» y en dicha sección 4.<sup>a</sup>, de la responsabilidad, se encuentran la acción por daños a la masa y la acción individual del artículo 98 del TRLC.

Reiteramos que no creemos que la acción prevista en el artículo 98 del TRLC no sea una acción prevista en la sección en la que se incluye dicho precepto, sino que la fundamentación de la competencia de la Administración debe basarse en que la acción civil de responsabilidad por daños es una acción diversa de la acción administrativa por responsabilidad tributaria. La misma línea parece inferirse de lo señalado por Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer (2018) en su comentario de la STCJ del año 2018, indicando que lo planteado en aquel conflicto por el Ministerio Fiscal se basaba exclusivamente en la «LC y en la responsabilidad del administrador concursal de acuerdo a esa ley, una responsabilidad que, como se viene diciendo, es una responsabilidad civil, de carácter privado, bien distinta de la responsabilidad tributaria regulada en la LGT».

Afirmada que la competencia para conocer del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria queda en manos de la Administración pública pese a la situación de concurso del obligado principal, puede plantearse, y de hecho ya se ha planteado, cuál es el órgano de los de la Administración tributaria que ostenta la competencia para conocer del procedimiento de derivación de responsabilidad. Este asunto ha sido dirimido en casación por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en dos recientes sentencias de enero de 2023. La cuestión casacional se materializaba en si, por estar el deudor principal en concurso de acreedores, debían ser los órganos de la recaudación los encargados de tramitar el procedimiento o si podían tramitarlo los órganos de liquidación. En ambos pronunciamientos, el Alto Tribunal mantiene que, siendo el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria un procedimiento autónomo, en nada afecta la declaración del concurso del obligado principal a cuál sea el órgano competente para conocer del procedimiento tributario. Así, se remite el tribunal a lo dispuesto en el artículo 174.2 de la LGT (por error, consta la referencia al art. 172.2 de la LGT, dedicado a otro asunto) señalando que, si la

declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la propia liquidación, lo que, en el caso enjuiciado, atribuía la competencia a los órganos de la dependencia regional de inspección tributaria. Una vez vencido el periodo voluntario de pago para el deudor principal, la competencia para seguir el procedimiento de derivación de responsabilidad la ostentará el órgano de recaudación. Por lo tanto, y como viene de suyo, la jurisprudencia interpreta que la competencia administrativa para conocer del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria no se ve afectada por la declaración del concurso de acreedores (SSTS de 19 de enero de 2023 –recs. de cas. núms. 1693/2020 y 3904/2020–).

Nótese que, con la entrada en vigor de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, se otorga nueva redacción al artículo 174.2 de la LGT, atribuyendo competencia para la declaración y exigencia de responsabilidad, en todo caso, a los órganos de recaudación. De este modo, a partir del 26 de mayo de 2023, tanto si el procedimiento de derivación se inicia antes del vencimiento del periodo voluntario original de pago como una vez transcurrido este, la competencia para conocer corresponde a los órganos de la recaudación, que tienen atribuidas competencias propias de la inspección, precisamente, a fin de que puedan tramitar adecuadamente la investigación y práctica de liquidación que requiere la derivación de responsabilidad tributaria.

### 5.3. Supuestos de responsabilidad y requisitos para la derivación

Determinada la competencia de la Administración tributaria para derivar responsabilidad tributaria sobre el administrador concursal, tanto una vez que el concurso ha quedado concluso como cuando el procedimiento está en curso, es preciso valorar la posible responsabilidad tributaria en la que el administrador concursal pueda incurrir. Y ello ha de valorarse con especial atención teniendo en cuenta que las actuaciones del administrador concursal quedan enmarcadas en el ámbito de un procedimiento mercantil, en el que se encuentra personada la AEAT representada por la Abogacía del Estado y asumiendo que la propia actuación del administrador concursal se encuentra fiscalizada por el juez de lo mercantil. Todo ello debe afectar de modo notorio en la actuación del administrador concursal y puede, sin duda alguna, determinar que no sea posible observar en su actuar culpa o negligencia suficiente para derivarle responsabilidad por las deudas tributarias del concursado que administra.

Por lo expuesto, el presente epígrafe se centrará en observar las causas de derivación de responsabilidad tributaria en las que podría incurrir el administrador concursal, diferenciando entre aquellas que requieren falta de diligencia y las que precisan de la intencionalidad de generar impacto tributario. Se observará el posible efecto de la concurrencia de culpas de la Administración tributaria, que entraría en juego cuando esta pudiera haber evitado la falta de pago de la deuda tributaria a través de la impugnación de los actos del administrador concursal en el seno del concurso, así como los efectos de la intervención del juez de lo mercantil en la limitación de la responsabilidad de los administradores.

### 5.3.1. La falta de diligencia y su prueba

Conforme a lo dispuesto en el artículo 43 de la LGT, el administrador concursal podrá responder por los créditos concursales cuando no realice las gestiones necesarias para el cumplimiento de estas obligaciones (art. 43.1 c) de la LGT). Asimismo, podrán responder por los créditos tributarios contra la masa cuando el concursado hubiese cometido infracciones tributarias y los administradores concursales «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 [...]» (art. 43.1 a) de la LGT) o cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad empresarial, se presenten autoliquidaciones por retenciones a trabajadores o por tributos que deban repercutirse, sin efectuar el ingreso que corresponda de forma reiterativa (art. 43.2 de la LGT). En todos los supuestos enunciados podrá derivarse responsabilidad tributaria de carácter subsidiario al administrador concursal que haya actuado con falta de diligencia.

Como señala Blázquez Lidoy (2018), desde el momento en que el administrador concursal es designado y asume las competencias propias de su cargo, ha de responder de su gestión de la misma manera que cualquier administrador legal, siendo la imputación de responsabilidad al administrador, como afirma Martínez Micó (2009), la consecuencia de los deberes normales de un gestor.

La diligencia que el administrador concursal debe mantener es considerada una diligencia profesionalizada, la del buen administrador y representante legal, regida por la *lex artis* y, por ende, superior a la diligencia del buen padre de familia<sup>4</sup>. Si bien, este buen administrador y representante leal, en palabras de Prendes Carril (2018), debe ajustarse en su actuación a la «finalidad esencialmente conservativa del activo concursal».

La requerida falta de diligencia supone que no nos hallamos ante una responsabilidad de carácter objetivo, como sí puede considerarse que acontece con otras causas de derivación de responsabilidad tributaria, ejemplificándolo en el responsable por sucesión de negocio previsto en el artículo 42.1 c) de la LGT. Hay quien ha entendido que la falta de diligencia supone un requisito propio del principio de presunción de inocencia (Álvarez Martínez, 2004, p. 80), si bien, lo cierto es que, aunque en algunos de los supuestos enunciados, el administrador concursal pueda ser responsable también del pago de sanciones tributarias, no nos encontramos ante un procedimiento tributario sancionador. Así lo ha resuelto desde antaño el TS, considerando fundamental para esta afirmación la existencia del derecho de reembolso que asiste al responsable (entre otras, STS de 30 de septiembre de 1993 –rec. núm. 1361/1991–).

---

<sup>4</sup> Incluso aunque los daños que pueda causar el administrador concursal no deriven de una relación contractual con el sujeto que padece el daño, cuando los daños se producen en el ejercicio de una profesión, se asume que la medida de la diligencia que debe emplear el causante es la profesional; por todos, Díez Picazo y Ponce de León (1999, p. 361).

Y esta misma línea sigue la Sala de lo Civil del TS en Sentencia de 17 de junio de 2020 (rec. núm. 4186/2017), en la que, abordando la calificación del crédito concursal que ostenta el que fuera declarado responsable tributario, sostiene que se trata de una «responsabilidad por deuda ajena, *ex lege*, en cuanto que su fuente, hecho determinante, es el mero reconocimiento legal que se concreta en el incumplimiento de un deber legal» al que se anuda la consecuencia de la derivación de la responsabilidad. Concluyendo que el crédito del responsable tributario no debe calificarse como subordinado por no provenir de una sanción, sino de la asunción de una deuda por mandato legal, debiendo ser calificado en el concurso el crédito del responsable tributario como lo hubiera sido el crédito del acreedor original.

De este modo, corresponderá a la Administración tributaria probar la concurrencia de los supuestos que generan la responsabilidad, siendo competencia del administrador concursal probar que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley, tal y como exige la jurisprudencia. Esto ha resultado criticado por algunos autores, entre otros, Fernández Pavés (2003), quien considera que nos hallamos ante la exigencia de una «prueba diabólica», pues entiende complejo de demostrar que se ha actuado de acuerdo con la legalidad en la mayoría de los casos.

Se debe observar que el artículo 105 de la LGT establece que «en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», si bien, el artículo 108.2 de la LGT manifiesta la posibilidad de admitir presunciones como medio de prueba en los supuestos en «que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano». Señala Alonso Ortega (2016) que «la prueba cumple la función de determinar los hechos que legitiman una decisión administrativa», aceptándose por doctrina y jurisprudencia «la presunción *hominini* como técnica de desplazamiento de la carga en aquellas situaciones en las que la prueba presenta dificultades». De esta manera, se invierte la carga de la prueba hacia el obligado tributario una vez que se han identificado los elementos que sirven a la definición de la presunción, lo que el autor identifica como «el hecho base, la relación de causalidad sustentada en un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano y el hecho consecuencia o inferido». Así, Alonso Ortega (2016) identifica como elemento esencial en la valoración de la presunción según las reglas del criterio humano la denominada «máxima de la experiencia», que define:

como un juicio de contenido general, desligado de los hechos concretos que se juzgan en el proceso, procedente de la experiencia, pero independiente de los casos particulares de cuya observación se ha inducido y que pretende tener validez para otros nuevos.

Y este criterio, que podemos relacionar con la presunción en torno a un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, es el que defiende el TS ya en aplicación de la LGT del año 1963. Citamos, por todas, la STS de 7 de marzo de 2016 (rec. núm. 1300/2014),

en la que considera que, si el administrador manifestó dejación de sus funciones o de su obligación de vigilancia, aun cuando hubiera actuado sin malicia, resulta correcta la atribución de responsabilidad, «al existir un nexo causal entre la conducta de dicho administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad», sentenciando que «nada de irregular y de disconforme a derecho hay en concluir que a falta de pruebas de descargo, el recurrente incumplió, al menos a título de negligencia, los deberes que le incumbían en cuanto a tal» o, como viene sosteniendo la AN, por todas, en Sentencia de 10 de junio de 2020 (rec. núm. 1063/2018):

Queda expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, con dejación, con negligencia en definitiva en el cumplimiento de sus obligaciones, una vez declarado fallido el deudor principal, por lo que al responsable subsidiario corresponde acreditar que actuó con la debida diligencia, como le exige la normativa mercantil, lo que significa que, por la inversión del principio del *onus probandi*, es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que, probado por la Administración en hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley.

### 5.3.2. La intencionalidad en la causación de impactos tributarios

La legislación tributaria prevé otras causas por las que el administrador concursal podría incurrir en responsabilidad tributaria. No se trata de una casuística que haya sido específicamente configurada pensando en el administrador concursal o en el administrador de sociedades, si bien, es frecuente que en el marco de la potestad que ostentan sobre los bienes, derechos y obligaciones de sus administrados se infiera la posibilidad de que administradores sociales o administradores concursales puedan ser generadores del supuesto de hecho que supone el nacimiento de la responsabilidad.

Nos enfrentamos a una serie de causas de responsabilidad que no exigen la presencia tan solo de falta de diligencia, sino que precisan de una actuación u omisión finalista. Así, el artículo 42.1 a) de la LGT prevé la responsabilidad del que cause o colabore en la causación de una infracción tributaria. El artículo 42.2 de la LGT configura la responsabilidad solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes del obligado «con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria» o quienes «con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados». Podría discutirse si, en este segundo supuesto, se requiere que exista finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, si bien, en este punto la presunción *hომini* mencionada en el epígrafe anterior nos parece bastante obvia: quien colabore en el levantamiento de un embargo de

la AEAT lo hará con la finalidad de que la AEAT no cobre en virtud de tal embargo, pues no podemos ver más finalidad en levantar un embargo que la que se anuda a la consecuencia de evitar su ejecución a favor del acreedor a quien beneficiaba la traba.

Como señala Banacloche Palao (2022, p. 34), esta responsabilidad presenta «un sesgo sancionador». Nótese que este sesgo no convierte al responsable en infractor, si bien ello supone que, como sostiene la autora, el elemento «volitivo del tipo deviene fundamental para declarar procedente la derivación de responsabilidad». O, como señala el TS en Sentencia de 15 de febrero de 2023 (rec. núm. 3001/2021), «la responsabilidad establecida en el artículo 42.2 a) LGT es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a la prueba de la conducta y de la finalidad a que aspira». Añadiendo que, «por regla general, no basta con un mero no hacer pasivo».

Este elemento subjetivo no puede inferirse de la mera falta de diligencia, por lo que la prueba que la Administración requiere para la derivación de responsabilidad ha de ir más allá del simple nexo causal entre la omisión del posible responsable y el resultado contrario a los intereses de la Hacienda pública. Debe la Administración poder probar que el acto era tendente a la comisión de una infracción, a la ocultación de bienes o a la transmisión de estos en interés de perjudicar con ello el pago de la deuda tributaria.

Así, en relación con el concreto supuesto previsto en el 42.2 a) de la LGT, señala la STS de 15 de febrero de 2023 (rec. núm. 3001/2021):

Somos conscientes de la dificultad que acarrea un pronunciamiento de alcance general, sin matices, que contestase con un sí o con un no, para todo caso que se pudiera presentar, a la pregunta planteada en el auto de admisión, porque, como se ha dicho reiteradamente, la tarea de localizar la intención defraudatoria en las conductas que tipifica el artículo 42.2 a) LGT y conectarla con los hechos o actos de los que, en principio, podrían derivarse manifestaciones de tal conducta, no solo es eminentemente circunstancial y casuística, irreductible, casi, a la unidad, sino que también resiste con dificultad la fijación de una doctrina que, rígidamente establecida para todos los eventuales supuestos, pudiera dar lugar a situaciones de injusticia notoria, en un doble sentido o con riesgo de materialización de un doble peligro.

O, como indica el TS, entre otras, en Sentencia de 19 de enero de 2023 (rec. núm. 3904/2020), haciéndose eco de pronunciamientos anteriores, se precisa de la existencia de dos elementos «aceptar la posibilidad de un perjuicio para la Administración tributaria (*sciencia fraudis*), junto a [...] la conciencia de participar en un plan urdido para impedir la traba de los bienes (*consilium fraudis*)»; considerando el TS que, pese a la desaparición del adjetivo «maliciosa» de la calificación de la conducta en la legislación actual, «no es compatible con el caso fortuito, el puro desconocimiento o el descuido. Más bien sucede que, ahora implícita y claudicante, se sigue requiriendo una conducta maliciosa y, por tanto, conocedora y voluntaria».

## 5.4. Las causas de exoneración de la responsabilidad del administrador concursal

Como se ha mencionado, en función del supuesto en que se base la responsabilidad que pretenda derivarse, esta se basará en la falta de diligencia o se centrará en la intención dolosa o finalista. Ante la imposibilidad de mostrar fehacientemente la existencia de un comportamiento que pueda calificarse objetivamente como negligente *iuris et de iure* o como doloso o culposo en todo caso, deberá la Administración inferir el nexo requerido en cada uno de los supuestos atendiendo a las circunstancias del caso y de la causa de responsabilidad. El administrador concursal, una vez sustentada por la Administración tributaria la falta de diligencia o la intencionalidad, podrá hacer valer la presencia de causas exoneradoras de la responsabilidad. Obviando las causas comunes a todo procedimiento, nos centramos a continuación en los dos elementos que presentan especiales connotaciones en el marco de la derivación de responsabilidad al administrador concursal, cuales son: la concurrencia de culpas y la posición del juez del concurso como posible aval del actuar del administrador concursal.

### 5.4.1. La concurrencia de culpas

En el ámbito de la responsabilidad de carácter mercantil que puede exigirse a los administradores concursales por daños causados a un acreedor, se sostiene que, especialmente aquellos acreedores personados en el procedimiento deben hacer valer sus derechos en el marco del propio procedimiento concursal. Nos parece que lo expresan con sumo acierto dos Juzgados de lo Mercantil, considerando oportuno citarlos a ambos suponiendo que ha existido una fuente común de inspiración. Así, la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil 2 de Barcelona, de 7 de febrero de 2012 (procedimiento núm. 835/2010) señalaba:

Pues bien, la demanda tampoco puede prosperar por dos motivos distintos. En primer lugar, por cuanto la demandante, que está comparecida en el concurso, ni impugnó el reconocimiento del crédito contra la masa a favor de la letrada del concursado (artículo 154 de la Ley concursal) ni consta que haya impugnado el informe de rendición de cuentas (artículo 181 de la citada ley). Entiendo que quien es parte en el concurso y consiente o no combate, utilizando los mecanismos de impugnación de la ley, el reconocimiento y pago de los créditos contra la masa, no puede luego instar la responsabilidad de los administradores concursales por considerar que el pago fue indebido. Sin necesidad de exigir que se hayan agotado todos los recursos, como establece el artículo 413 de la Ley orgánica del Poder Judicial en sede de responsabilidad civil de jueces y magistrados, es preciso, cuando menos, que se haya reclamado oportunamente en el proceso concursal. Y ello por cuanto no es lícito trasladar a un proceso de responsabilidad el debate sobre la legalidad de una determinada actuación y, en último término, porque a la propia demandante habría que imputar el daño, dado que la situación que denuncia se habría revertido de haber impugnado el pago.



Esta misma motivación se presenta en Sentencia del Juzgado de lo Mercantil 4 de Madrid, de 30 de abril de 2015 (procedimiento núm. 54/2009) indicando que:

Quien es parte en un concurso y consiente, o no combate, utilizando los mecanismos de impugnación de la ley, la falta de reconocimiento de un crédito no puede instar la responsabilidad de los administradores concursales por no haber procedido a dicho reconocimiento. Sin necesidad de que se hayan agotado todos los recursos, al menos es preciso que se haya reclamado oportunamente en el proceso concursal. En el presente caso ni se ha comunicado oportunamente el crédito ni se ha impugnado la lista de acreedores.

En esta línea se manifiesta Prendes Carril (2018), quien, analizando los supuestos de riesgo de responsabilidad en los que puede incurrir el administrador concursal, estima que pueden existir «concausas o concurrencia de causas como fuente moderadora de la responsabilidad», entendiendo que la legislación concursal establece determinadas cargas procesales que deben ser asumidas por los acreedores, como son aquellas relacionadas con la comunicación de los créditos, y entendiendo que la posibilidad de impugnar la lista de acreedores supone hacer al acreedor responsable del devenir de su crédito en el procedimiento. Señala el autor, con quien compartimos opinión, que, cuando el acreedor no actúa en el marco de las herramientas que le otorga la LC, «su omisión o aquietamiento constituye, a mi entender, un acto propio, por acción u omisión, tan trascendente que interrumpe el nexo causal entre la posible negligencia del administrador concursal y el daño resultante».

Claro resulta que estas observaciones atienden a la responsabilidad del administrador concursal ex artículo 98 del TRLC, planteándonos si puede exigírsele a la Administración tributaria que actúe diligentemente en el proceso concursal si pretende hacer valer posteriormente su derecho a exigir responsabilidades en virtud de lo dispuesto en la LGT. Como señalamos en Fraile Fernández (2016, p. 168), consideramos que esta falta de diligencia de Administración puede ser esgrimida por el administrador concursal a fin de enervar la pretendida relación de causalidad entre acción y resultado que aparezca en el acto derivativo de responsabilidad tributaria. La Administración puede romper la relación de causalidad que uniría el acto u omisión del administrador concursal y el resultado de esta actuación en una gran parte de los supuestos lesivos con la impugnación del actuar del administrador concursal ante el juez de lo mercantil.

Debe tenerse presente que, conforme al artículo 123.1 del Reglamento general de recaudación, «cuando los derechos de la Hacienda pública hayan de ejercitarse ante los órganos judiciales, esta iniciará el proceso correspondiente o se personará en el proceso ya iniciado conforme a la normativa legal que resulte de aplicación». Asimismo, se establece en las instrucciones conjuntas de la AEAT y la Abogacía General del Estado el mandato al abogado de Estado de promover durante el concurso todas las acciones, incidentes y recursos que sean necesarios para la defensa del crédito tributario. Exigiéndose la personación en todo concurso del abogado del Estado en la defensa de los intereses tributarios.



Así pues, la falta de impugnación de los actos perjudiciales para el cobro del crédito tributario en el marco del proceso concursal supondrá la falta de diligencia del abogado de Estado conforme a la *lex artis* aplicable a su profesión, lo que supone, a nuestro juicio, la concurrencia de culpas entre la Administración tributaria y el administrador concursal.

Consideramos que, cuando se produzca un supuesto tipo de responsabilidad tributaria del administrador concursal y la Administración tributaria, teniendo conocimiento del hecho, consienta y no combata a través de los medios de impugnación oportunos, no debiera poder derivar responsabilidad tributaria sobre el administrador concursal. Será requisito para la interposición de esta eximente que la Administración haya podido conocer, con el ejercicio de la normal diligencia del abogado de Estado, aquellos actos dañosos para el crédito tributario. Y, siguiendo aquel criterio mercantil que citamos *supra*, entendemos que la simple interposición de incidente concursal será suficiente oposición al acto dañoso, sin que resulte menester agotar la vía judicial.

La misma consideración creemos que se infiere de lo señalado por Zabala Rodríguez Fornos (2008, p. 377), quien, analizando la responsabilidad tributaria del administrador concursal, indica que «se ha de atender a la posible imputación del perjuicio fiscal a la propia Hacienda pública, por falta de diligencia en el ejercicio de sus derechos y acciones». De modo más concreto lo expresa Álvarez Martínez (2015, p. 67), mencionando como causa de exoneración de la responsabilidad tributaria:

La circunstancia de que el perjuicio económico sufrido, en estas situaciones, por la Hacienda pública resulte imputable a la falta de diligencia de la Administración tributaria en el ejercicio de las acciones y derechos que le otorga, en sede concursal, la normativa hoy vigente para la defensa de sus créditos.

Se reconoce en este punto que la Administración tributaria suele presentarse combativa en los concursos de acreedores, alcanzando en ciertas ocasiones un celo que nos resulta excesivo en la protección de sus créditos. No obstante, parece razonable pensar que, en algunos supuestos, la pasividad en su actuación en el procedimiento pudiera relacionarse con el perjuicio de sus créditos. De acontecer esto, defendemos que la concurrencia de culpa sobre quien es parte en el procedimiento y consiente y no combate a través de los medios procesales oportunos los hechos de los que traerá causa el perjuicio sufrido luego no podrá hacer recaer la responsabilidad tributaria sobre el administrador concursal. Ahora bien, se debe reconocer que este planteamiento habrá de ser aceptado para su validez por la Hacienda pública, al menos, en lo que a la etapa previa a la vía judicial se refiere.

#### 5.4.2. La intervención del juez del concurso

Con la aprobación de la LC, ya en el año 2003 se buscó la simplificación de la estructura orgánica del procedimiento de insolvencia. Ello llevó a establecer como los dos únicos

órganos necesarios en el marco del procedimiento de insolvencia al juez concursal y a la administración concursal, tal y como se mantiene tras la entrada en vigor del TRLC del año 2020. La competencia para conocer del concurso corresponde con carácter exclusivo y excluyente a los Juzgados de lo Mercantil, que se crearon al unísono de la aprobación de la norma concursal. Por ello, la legislación concede amplias facultades y discrecionalidad en el ejercicio de sus competencias al juez especializado que se sitúa a la cabeza del proceso concursal, con la intención de flexibilizar el procedimiento y de facilitar la adecuación del actuar a las circunstancias concretas de cada caso (Fraile Fernández, 2014, p. 23).

Los administradores concursales son nombrados por el juez del concurso y por este mismo pueden ser separados si incurriesen en causa para ello. La simple observancia del nombramiento personal efectuado por el juez puede invocar la idea de que se trata de un órgano que, hasta cierto punto, realizará sus funciones en connivencia con el juez mercantil al que le compete el concurso, presuponiéndose una cierta confianza del juez sobre el buen hacer del administrador por él nombrado.

Como se ha mencionado *supra*, para que se pueda derivar responsabilidad tributaria al administrador concursal, en ocasiones, será suficiente con la falta de diligencia de este en el actuar respecto de los tributos. En otros supuestos será precisa la intencionalidad de evitar con su actuación el pago tributario que corresponda. Ahora bien, en todos los aspectos, entendemos que se requiere que la Administración tributaria haya actuado en el marco del concurso de acreedores en defensa de su derecho conforme a todos los instrumentos procesales que tenga a su disposición con el fin de su mejor cobro del crédito tributario.

Entendíamos que, en principio, cuando la Administración tributaria impugnase un acto del administrador concursal, este quedaría exonerado de responsabilidad, pues, o bien el juez dictaminaría el deber de actuar conforme al criterio de la AEAT, en cuyo caso no se produciría el hecho que diera lugar al nacimiento de la responsabilidad, o bien el juez reafirmaría el criterio del administrador concursal, dando con ello por zanjado el asunto de la responsabilidad. Así señalábamos en Fraile Fernández (2016, p. 143) que:

si aconteciese que la administración concursal solicita al juez del concurso el levantamiento de un embargo administrativo sobre un bien del concursado, consideramos que ninguna culpa podría atribuirse al administrador concursal si este embargo es levantado, pues habría sido el juez de lo mercantil el que habría motivado la decisión de levantar el embargo.

O, en la página 163, donde decíamos que, si se impugnaba la lista de acreedores por parte de la Administración, la decisión del juez del concurso supondría la falta de responsabilidad del administrador concursal. «Si la decisión del juez es favorable al criterio administrativo, no se producirá daño ni incumplimiento de precepto legal alguno», añadiendo que, «en caso de que el juez se pronuncie conforme al criterio mantenido por la administración concursal, esta quedará exenta de responsabilidad, tanto tributaria como civil».

Consideramos que la misma línea era la defendida por Zabala Rodríguez Fornos (2008, p. 377) al manifestar el autor que, para derivar responsabilidad tributaria sobre el administrador concursal, se habrá de atender «al efecto convalidatorio que la intervención o aprobación judicial puede alcanzar respecto de la conducta de estos administradores».

Ahora bien, no siempre el juez de lo mercantil habrá podido conocer de todos los hechos que fundamenten el supuesto de hecho en el que se base la responsabilidad tributaria o, incluso, podría este juez actuar falto de diligencia en algún caso puntual. Por ello, debemos asumir que la convalidación por el juez del concurso de los actos del administrador concursal no resulta prueba concluyente y definitiva de la falta de responsabilidad tributaria de este. A este respecto, comentaba Álvarez Martínez (2015, p. 66) que la autorización por parte del juez concursal no servirá de causa de exoneración de la responsabilidad tributaria «en aquellos casos en que la administración concursal, haciendo uso de medios ilícitos (por ejemplo, ocultando información o presentando datos falsos), hubiese influido en la adopción de la decisión judicial».

Téngase presente que lo que la Administración debe valorar en la derivación de responsabilidad tributaria es la concurrencia de los elementos previstos en los diferentes supuestos de los contemplados en los artículos 42 y 43 de la LGT, lo que resulta en una investigación administrativa independiente del procedimiento judicial. En esta línea, la STS de 15 de junio de 2016 (rec. núm. 1916/2015), para un caso en que el concurso no es declarado culpable por el Juzgado de lo Mercantil, defiende que es a la AEAT a la que le compete valorar la prueba en el marco del procedimiento tributario. En la sentencia se estima que la actuación culposa de la concursada, en la ocultación de bienes de otra empresa vinculada y también concursada, resulta en causa de derivación de responsabilidad tributaria del artículo 42.2 de la LGT, pese a que aquello no agravara, según el juez de lo mercantil, la situación del concurso y no fuese causa para declarar el concurso culpable y reclamar la satisfacción de los créditos. Y es que podemos apreciar que son aspectos diversos los que se atienden en cada caso. El juez de lo mercantil se ocupa de si el acto perjudicó a la masa y la Administración tributaria de si ella misma ha sido perjudicada por aquel acto.

En consonancia se pronuncia la STS de 27 de junio de 2017 (rec. núm. 433/2016), indicando que:

La calificación del concurso como fortuito o culpable, cuya declaración corresponde al juez mercantil que conoce del concurso, no impide declarar la responsabilidad tributaria solidaria con sujeción a lo dispuesto en el ordenamiento tributario, aunque se trate de personas relacionadas con el concursado a las que puedan extenderse los efectos de la calificación concursal. [...] La responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT es una responsabilidad tributaria de distinto fundamento.

En ambos casos no se está valorando la responsabilidad tributaria del administrador concursal, sino la de los administradores sociales, siendo este un aspecto que sí puede

presentar cierta relación natural con la declaración del concurso culpable; aspecto que es ajeno a los administradores concursales, pero que, entendemos, sirve para fundamentar la diversidad entre el criterio y el objetivo que permite la valoración de los actos en el procedimiento mercantil y en el tributario.

Como viene afirmando el TCJ, compete a la Administración el conocimiento del procedimiento de responsabilidad tributaria y será esta la que deba determinar en primer lugar si concurren los elementos necesarios para declarar responsable al administrador concursal. Así, en STCJ de 14 de noviembre de 2022 (rec. núm. 1/2022), se expresa:

Con todo, este tribunal no ignora que –en este caso– la declaración de responsabilidad solidaria se hace con base en el supuesto del artículo 42.2 a) de la LGT y se dirige contra aquellas personas –en especial la administración concursal– 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», juicio de derivación que puede contradecir lo apreciado por el juez del concurso al autorizar la operación de adquisición de unidades productivas activas. [...]

Esto plantea si una misma operación puede ser ilícita para la AEAT como acreedor concursal y, a la vez, admisible para el juez del concurso que la autoriza y, antes, para quien actúa como delegado suyo y le propone autorizarla –la administración concursal– que, además, es declarada responsable solidario; y también plantea, la vinculación de la Administración a lo decidido en firme por el juez del concurso.

Tal cuestión es relevante, ahora bien –y esto es fundamental–, que la competencia para declarar la responsabilidad tributaria corresponda a la AEAT no excluye que sus decisiones sean impugnables en vía administrativa y económico-administrativa y, en fin, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Nos parece percibir en las líneas previas lo que consideramos un aviso a la Administración, una especie de «tengan en cuenta que sus decisiones serán fiscalizadas por el orden judicial antes o después, por lo que debieran basar la derivación en prueba bastante como para enervar el criterio del juez de lo mercantil». Y es que la Administración no debería verse desvirtuada de su potestad y deber de defender el crédito público cuando existan actos llevados a cabo por el administrador concursal con ánimo de perjudicar el cobro de los tributos, empero, tampoco debiera cuestionar, sin más, toda decisión conforme a la legalidad que haya tomado el juez concursal atendiendo a los datos de los que dispone y que, en la mayoría de los casos, serán los datos completos para realizar un juicio de valor adecuado.

Ahora bien, no debe resultar del todo extraño que la Administración, en el marco del procedimiento de derivación de responsabilidad, valore la prueba y califique actos que han podido calificarse de otro modo incluso en sede judicial. Téngase presente que el artículo 174.5 de la LGT contiene el siguiente tenor literal:

En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios.

Esta premisa, favorable a la defensa de los intereses del que pueda ser declarado responsable tributario, ha sido recientemente interpretada por el TS en Sentencia de 19 de enero de 2023 (rec. núm. 1693/2020), como facultativa de la revisión de aquello que haya podido alcanzar firmeza también en sede judicial. Así, en la resolución del motivo de casación que a ello concierne, señala el Alto Tribunal:

El art. 174.5 LGT, reiteradamente interpretado por la sala, confiere al declarado responsable las más amplias facultades impugnatorias, permitiéndole combatir las resoluciones que son firmes –para otros–, esto es, las que afectan al deudor principal, por la que se establecen deudas o sanciones tributarias.

Lo que, a juicio del tribunal, tras el examen de su propia doctrina previa y de la doctrina al efecto emanada del Tribunal Constitucional, supone la extensión de las facultades impugnatorias hasta la revisión de lo que haya adquirido firmeza en la vía judicial y no solo en vía administrativa.

La primera cuestión que hemos de analizar merece una respuesta positiva, esto es, que la sentencia firme que definitivamente resuelve el proceso judicial entablado por el deudor principal, [...], puede ser contradicha o controvertida por el declarado responsable. Las razones, sintéticamente expuestas, son las siguientes: [...]

Que resumimos como que no existe diferencia sustancial entre que el asunto haya ganado firmeza en vía administrativa o judicial; el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria es un procedimiento autónomo y «la institución de la cosa juzgada material, para operar como limitación impugnatoria, requeriría la presencia de la triple identidad de conceptos», esto es, mismo objeto, mismo sujeto y misma *causa petendi*.

Siguiendo la misma consideración, las decisiones del juez de lo mercantil no vincularán a la Administración en los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria, dado que, incluso admitiendo que se produce la presencia del mismo objeto y sujeto, la *causa petendi* es diversa en todo caso. Ello no obsta, reiteramos, que deba la Administración tener presente en la evaluación de los hechos que la intervención del juez del concurso haya podido limitar o incluso extinguir la responsabilidad del administrador concursal, lo que habrá de ser examinado caso por caso; planteando que, en estos supuestos, la diligencia probatoria de la Administración habrá de ser máxima con el fin de desdecir aquello que el administrador concursal presentará con toda seguridad como causa de exoneración de responsabilidad.

## 6. Conclusiones

La declaración de la existencia de un responsable tributario de la deuda del concursado no interfiere en el devenir del concurso ni en el patrimonio que el procedimiento concursal trata de proteger, por lo que no existe causa alguna para que resulten impedidas las actuaciones tributarias de derivación de responsabilidad *pendente* concurso.

La norma concursal prevé acciones contra el administrador concursal por daños a la masa, así como la posibilidad de que los acreedores ejerzan acciones de responsabilidad de carácter individual. Se trata de acciones civiles de reclamación de responsabilidad por daños causados en el ejercicio de su función como administradores concursales y, legalmente, la Administración podría ejercerlas ante el juez del concurso como un acreedor más.

Que exista una acción individual por daños causados a los acreedores no supone que este instituto de la responsabilidad civil por daños sea equivalente al instituto de la responsabilidad tributaria, por lo que en nada afecta, a nuestro juicio, lo dispuesto en el artículo 98 del TRLC al procedimiento tributario de derivación de responsabilidad tributaria contra el administrador concursal. Esto es, la competencia es de la Administración, la valoración de la concurrencia del tipo responsable corresponde a la Administración conforme a la legislación tributaria y la prescripción de las acciones se ha de valorar en consonancia con lo dispuesto en la LGT y no en el artículo 98 del TRLC. En este punto, creemos que el TCJ ha interpretado erróneamente en las últimas sentencias el instituto tributario por confundirlo con el instituto de la responsabilidad civil por daños. Esto no ha afectado en cuestiones de competencia, pero, de ser así asumido por los tribunales, podría afectar en materia de prescripción.

Compartiendo el criterio del TS, en nada afecta que el obligado tributario principal se encuentre en concurso a la competencia del órgano administrativo que debe conocer del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, siendo igualmente válidas que en el resto de las circunstancias las normas que a este respecto prevé el artículo 174.2 de la LGT.

Estando la AEAT personada en los concursos, consideramos que la falta de impugnación en tiempo y forma de los hechos que posteriormente puedan ser considerados esenciales en la derivación de responsabilidad tributaria del administrador concursal debe ser considerada una causa de exoneración de la responsabilidad de este, por entender que se ha producido concurrencia de culpas.

Por último, y en lo que probablemente pueda ser el asunto más conflictivo, defendemos que la autorización del juez de lo mercantil al administrador concursal para la realización de un acto contrario a los intereses de la AEAT no es causa de exoneración absoluta de la responsabilidad tributaria del administrador concursal. Entendemos que debe revisarse caso por caso cuáles han sido las causas de la autorización judicial. Piénsese que el juez del concurso protege el interés de la masa, pero es responsabilidad del administrador el

cumplimiento de las obligaciones fiscales del concursado. No siempre el juez del concurso habrá podido conocer en plenitud los hechos que han fundamentado la actuación del administrador o, en casos puntuales, habrá podido actuar falto de diligencia en la fiscalización de los actos. En el ámbito de la responsabilidad tributaria, el TS tiene reconocido el derecho del sujeto objeto del procedimiento de impugnar incluso aquellos actos relacionados con el obligado principal que hayan adquirido firmeza en la vía judicial. Dado que la cosa juzgada material requiere de una triple identidad: de objeto, de sujeto y de *causa petendi*, las resoluciones del juez del concurso no podrán ser consideradas cosa juzgada material en la vía administrativa. Ahora bien, admitimos que serán pocos los casos en los que se pueda observar la falta de diligencia o la intención dañosa, según el tipo de responsabilidad tributaria que haya de derivarse, cuando haya concurrido la aprobación judicial del acto conflictivo. Por ello se considera que la Administración habrá de fundamentar de modo aún más exhaustivo la inadecuada actuación del administrador concursal cuando este haya gozado del beneplácito judicial.

## Referencias bibliográficas

- Alonso Ortega, J. M. (2016). El onus probandi en los procedimientos tributarios. *Quincena Fiscal*, 18.
- Álvarez Martínez, J. (2004). *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley general tributaria*. Aranzadi.
- Álvarez Martínez, J. (2015). La responsabilidad de los miembros de la administración concursal: régimen jurídico-tributario. En A. Ribes Ribes, *La fiscalidad del concurso de acreedores*. CISS.
- Banacloche Palao, C. (2022). *La responsabilidad tributaria por ocultación de bienes*. CEF.
- Blázquez Lidoy, A. (2004). Obligados tributarios. En *Comentario sistemático de la nueva Ley general tributaria*. CEF.
- Blázquez Lidoy, A. (2018). La problemática concursal de las deudas por delito contra la Hacienda pública. *Anuario de Derecho Concursal*, 44.
- Cazorla Prieto, L. M. (2011). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (11.ª ed.). Aranzadi.
- Díez Picazo y Ponce de León, L. (1999). *Derecho de daños*. Civitas.
- Fernández Pavés, M. J. (2003). Comentarios. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 6.
- Fraile Fernández, R. (2014). *La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores*. Aranzadi.
- Fraile Fernández, R. (2016). *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario*. Dykinson.



- Galán Ruiz, J. (2005). *La responsabilidad tributaria*. Aranzadi.
- Martínez Micó, J. G. (2009). El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones. *Quincena Fiscal*, 22.
- Morral, R. (2017). La derivación de la responsabilidad tributaria a la administración concursal durante la tramitación del concurso de acreedores en liquidación. *Anuario de Derecho Concursal*, 41.
- Navarro Egea, M. (2006). *El responsable tributario*. Iustel.
- Pérez Royo, F. (2012). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (22.ª ed.).
- Prendes Carril, P. (2018). La responsabilidad de los administradores concursales en los supuestos de riesgo. *Aranzadi Doctrinal*, 7.
- Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, M. (2018). La responsabilidad tributaria del administrador concursal y su exigencia temporal. *Diario La Ley*, 9233.
- Zabala Rodríguez Fornos, A. (2008). Título II, capítulo II, srt. 43. En J. M. Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, *Comentarios a la Ley general tributaria*. Aranzadi.

**Rosa Fraile Fernández.** Profesora titular Universidad Rey Juan Carlos, área de derecho financiero y tributario. Un sexenio vivo. Más de 50 publicaciones entre monografías publicadas en editoriales de reconocido prestigio, capítulos de libro y artículos incluidos en revistas indexadas. Participación en congresos y seminarios, como ponente, organizadora o coordinadora. Colaboradora con revistas científicas de la disciplina. Miembro del equipo de investigación en proyectos de investigación de concurrencia competitiva. <https://orcid.org/0000-0003-3389-2714>