

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES: INCIDENCIA DE LAS ÚLTIMAS MODIFICACIONES LEGALES

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2013** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don Francisco MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don Javier SANCHO SEBASTIÁN.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

EXTRACTO

La responsabilidad prevista respecto de los administradores concursales aparece recogida en el artículo 43.1 c) de la LGT de 2003, ya en su redacción original. Sin embargo, el interés suscitado por el contenido de dicho precepto ha ido ganando relevancia de la mano de la crisis económica que afecta a nuestro país. En el presente trabajo se analizan las principales cuestiones que se suscitan al hilo de la aplicación práctica de ese precepto, problemas en muchos casos derivados de los conflictos surgidos entre normas tributarias y concursales. Algunos de estos conflictos se han solventado a través de importantes modificaciones normativas realizadas en los últimos años, aunque otros siguen existiendo. Muestra de ello son las diferentes opiniones que, respecto de temas muy relevantes, se vienen sosteniendo por la Administración Tributaria, de una parte, y la doctrina y jurisprudencia, de otra.

Palabras claves: responsabilidad subsidiaria, concurso de acreedores y administrador concursal.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013

THE SECONDARY LIABILITY OF INSOLVENCY ADMINISTRATOR: THE LAST LEGISLATIVE CHANGES

Pilar Álvarez Barbeito

ABSTRACT

The secondary liability of insolvency administrator is regulated by article 43.1 c) of LGT 2003, since its original version. However, the interest in the content of that provision has grown by the economic crisis in our country. In this paper we analyze the main problems arising from the practical application of this provision. These problems arise, in many cases, by the joint application of tax and insolvency regulations. Some of these conflicts have been resolved through the last legislative changes about this issue. However, other problems remain like those resulting from the different opinions on some issues advocated by the Tax Administration, on one hand, and the doctrine and jurisprudence, on the other.

Keywords: secondary liability, insolvency administrator and insolvency proceedings.

Sumario

- I. Cuestiones introductorias
- II. Principales aspectos de la configuración legal de la responsabilidad de los administradores concursales
 1. Presupuestos necesarios para la exigencia de la responsabilidad
 2. Elementos subjetivos de la responsabilidad
 3. Cuestiones relativas al alcance de la responsabilidad
 4. Aspectos procedimentales de la responsabilidad: matices a la aplicación del beneficio de excusión
- III. Diferenciación entre créditos tributarios concursales y contra la masa
 1. Consideraciones generales
 2. Análisis de supuestos controvertidos: especial relevancia del criterio del devengo como elemento diferenciador
- IV. Principales presupuestos generadores de responsabilidad subsidiaria para los administradores concursales
 1. Incumplimiento de las nuevas obligaciones de comunicación telemática con la Agencia Tributaria
 2. Incumplimientos relacionados con la formación e inventario de la masa activa: especial atención al ejercicio de acciones de reintegración respecto de acuerdos de refinanciación
 3. Irregularidades cometidas en la determinación de la masa pasiva
 4. Otras irregularidades susceptibles de generar responsabilidad

Bibliografía

I. CUESTIONES INTRODUCTORIAS

La responsabilidad específicamente prevista respecto de los administradores concursales aparece recogida en el artículo 43.1 c) de la Ley General Tributaria (LGT) de 2003, ya en su redacción original. No obstante lo anterior, lo cierto es que el interés por la misma ha crecido en los últimos años, debido al incremento sustancial de los concursos de acreedores ocasionados por la situación económica por la que atraviesa nuestro país. Evidentemente, la Administración Tributaria no es ajena a esta realidad y ese es el motivo de que en los últimos años haya incrementado su interés por controlar de una forma más exhaustiva tanto las distintas fases de los procesos concursales, como a los sujetos que intervienen en los mismos.

La toma de posición de la Hacienda Pública en ese sentido es evidente a la vista de los Planes de Control Tributario de los últimos años. Así, aunque ya desde 2005 es posible encontrar referencias a la necesidad de controlar los citados aspectos, es sobre todo desde 2011 cuando la Administración Tributaria muestra una posición más beligerante respecto de estas cuestiones. En ese sentido, la Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013¹, en la misma línea que los dos anteriores, dedica un apartado específico al «control de procesos concursales», señalando las pautas que deben marcar el quehacer los órganos de gestión e inspección en la lucha contra el fraude fiscal en ese ámbito. Pues bien, entre ellas se alude expresamente a la necesidad de intensificar el control de la «responsabilidad de los administradores concursales», materia objeto de análisis en las siguientes páginas.

Así las cosas, los administradores concursales deberán atender a las consecuencias que de su actuación pueden derivarse, no solo en el plano civil y penal, sino también desde la perspectiva específicamente tributaria. En ese sentido, cuando el acreedor afectado por una conducta irregular del administrador concursal sea la Hacienda Pública, la LGT [art. 43.1 c)] le ofrece un instrumento de garantía adicional para exigir de aquel una responsabilidad cuya finalidad no es otra que la de lograr la efectividad de la función recaudatoria que la Administración Tributaria tiene encomendada.

En ese contexto han de enmarcarse las consecuencias que desde la óptica tributaria pueden desencadenarse en el curso de un proceso concursal para el sujeto que haya sido designado como administrador concursal de una entidad afectada por esa situación.

¹ Vid. BOE, n.º 61, de 12 de marzo de 2013, págs. 19.134 a 19.152.

II. PRINCIPALES ASPECTOS DE LA CONFIGURACIÓN LEGAL DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES

Como se ha señalado, es el artículo 43.1 c) de la LGT de 2003 el que contempla la responsabilidad específica de este tipo de sujetos, calificando concretamente como responsables subsidiarios a «Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración».

Así pues, en este precepto se alude a una responsabilidad similar a la que hacía referencia el artículo 40.2 de la LGT de 1963, que calificaba del mismo modo la responsabilidad que entonces era exigible a «los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concurso, sociedades y Entidades en general». No obstante lo anterior, entre ambos preceptos hay algunas diferencias reseñables que han de ser tenidas en cuenta a la hora de determinar los elementos que configuran actualmente la responsabilidad de los administradores concursales.

1. PRESUPUESTOS NECESARIOS PARA LA EXIGENCIA DE LA RESPONSABILIDAD

Con relación a las aludidas diferencias ha de destacarse, en primer lugar, el hecho de que mientras el referido precepto de la LGT de 1963 anudaba la responsabilidad de tales sujetos al hecho de que pudiera apreciarse «negligencia o mala fe» en la realización de las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de sus obligaciones tributarias, el actual artículo 43.1 c) de la LGT ha prescindido de tal exigencia. Esta modificación, como ha señalado la doctrina², no debe interpretarse en ningún caso como sinónimo de una responsabilidad de corte objetivo para los administradores concursales³. Antes al contrario, y en una primera aproximación a esta cuestión, la aludida modificación debe entenderse como un intento por acercar la diligencia que se exigirá a estos sujetos en el desempeño de las gestiones necesarias para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas en relación con la persona o entidad concursal-

² Vid. ROZAS VALDÉS, J. A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores*, CEU, Barcelona, 2009, pág. 15; VARONA ALABERN, J. E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 8, 2006, págs. 163 y ss.

³ En contra de esta posición se manifestó CHECA GONZÁLEZ, C.: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 5, 2003, pág. 23, afirmando que la responsabilidad subsidiaria «va a pasar a ser de carácter objetivo, sin necesidad, por tanto, de la concurrencia de elemento culposo alguno, en el obrar de las personas mencionadas, para que la citada responsabilidad se declare».

da, a la diligencia que en el ámbito mercantil se viene entendiendo como exigible al común de los administradores⁴.

Por tanto, solo cuando pueda apreciarse desatención o conducta irregular en la actuación del administrador concursal, podrá generarse una responsabilidad de corte tributario para estos sujetos, extremos que habrán de valorarse también a la vista del nivel de participación o intervención que el administrador concursal tenga atribuido en relación con la actividad del concursado⁵. Ahora bien, evidentemente ello será así cuando se den el resto de las condiciones que necesariamente deben concurrir para que proceda dicha exigencia. En ese sentido, ha de poder constatarse la existencia de un daño para la Administración Tributaria, traducido en la falta de cobro de su crédito frente al concursado ya que, de forma similar a lo que ocurre con la responsabilidad de carácter civil contemplada en el artículo 36 de la Ley Concursal (LC), sin daño no hay responsabilidad, aun cuando pudiera constatarse la existencia de conducta irregular en la gestión del administrador concursal⁶. A mayor abundamiento, y teniendo en cuenta que el artículo 43.1 c) de la LGT condiciona la existencia de la responsabilidad al hecho de que las conductas causantes del daño sean «imputables a los respectivos obligados tributarios», debe existir siempre un nexo causal entre las referidas situaciones que permita apreciar con claridad la relación entre la concreta conducta del administrador concursal y el daño provocado a consecuencia de la misma (causa-efecto), relación o nexo cuya prueba incumbe a la Administración Tributaria.

En ese sentido, el acto administrativo en el que se declare la responsabilidad subsidiaria de un administrador concursal debe incluir una motivación de las razones que han conducido a la Administración a dictar tal acto administrativo, con expresa referencia a la conducta concreta de ese sujeto y su relación con el daño causado a la Hacienda Pública, no siendo suficiente para cumplir tal requisito que la Administración se limite a incluir en el aludido acto administrativo una referencia a «expresiones estereotipadas y genéricas»⁷.

⁴ Entre otros, MORRAL SOLDEVILLA, R.: «Comentario al artículo 35 LC», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley Concursal*, T. I, Bosch, Barcelona, 2004, págs. 391; ZUMAQUERO GIL, L.: «La responsabilidad civil de los administradores concursales», *In Dret*, n.º 1, 2013, págs. 11 a 15.

⁵ ZUMAQUERO GIL, L.: «La responsabilidad civil de los administradores concursales», *op. cit.*, pág. 24, señala: «Parece claro que los posibles supuestos de falta de diligencia variarán dependiendo de si la labor del administrador concursal es de intervención o de sustitución de la persona del deudor, teniendo en cuenta que los deberes a desempeñar son distintos, siendo en el primer caso el de vigilar la administración que otro realiza de un patrimonio, y en el segundo, la propia administración de un patrimonio».

⁶ En ese sentido resulta interesante la STS de 21 de mayo de 2012 (RJ 2012/6537), así como el voto particular del Magistrado Ignacio Sánchez Gargallo, en torno a las condiciones que deben concurrir en la conducta del administrador para que pueda exigirsele responsabilidad en aquellos casos en los que el concurso se califique como culpable.

⁷ En ese sentido, y a partir de la STC de 27 de marzo de 2006 (RTC 2006, 85), nuestros tribunales vienen manteniendo respecto de los liquidadores, cuya responsabilidad se regula conjuntamente con la de los administradores concursales, «que no puede considerarse suficiente la mera indicación de su condición de liquidador en un determinado momento y la referencia genérica a las obligaciones de diligencia propias de los liquidadores, ni tampoco puede considerarse suficiente la mera expresión del hecho que se atribuye a la sociedad, consistente en no haber ingresado las cuotas

Además de lo anterior, en ese contexto habrá que atender a aspectos tales como, por ejemplo, el «efecto convalidatorio que la intervención o aprobación judicial puede tener respecto de la conducta de estos administradores (...) y también a la posible imputación del perjuicio fiscal a la propia Hacienda Pública, por falta de diligencia en el ejercicio de sus derechos y acciones»⁸. Compartimos aquí la opinión manifestada por la doctrina mercantilista en virtud de la cual, cuando la actuación del administrador concursal de la cual se haya derivado un daño esté precedida y avalada por la correspondiente autorización judicial en ese sentido, «esta autorización previa por el juez del concurso, en los casos en que deba tener lugar, debe ser entendida como una presunción de que el administrador concursal ha actuado diligentemente»⁹.

Por otra parte, y en relación con el segundo de los supuestos mencionados, ha de tenerse en cuenta que la Administración Tributaria no podrá exigir responsabilidad al administrador concursal por un daño que ella misma pudiera haber provocado al no ejercitar en tiempo y forma sus acciones en alguna de las fases del desarrollo del concurso, extremo que desarrollaremos más adelante al hilo del comentario de algunos supuestos concretos que en este sentido se han planteado en la práctica.

2. ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA RESPONSABILIDAD

Analizados los presupuestos para la viabilidad de la exigencia de responsabilidad a los administradores concursales, es necesario hacer una referencia al elemento subjetivo de la misma centrado en lo que el artículo 43.1 c) de la LGT denomina «integrantes de la administración concursal», a los que se limita el objeto de nuestro estudio.

En ese sentido, el análisis de la referencia que la LGT hace a los «integrantes de la administración concursal» ha de examinarse ahora a la vista de las novedades introducidas por la Ley 38/2011¹⁰, en virtud de la cual se modificó la LC y a tenor de la cual, como regla general, la ad-

devengadas en un determinado momento» (STSJ de Madrid, de 29 noviembre de 2012 (JT 2012/1349). En el mismo sentido, la STSJ de Cataluña de 14 de abril de 2005, JUR 2005/123080, señalaba que «todo ello debe estar presente en la motivación del acto de declaración de responsabilidad, motivación que no es otra cosa que la exteriorización de las causas del acto concreto y que deviene siempre obligatoria en los actos y resoluciones que limiten derechos o intereses legítimos y alcanza su fundamento en los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y tutela judicial efectiva, pues solo así se procederá adecuadamente a la revisión de los actos administrativos».

⁸ ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A.: «Comentarios al artículo 43 de la LGT: Los responsables subsidiarios», *Grandes Tratados*, Aranzadi, 2008 (BIB 2008/3390), pág. 331. Sobre esta cuestión *vid.*, FONSECA CAPDEVILLA, E.: «Efectos de la declaración del concurso: efectos fiscales», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley Concursal*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 421.

⁹ ZUMAQUERO GIL, L.: «La responsabilidad civil de los administradores concursales», *op. cit.*, pág. 20. La misma conclusión se desprende de las palabras de VARONA, J. E. y ARRANZ, C.: «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 8, 2006, pág. 172.

¹⁰ Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

ministración concursal ya no estará integrada por tres miembros, como sucedía antes, sino por un único sujeto que debe reunir los requisitos establecidos al efecto en la legislación concursal¹¹.

De acuerdo con lo anterior podría pensarse que el legislador tributario podría haber modificado el tenor literal del artículo 43.1 c) de la LGT para introducir una referencia, en singular, al administrador concursal. No obstante lo anterior, lo cierto es que, aun constituyendo la aludida modificación la regla general, existen supuestos en los que, por diferentes motivos, como es el caso de que el concurso tenga una «especial trascendencia» (art. 27 LC), pueda designarse a otro administrador concursal. En esos casos no parece que pueda plantearse duda alguna de que a ambos sujetos les alcanzaría la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 c) de la LGT.

Ahora bien, más complicaciones plantea resolver si la responsabilidad recogida en tal precepto podrá alcanzar también a los llamados auxiliares delegados. Estos sujetos, de acuerdo con la LC, serán designados en la mayoría de los casos directamente por administrador concursal que requiere su ayuda (aunque en ocasiones su nombramiento lo realice el juez), siendo aquel, además, quien le retribuya por sus servicios¹².

En el ámbito de la responsabilidad civil, y a la vista del artículo 36 de la LC, la cuestión, en principio, se resuelve de forma clara, al señalar que «Los administradores concursales y los auxiliares delegados responderán frente al deudor y frente a los acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la Ley o realizados sin la debida diligencia». Así pues, se menciona expresamente la posibilidad de que los auxiliares delegados sean considerados responsables, responsabilidad que compartirán de forma solidaria con los administradores concursales, salvo que estos últimos puedan probar que han empleado toda la diligencia debida para prevenir o evitar el daño.

Sin embargo, desde el punto de vista estrictamente tributario, la cuestión no está resuelta, inclinándose la mayor parte de la doctrina que se ha manifestado a este respecto en el sentido de excluir a los auxiliares delegados de la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 c) de la LGT¹³.

En defensa de esa posición pueden barajarse varios argumentos. Así, en primer lugar, no hay que olvidar la relación que usualmente une al administrador concursal y el auxiliar delegado que este pueda haber designado, relación basada, en principio, en la confianza y en un deber del delegante (administrador concursal) de vigilar las actuaciones que realice la persona en la que ha

¹¹ Vid. VÉLEZ NOGUERUELA, J. L.: «La administración concursal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 3, 2012 (BIB 2012/954).

¹² ZUMAQUERO GIL, L.: «La responsabilidad civil de los administradores concursales», *op. cit.*, pág. 8.

¹³ En ese sentido VALERO LOZANO, N.: *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, La Ley, Madrid, 2007, págs. 11-112, considera que de acuerdo con el tenor literal de la LGT los auxiliares delegados quedarán extramuros de la responsabilidad que nos ocupa, aun cuando el autor considera que ello es consecuencia de una deficiencia legislativa heredada de la LGT anterior.

delegado funciones (auxiliar delegado)¹⁴. Pues bien, teniendo esto en cuenta y, por otro lado, las especiales características de la responsabilidad tributaria, en cuanto prerrogativa en manos de la Administración en virtud de la cual esta podrá exigir el pago de una deuda tributaria a una persona diferente a la que manifiesta la capacidad económica de la que deriva tal obligación, la mayor parte de la doctrina tributarista se inclina por negar la extensión de la responsabilidad tributaria más allá de lo que estrictamente ha de entenderse por «administración concursal» que, en la actualidad, y a tenor del artículo 27 de la LC, está integrada como regla general por un «único miembro», el administrador concursal¹⁵.

De esta forma, la responsabilidad que desde la óptica tributaria pudiera corresponderse con el perjuicio causado a la Hacienda Pública por acciones u omisiones del auxiliar delegado, será asumida por el administrador concursal, que tiene sobre él un deber de vigilancia derivado de la relación de «delegación» que media entre ambos. Lo que no parece que pueda negarse es la posibilidad de que este pueda iniciar por vía civil las acciones necesarias para resarcirse frente a aquel, por las circunstancias ya señaladas¹⁶.

3. CUESTIONES RELATIVAS AL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD

3.A. Incidencia del momento del devengo de las obligaciones tributarias objeto de la responsabilidad

Fruto también de la comparativa entre el actual artículo 43.1 c) de la LGT y el artículo 40.2 de la Ley de 1963, es fácil apreciar otra modificación relevante que incide directamente sobre el alcance de la responsabilidad que habrán de asumir los administradores concursales. Así, mientras ese último precepto se refería únicamente a la posible exigencia de responsabilidad respecto de las obligaciones tributarias devengadas «antes» del concurso o quiebra, la responsabilidad actualmente prevista para los administradores concursales alcanza a aquellas obligaciones tributarias, pero ahora también, además, a las devengadas posteriormente a tales situaciones.

¹⁴ Vid. TIRADO, I.: «Auxiliares delegados», en la obra colectiva VV. AA. *Comentario a la Ley Concursal I*, Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, pág. 659.

¹⁵ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *RCyT*, CEF, n.º 255, 2004, pág. 43; VARONA ALABERN, J. E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *op. cit.*, pág. 170; IÑIGUEZ, P.: «La responsabilidad de los administradores concursales», *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana*, 2006, pág. 19; MUÑOZ VILLAREAL, A.: «La responsabilidad tributaria de los síndicos, liquidadores, administradores concursales y auxiliares delegados», *RJUAM*, n.º 23, 2011-I, pág. 50; MUÑOZ VILLAREAL, A.: «La responsabilidad tributaria de la administración concursal», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 25, 2012, págs. 260 y ss.

¹⁶ Vid. VARONA ALABERN, J. E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *op. cit.*, pág. 170.

A ambos tipos de obligaciones se refiere expresamente el legislador, y lo hace de forma separada, estipulando diferencias relevantes en cuanto al alcance de la responsabilidad exigible en cada caso a los administradores concursales. En ese sentido, mientras que respecto de las obligaciones tributarias devengadas antes del auto declarativo del concurso el administrador concursal podrá acabar respondiendo con carácter subsidiario, sin que dicha responsabilidad alcance a las sanciones, para el caso de que las citadas obligaciones se devengasen tras el inicio del proceso concursal el legislador fiscal prevé un plus de responsabilidad. En ese sentido, el segundo inciso del artículo 43.1 c) de la LGT les atribuye en esos casos, y siempre que el administrador concursal realice funciones propias de un administrador social, la misma responsabilidad que la LGT prevé para estos, extremo que, como veremos seguidamente, puede traducirse, entre otras cuestiones, en la posibilidad de exigir al administrador concursal también el abono de las sanciones que correspondan.

Ciertamente, el tenor literal del artículo 43.1 c) de la LGT, estableciendo la aludida diferenciación, guarda un paralelismo evidente con la clasificación que el artículo 84 de la LC realiza entre los créditos concursales (surgidos antes del concurso), y aquellos otros que tendrán la calificación de créditos contra la masa (originados tras el inicio del concurso).

Pues bien, al alcance de la responsabilidad en ambos casos nos referimos a continuación, comenzando por el análisis de la más gravosa de ellas, esto es, la que podrán asumir respecto de los créditos contra la masa. La razón de que hayamos invertido el orden establecido en el artículo 43.1 c) de la LGT a la hora de analizar los dos presupuestos de responsabilidad allí establecidos, no es otra, como veremos, que evitar reiteraciones.

a) Responsabilidad respecto de obligaciones tributarias devengadas tras la declaración de concurso: créditos contra la masa

La derivación de responsabilidad respecto de los aludidos créditos contra la masa devengados, por tanto, tras la apertura del proceso concursal, tiene por objeto garantizar el cobro de aquellas obligaciones tributarias que puedan surgir tanto como consecuencia de la gestión del mismo como de la continuidad de la actividad propia del concursado mientras dura esa situación. Ciertamente, si se repara en el hecho de que la existencia de una actividad económica genera siempre obligaciones de carácter tributario, no será difícil pensar, durante el concurso, en el devengo de tributos como el IBI; el IVTM; el IVA, tanto respecto de operaciones propias de la actividad económica del concursado como de aquellas realizadas con el fin de satisfacer los créditos concursales, como puede ser el caso de las transmisiones de inmuebles; o el devengo de obligaciones generadas por las retenciones practicadas, por ejemplo, a los trabajadores de la entidad de que se trate.

Pues bien, respecto de esas obligaciones tributarias pueden terminar respondiendo los administradores concursales, de forma subsidiaria, por las acciones u omisiones que puedan atribuírseles y en virtud de las cuales la Administración Tributaria haya experimentado un perjuicio traducido en la falta de cobro de los referidos créditos detentados frente a la entidad concursada.

No obstante lo anterior, el 43.1 c) de la LGT introduce un plus de responsabilidad respecto de los administradores concursales con referencia expresa a los créditos contra la masa, prevista para aquellos casos en los que tales sujetos tengan atribuidas funciones de administración. Así pues, cuando la entidad concursada no esté meramente intervenida, sino que se halle suspendida en sus funciones de administración, que en ese caso asume el administrador concursal, la LGT prevé que la Administración pueda exigir de estos, siempre que concurren los presupuestos para ello, una responsabilidad similar a la que se contempla en el citado texto legal para los administradores sociales con inclusión, en el caso de que la entidad continúe desarrollando su actividad, de las sanciones.

Así pues, presuponiendo que la concursada prosiga con su actividad, los administradores concursales pueden terminar asumiendo la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 a) de la LGT, precepto en el que el legislador contempla una responsabilidad subsidiaria, que alcanza a las sanciones, para administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas infractoras¹⁷. En este caso la responsabilidad tampoco se establece con carácter objetivo, toda vez que su exigencia se anuda a una serie de comportamientos activos u omisivos que, al menos de forma indirecta, han provocado o, si se prefiere, no han impedido pudiendo hacerlo, la comisión de la infracción imputable a la persona jurídica. En ese sentido el legislador se refiere al hecho de que los administradores sociales «no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», «hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan», o «hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones». Pues bien, en esa situación, la responsabilidad que podría exigirse al administrador concursal sería, por tanto, de carácter subsidiario con inclusión de las sanciones.

Ahora bien, el artículo 43.1 a) de la LGT, al que acabamos de referirnos, comienza señalando que la responsabilidad exigible será la anteriormente descrita, «sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley», precepto en el que se establece la responsabilidad, en esta ocasión de carácter solidario, alcanzando también a las sanciones, para aquellos sujetos que «sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria». De acuerdo con lo anterior, cuando el administrador concursal haya de responder por un crédito contra la masa, y siempre que desarrolle las funciones de administración social, podrá llegar a comunicársele un acto de derivación de responsabilidad de carácter solidario, extremo que será posible cuando la Administración Tributaria aprecie, y pueda motivar, que dicho sujeto ha realizado las conductas previstas en el artículo 43.1 a) colaborando de forma «activa» en la comisión de la infracciones imputables a la entidad concursada.

Ciertamente, el deslinde entre ambos tipos de responsabilidad respecto de los administradores sociales y, por ende, también respecto de los concursales cuando asumen las funciones de aquellos, radicará en la identificación de la conducta «activa» que debe concurrir para que proceda derivar

¹⁷ Entre otros, FERNANDO AMOR, J. A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, Bosch, 2005, págs. 58 y ss.; MARTÍNEZ MICÓ, J. G.: «El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones», *Quincena Fiscal*, n.º 22, 2009 (BIB 2009/1839).

responsabilidad de carácter solidario. Tal y como ha señalado la doctrina, parece que la diferenciación debe centrarse en dilucidar si se está ante una conducta omisiva, de dejación de funciones, que acarrearía una responsabilidad de corte subsidiario, o si del quehacer del administrador se infiere una participación activa en la comisión de la infracción por ejemplo, a través de la deducción de facturas falsas por la entidad¹⁸. Como ya puede intuirse, y así se desprende de la jurisprudencia existente sobre esta cuestión, el deslinde entre ambos tipos de actuación y, por tanto, entre las dos clases de responsabilidad tributaria mencionadas, no es, ni muchos menos, una tarea sencilla¹⁹.

b) Responsabilidad respecto de obligaciones tributarias devengadas antes de la declaración de concurso: créditos concursales

Más sencilla se plantea la cuestión cuando la responsabilidad exigida a los administradores concursales se anuda a una obligación tributaria devengada antes de la declaración de concurso en cuyo caso, como ya señalamos, el alcance de la misma no se extiende a las sanciones. Se tratará, por tanto, de un supuesto general de responsabilidad subsidiaria.

No obstante lo anterior, cuando hablamos de créditos concursales, y por tanto devengados antes del inicio del concurso, ha de plantearse la posible compatibilidad de la responsabilidad que proceda derivar al administrador concursal, con la responsabilidad que pudiera corresponder a los administradores sociales por las irregularidades cometidas en tanto estuvieron al frente de la entidad. De estas irregularidades, traducidas en acciones u omisiones generadoras de infracciones tributarias imputables a la entidad por ellos representada, pueden derivarse obligaciones tributarias incumplidas respecto de las cuales el administrador concursal puede actuar, igualmente, de forma irregular, extremo que podrá conllevar la exigencia de responsabilidad también para él.

En realidad, se trata de dos responsabilidades que, aun pudiendo tener el mismo origen, cuentan con diferentes presupuestos de hecho generadores de responsabilidad y, por supuesto, afectan a sujetos distintos.

Por lo que respecta a la responsabilidad exigible a los administradores sociales ex artículo 43.1 a) de la LGT, ya hemos visto que los mismos responderán, generalmente, de forma subsidiaria por aquellas acciones u omisiones que pudieran provocar la comisión de una infracción tributaria imputable a la persona jurídica a la que representen, alcanzando en ese caso la responsabilidad a las sanciones.

Además, y como también se ha puesto ya de manifiesto en el apartado anterior, puede darse el caso de que esos administradores sociales terminen siendo considerados responsables solida-

¹⁸ Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo I, Tirant lo Blanch, 2012, pág. 491.

¹⁹ Véase el razonamiento esgrimido al respecto en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de 22 de septiembre de 2010 (JUR 2010/401198).

rios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42.1 a) de la LGT, en aquellos casos en los que se considere que su colaboración en la comisión de la infracción es activa y no consecuencia de una mera dejación de funciones.

Pues bien, en ambos supuestos la concurrencia de la responsabilidad del administrador concursal, con la que pueda exigirse a los administradores sociales, tendrá consecuencias relevantes para el primero.

Así, en el caso de que la responsabilidad que se exija al administrador social sea subsidiaria, enmarcada en el apartado a) del artículo 43.1 de la LGT, estaríamos antes dos responsables subsidiarios a los que no resulta de aplicación la regla de la solidaridad prevista en el artículo 35.6 de la LGT, ya que no responderían por el mismo presupuesto de hecho. Pues bien, en este caso la LGT no establece un orden para dirigirse primero frente a uno u otro, con el inconveniente de que si la Administración optase por exigir responsabilidad al administrador concursal en primer término, este solo tiene derecho a repetir frente al deudor principal (entidad concursada), y no frente al administrador social (responsable subsidiario)²⁰.

Por otro lado, si a la administración social se le exige responsabilidad solidaria, en los términos ya expuestos, ello podría beneficiar al concursal, toda vez que el carácter subsidiario de su responsabilidad respecto de los créditos concursales implica que tenga que existir declaración de fallido, no solo frente al deudor principal, sino también frente a sus responsables solidarios.

3.B. El alcance objetivo de la responsabilidad del administrador concursal

Tal y como se desprende de todo lo anterior, en función de la calificación que haya de otorgarse al crédito tributario que la Administración Tributaria pudiera dejar de cobrar, provocada por una conducta irregular del administrador concursal, aquella podría requerir de este una responsabilidad que, según los casos, puede ser subsidiaria, incluyendo o no las sanciones de acuerdo con los requisitos previstos para ambos supuestos, e incluso llegar a tener carácter solidario.

Pues bien, aclarada esta cuestión es necesario hacer referencia a otro aspecto relativo al alcance de la responsabilidad de los administradores concursales, en su vertiente objetiva, análisis este que debe realizarse partiendo de una diferencia importante existente en ese sentido entre el tenor literal del artículo 43.1 c) y el artículo 41, ambos de la LGT. En ese sentido, mientras que en este último precepto, encargado de regular los aspectos generales de los responsables tributarios, se señala que «la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario», extremo que excluiría la exigencia de obligaciones como las generadas por intereses o recargos, como el de apremio, el artículo 43.1 c) de la LGT relaciona la responsabi-

²⁰ CRUZ AMORÓS, M.: «Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios», en la obra colectiva VV. AA.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 203.

lidad de los administradores concursales con las «obligaciones tributarias devengadas», antes o tras la apertura del concurso.

La utilización de la expresión «obligaciones tributarias devengadas», más amplia que la empleada por el legislador con carácter general en el artículo 41 de la LGT, consideramos que abre la puerta a la posibilidad de exigir al administrador concursal responsabilidad por posibles obligaciones accesorias que puedan haberse generado junto con las obligaciones principales del concursado, como es el caso de los mencionados recargos e intereses²¹. En esa línea y respecto de los liquidadores, a los que también se aplica la responsabilidad que comentamos, sentencias como la del TSJ de Galicia de 14 de octubre de 2010²², señalan que el «artículo 43.1 c) de la LGT 2003 no impide que se incorpore a la responsabilidad del liquidador los recargos e intereses de obligaciones anteriores».

En ese sentido, si el administrador concursal deja de incluir en la lista de acreedores un crédito tributario por intereses o recargos devengados antes del inicio del concurso, siempre y cuando la Administración haya hecho valer en tiempo y forma su condición de acreedora respecto de esas partidas presentando la oportuna certificación administrativa, no parece que pueda dudarse de que se den las condiciones para exigir responsabilidad tributaria al administrador concursal, siempre que ese sea el motivo del perjuicio económico experimentado por la Hacienda Pública. De igual modo, cuando tales obligaciones de carácter accesorio se generen respecto de un crédito contra la masa no abonado a su vencimiento debido a una actuación irregular del administrador concursal, consideramos que también en ese caso podría derivarse para él responsabilidad si a su quehacer se debe la falta de cobro por parte de la Administración.

A mayor abundamiento ha de repararse en otro elemento diferencial relativo al alcance de la responsabilidad de los administradores concursales respecto de la regla general establecida en la LGT en ese sentido. Nos referimos a la posibilidad de que tales sujetos puedan tener que hacerse cargo no solo de obligaciones materiales del deudor principal, como sucede generalmente con los supuestos de responsabilidad tributaria previstos en la LGT, sino también de obligaciones formales de aquel.

Es decir, por regla general, el hecho de que el legislador prevea la responsabilidad respecto de «la totalidad de la deuda tributaria (...)» ha sido interpretado tradicionalmente como sinónimo de que el alcance de la misma se limita al cumplimiento de obligaciones materiales quedando al margen, por tanto, las de carácter formal²³. No obstante lo anterior, cuando la responsabilidad se exija de quien tiene la condición de administrador concursal este extremo ha de matizarse, y ello a la luz de las exigencias que tanto la normativa tributaria como la legislación concursal han

²¹ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 7.

²² JUR/2010/413640.

²³ GALÁN RUIZ, J.: *La responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005, págs. 67-68.

introducido al respecto. En ese sentido, y aun cuando estos extremos serán analizados más detenidamente en apartados posteriores de este trabajo, podemos reparar, a modo de ejemplo, en algunas de las exigencias de carácter formal que podrán exigirse directamente del administrador concursal y que afectan a obligaciones formales de carácter tributario exigibles a la entidad concursada²⁴. Así se desprende, v. gr., de preceptos como el artículo 99.3 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), introduciendo la obligación para la administración concursal de rectificar declaraciones-liquidaciones con el fin de aplicar las nuevas exigencias que afectan a la deducción de cuotas de IVA soportadas por entidades concursadas; o en la previsión introducida en el artículo 86.3 de la LC por la Ley 38/2011, estableciendo que cuando «no se hubiera presentado alguna declaración o autoliquidación que sea precisa para la determinación de un crédito de Derecho Público o de los trabajadores, deberá cumplimentarse por el concursado en caso de intervención o, en su caso, por la administración concursal cuando no lo realice el concursado o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición».

Aunque, insistimos, aspectos como los relacionados serán desarrollados más adelante, son una muestra de los matices con los que debe interpretarse el alcance de la responsabilidad cuando su destinatario es un administrador concursal.

4. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA RESPONSABILIDAD: MATICES A LA APLICACIÓN DEL BENEFICIO DE EXCUSIÓN

Analizados los principales aspectos objetivos y subjetivos de la responsabilidad de los administradores concursales, resta hacer una referencia al procedimiento para que la Hacienda Pública pueda declararla, extremo en principio común al resto de los supuestos de responsabilidad subsidiaria previstos en la LGT y contemplado con carácter general en el artículo 41.5 de la LGT, en el que se incluye la expresa remisión a los preceptos legales que regulan tal procedimiento. Como es sabido, de la lectura conjunta de todos ellos se desprende que la exigencia de responsabilidad implica siempre la derivación de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se determine la responsabilidad y el alcance de la misma, acto administrativo que en los supuestos de responsabilidad subsidiaria exige la previa declaración de fallido o insolvencia del deudor principal y, en su caso, de sus responsables solidarios.

Es precisamente respecto de ese último aspecto donde se plantean cuestiones relevantes respecto de la aplicación práctica del llamado beneficio de excusión cuando los responsables subsidiarios tienen la condición de administradores concursales, dudas que se generan, especialmente, como consecuencia de la interacción en este caso de las normas tributarias que prevén dicho beneficio con algunos preceptos de la LC.

²⁴ ORDIZ FUENTES, M. C.: «Fiscalidad y Concurso», en la obra colectiva VV. AA.: *El concurso de acreedores. Adaptado a la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal*, La Ley, Madrid, 2012, págs. 761-762.

Esto es, siguiendo las reglas generales por las que se rige el procedimiento para declarar la responsabilidad tributaria, cuando la misma tiene carácter subsidiario, como es este caso, la Administración solo podrá dictar acto de derivación de responsabilidad cuando haya declarado fallidos o insolventes a los deudores principales (el concursado en este caso), y a los responsables solidarios de estos, si los hubiere. En este orden de cosas, desde el punto de vista del Derecho tributario lo anterior exige, generalmente, la puesta en marcha de un procedimiento de apremio frente a los deudores principales o, en su caso, sus responsables solidarios, que habrá de terminar con una declaración de insolvencia para que quepa la aludida derivación de responsabilidad.

Pues bien, cuando el responsable subsidiario lo es de una entidad concursada se plantean dudas, derivadas fundamentalmente de la forma en la que debe conjugarse dicha exigencia con la regulación que del proceso concursal se realiza en la LC. En ese sentido y prescindiendo de regulaciones anteriores²⁵, hemos de centrar la atención en el artículo 55 de la LC, dedicado a regular las «ejecuciones y apremios» en el desarrollo de un concurso de acreedores y cuya redacción actual responde a las modificaciones introducidas como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 38/2011.

En ese sentido, y por lo que respecta a los apremios de carácter tributario, cabe deducir del artículo 55 de la LC que, declarado el concurso, aquellos no podrán iniciarse con carácter general, pudiendo continuar, hasta la aprobación del plan de liquidación, únicamente los procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo con anterioridad a la fecha de declaración del concurso²⁶, y siempre que se cumplan determinadas exigencias legales²⁷.

²⁵ Vid. SÁNCHEZ PINO, A. J.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2004.

²⁶ En este sentido, y como consecuencia de la modificación operada al respecto por la Ley 38/2011, la fecha a tener en cuenta para que sea posible continuar con los apremios administrativos una vez iniciado el concurso será la de la diligencia de embargo, retomando así el criterio anterior a la entrada en vigor de la LC, norma esta última que había sustituido la referencia a la diligencia de embargo por la de la providencia de apremio. Para analizar la evolución de esta cuestión pueden consultarse, SÁNCHEZ PINO, «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *op. cit.*, págs. 16 y ss.; VILLAR EZCURRA, M.: «La reforma concursal y los créditos tributarios», *Quincena Fiscal* n.º 4, 2012 (BIB 2012/262); ARGENTE ÁLVAREZ, J.; BERTRÁN GIRÓN, F. y MELLADO BENAVENTE, F.: *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*, Wolters Kluwer, 2012, págs. 171 y ss. Sin embargo, incluso antes de esta modificación, alguna sentencia, como la del Juzgado Mercantil de Madrid, de 15 de febrero de 2010 (AC 2010/1307), venía exigiendo el embargo de bienes, y no solo la providencia de apremio, para decidir sobre la preferencia de la ejecución administrativa.

²⁷ En ese sentido, la LC señala que ello será posible «siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor». Así pues, durante la fase común del concurso podrá seguirse la «ejecución separada» de los bienes del concursado sobre los que se hubiera dictado diligencia de embargo antes del auto declarativo de concurso, pero ello siempre que la Administración Tributaria cumpla con la obligación de dirigirse necesariamente al órgano jurisdiccional del concurso a fin de que decida si los bienes o derechos específicos que van a ser objeto del embargo resultan necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. [Vid. LÓPEZ DÍAZ, A.: «Sobre la necesidad de pronunciamiento del juez del concurso para la prosecución de los apremios preferentes», *Quincena Fiscal*, n.º 13, 2010 (BIB 2010/1297)].

De acuerdo con lo anterior se plantea una cuestión obvia, esto es, la derivación de responsabilidad subsidiaria debe ir precedida de un procedimiento de apremio seguido frente al concursado con resultado de insolvencia o fallido, pero en virtud de la LC tal procedimiento no puede iniciarse declarado el concurso, bien es cierto que con alguna excepción.

Ante las dudas que genera esta situación la solución propuesta por la doctrina no ha sido unánime. Así, se ha defendido que en estos casos no sería necesario iniciar un apremio frente al deudor principal, toda vez que la declaración de concurso es presupuesto suficiente para que se declare un crédito como fallido y, a su deudor, como insolvente, siendo procedente entonces la derivación de responsabilidad frente al administrador concursal cuando pueda constatarse el daño para la Hacienda Pública provocado por la conducta irregular de aquel.

A nuestro juicio, esta posición es perfectamente defendible en algunos casos, bien es cierto que matizada, ya que no siempre que se abre un concurso ha de presuponerse que los créditos de los acreedores quedarán finalmente insatisfechos, debiendo esperarse en muchos casos a la finalización del mismo para saber si esa situación se producirá. Y es que no puede olvidarse que sin daño, traducido en la ausencia de cobro por parte de la Administración Tributaria, no hay responsabilidad, aun cuando pueda apreciarse alguna irregularidad en el quehacer del administrador concursal.

Así pues, a nuestro entender, tal posición doctrinal podrá defenderse y aplicarse desde el momento en que puede constatarse la aludida conducta unida al perjuicio económico para la Hacienda Pública, extremo que en algunos casos puede conocerse ya en fases previas a la finalización propiamente dicha del concurso²⁸. En estos casos consideramos que defender la puesta en marcha y finalización de un apremio frente al concursado no hará más que incrementar la cantidad adeudada por este y retrasar, sin razón, la entrada del responsable en el ámbito de los obligados tributarios.

En apoyo de la postura mencionada puede traerse a colación el tenor literal del artículo 61 del Reglamento General de Recaudación (RGR) en el que, si bien es cierto que se alude al crédito incobrable como aquel que no se ha hecho efectivo tras un procedimiento de apremio, también se hace referencia al concepto de deudor fallido, definición en este caso referida a «aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del crédito»²⁹. Pues bien, precisamente consideramos que este extremo podrá constatarse, en algunos casos, sin la necesidad de instar y finalizar un procedimiento de apremio frente al deudor. Así, por lo que respecta a los deudores en concurso podría defenderse la opinión propuesta por el aludido sector doctrinal en los casos en que, por ejemplo, del informe de la Administración concursal se infiera inexistencia o insuficiencia clara de masa activa del concursado.

²⁸ En esa línea, GALÁN RUIZ, J.: *La responsabilidad tributaria*, op. cit., 2005, pág. 185.

²⁹ En ese sentido, ORDIZ FUENTES, M. C.: «Fiscalidad y Concurso», op. cit., pág. 753, considera que el concepto de fallido del artículo 61 del RGR posibilita que «la derivación de responsabilidad se inicie, aun cuando el concurso del principal obligado (...) no hubiese concluido, siendo suficiente (...) que resulte evidente que el crédito tributario, que sirve de base para la derivación de responsabilidad no vaya a ser satisfecho».

Esta fue, precisamente, la línea argumental seguida en Sentencias como la del TSJ de La Rioja, de 10 de marzo de 2009, en la que se consideró ya innecesaria la puesta en marcha de un procedimiento de apremio porque la insolvencia de la entidad, que en el caso enjuiciado se hallaba en suspensión de pagos, se desprendía con claridad del informe que en ese supuesto habían elaborado los interventores judiciales de la suspensión.

En ese orden de cosas, si del citado informe, estructurado conforme a lo dispuesto en el artículo 75 de la LC, la Administración Tributaria puede deducir con claridad que su crédito resultará fallido, y siempre que dicho daño vaya unido a una conducta irregular detectada por la Hacienda Pública respecto del administrador concursal, consideramos que la exigencia de responsabilidad a este sujeto podrá derivarse sin necesidad de instar un procedimiento de apremio frente al deudor concursado, proceso que a tenor del artículo 55 de la LC solo podrá abrirse, respecto de los créditos concursales, cuando el concurso haya finalizado, por cualquiera de las circunstancias previstas al efecto en la LC. Mantener una posición contraria en esos casos retrasaría en exceso y sin fundamento la derivación de responsabilidad, a la vez que incrementaría la deuda del concursado con las obligaciones generadas como consecuencia del procedimiento de apremio extremo que, en esas circunstancias, entendemos que carece de sentido.

Pues bien, la defensa de esa tesis por un sector doctrinal³⁰ encuentra su contrapunto en la opinión sostenida por quienes³¹ entienden como imprescindible la puesta en marcha de dicho procedimiento administrativo frente al concursado para que los responsables, en este caso administradores concursales, puedan recibir el acto administrativo en virtud del cual pasan a ocupar la posición de tales. Mantener esta postura implica, como ya se señaló, tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 55 de la LC, en virtud del cual, iniciado el concurso, la apertura de apremios tributarios únicamente podrá producirse con la finalización de tal situación, al menos por lo que respecta a los créditos calificados como concursales. Bien es cierto que, como excepción a lo previsto en ese precepto, del artículo 84.4 de la LC, modificado por la Ley 38/2011, cabe deducir que respecto a los créditos contra la masa podrán iniciarse apremios cuando dichos créditos no se abonen a su vencimiento, llegando incluso a la fase de ejecución una vez aprobado el convenio, abierta la liquidación, o transcurrido un año desde la declaración de concurso sin que se hubieran producido ninguno de esos dos actos³².

³⁰ A favor de entender que la declaración de fallido del deudor puede obtenerse no solo instando un procedimiento de apremio tributario, sino también a través de otros procedimientos de carácter no administrativo que permitan inferir la inexistencia de bienes del sujeto, se manifestaron, entre otros, en aras del «principio de economía procesal y las garantías que concurren en los procesos judiciales» (CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 225). En la misma línea SÁNCHEZ GALIANA, en la obra colectiva VV. AA.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, en homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 639.

³¹ *Vid.*, en este sentido, MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad», *Crónica Tributaria*, n.º 62, 1992, pág. 84.

³² DE MIGUEL ARIAS, S.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores tras la reforma de la Ley Concursal», *RCyT. CEF*, n.º 344, 2011, pág. 183.

Por tanto, en línea con la postura aquí defendida, cuando pueda saberse con certeza el hecho de que un crédito tributario quedará finalmente insatisfecho durante el desarrollo del proceso concursal, lo cierto es que si concluido el mismo se confirma esa situación, consideramos que tampoco en ese caso tendría mucho sentido instar entonces un apremio frente al concursado como presupuesto para derivar responsabilidad al administrador concursal, lógicamente, cuando se den los presupuestos para ello. Esto es, no acertamos a ver el sentido que tendría en ese caso la exigencia del cumplimiento de un requisito que, a la vista de lo expuesto, únicamente concurriría, por aplicación de la legislación concursal, en aquellos casos en los que se hubiera iniciado un apremio, constante concurso, respecto de los créditos contra la masa no abonados en la fecha de vencimiento, posibilidad hoy expresamente reconocida en el artículo 84 de la LC.

No obstante todo lo anterior, lo cierto es que prescindir de la citada condición procedimental para derivar responsabilidad al administrador concursal no es una posibilidad expresamente prevista en la legislación tributaria, por lo que sería deseable que el legislador se manifestase al respecto, en la línea ya iniciada por algunos de nuestros tribunales.

III. DIFERENCIACIÓN ENTRE CRÉDITOS TRIBUTARIOS CONCURSALES Y CONTRA LA MASA

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Tal y como ya se ha señalado, la LGT establece una diferenciación entre la responsabilidad que será exigible a los administradores concursales por obligaciones tributarias devengadas antes del auto declarativo de concurso, y la que puede exigírseles por aquellas obligaciones de carácter fiscal que hubieran surgido durante el desarrollo del mismo, en sintonía con la clasificación que el artículo 84 de la LC realiza entre los créditos concursales, de un lado, y los créditos contra la masa, de otro.

Ciertamente, la adecuada clasificación de los mismos, tarea que corre a cargo de los administradores concursales, tiene una evidente relevancia para estos, toda vez que su responsabilidad podrá ser diferente y, por tanto, más gravosa, respecto a los créditos contra la masa que frente a los concursales, siempre que se den las condiciones expuestas al respecto. Ahora bien, las diferentes consecuencias derivadas de la catalogación de un crédito en uno u otro sentido también se ponen de manifiesto desde el punto de vista de la Administración Tributaria, cuyas expectativas de cobro mejorarán sensiblemente si sus créditos son incluidos entre los créditos contra la masa.

En ese sentido, y como analizaremos con mayor detenimiento a continuación, ha de tenerse en cuenta que los créditos contra la masa se pagarán a su vencimiento, estando la administración concursal obligada a deducir de la masa activa los bienes y derechos necesarios para el abono de los mismos, que se producirá con anterioridad al pago de los créditos concursales (art. 154 LC). Por otra parte, y aunque en determinados supuestos se permite a la Administración concursal al-

terar dicha regla general de pago de los créditos contra la masa a su vencimiento, esta alteración está vetada entre otros, en el caso de los créditos tributarios (art. 84.3 LC). Además, y como consecuencia de las novedades introducidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre³³, en casos de concurso no podrán aplazarse o fraccionarse las obligaciones tributarias que tengan la condición de créditos contra la masa, cuyas solicitudes serán objeto de inadmisión por parte de la Administración³⁴. A mayor abundamiento, y para el caso de que los créditos a la masa no sean satisfechos a su vencimiento, la LC regula ahora con más detalle y precisión las consecuencias que se van a derivar de ello, traducidas en las que serían propias de los créditos administrativos, es decir, providencia de apremio, devengo de recargos e intereses, pudiendo incluso iniciarse ejecuciones administrativas cuando el concurso se encuentre en fase de convenio, liquidación, o haya transcurrido más de un año desde la declaración del concurso, sin que se haya producido ninguna de estas dos circunstancias.

Estos son algunos de los aspectos que, sin duda, han pesado en la actitud beligerante que ha mantenido en muchos casos la Administración Tributaria en su intento de que se reconozca el carácter de crédito contra la masa respecto de aquellas obligaciones tributarias cuya calificación, en uno u otro sentido, no siempre ha estado todo lo clara que sería deseable en aras de procurar una mayor seguridad jurídica respecto de esta cuestión, situación que, como veremos, ha mejorado parcialmente con alguna de las últimas modificaciones legales introducidas al respecto.

2. ANÁLISIS DE SUPUESTOS CONTROVERTIDOS: ESPECIAL RELEVANCIA DEL CRITERIO DEL DEVENGO COMO ELEMENTO DIFERENCIADOR

Teniendo en cuenta la relevancia de la diferenciación entre los créditos tributarios concursales, de un lado, y los créditos tributarios contra la masa, de otro, es necesario precisar cuál es el elemento diferenciador entre ambos, extremo cuyo análisis debe partir del tenor literal del propio artículo 43.1 c) de la LGT, en el que se establece la responsabilidad de los administradores concursales. Tal y como hemos visto, en una primera aproximación cabe deducir que el carácter de créditos concursales se relaciona con los derivados de «obligaciones tributarias devengadas» con anterioridad a la situación de concurso, en tanto que las «devengadas» posteriormente generarán créditos contra la masa.

Pues bien, pese a que la cuestión pudiera parecer clara en principio, toda vez que el devengo de los tributos se define tanto en la LGT desde una perspectiva general, como respecto de los diferentes tributos en particular por parte de sus respectivas normativas reguladoras, la cuestión

³³ Cfr. Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

³⁴ Criticado en ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *Quincena Fiscal*, n.º 22, 2012 (BIB 2012/3463).

ha planteado importantes problemas de interpretación entre la Administración Tributaria, de un lado, y la jurisprudencia, de otro. La razón de dicha tensión interpretativa estriba en la diferencia temporal que, en muchos tributos, existe entre el momento en el que los mismos han de entenderse devengados y aquel otro *iter* en el que debe procederse a la declaración-liquidación de los mismos.

Abordaremos a continuación los supuestos en los que se ha generado tal problemática con más frecuencia en la práctica, como ha sucedido, señaladamente, en el contexto del IVA.

2.A. Los créditos por IVA: especial referencia a las modificaciones introducidas por la Ley 7/2012

a) La obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones de IVA

Los problemas generados en el contexto del IVA arrancan del hecho de que estemos ante un tributo instantáneo, pero de liquidación periódica. En ese sentido, para determinar el momento en el que se devenga este tributo, su normativa reguladora atiende a los diferentes aspectos que conforman su hecho imponible, fijando así dicho instante en función del tipo de operación que se realiza, esto es, una entrega de bienes, una prestación de servicios, una adquisición intracomunitaria de bienes o, en su caso, una importación.

Así pues, y a los efectos que aquí interesan, cuando se entiendan realizadas tales operaciones se producirá el devengo del IVA correspondiente. No obstante lo anterior, y aun identificándose en ese instante el nacimiento de la obligación tributaria, no será ese el momento de realizar el pago de la deuda tributaria generada por dicho impuesto. A ese respecto su normativa reguladora contempla la figura de la liquidación periódica para este tributo, establecida en términos generales con carácter trimestral con la intención de recoger en cada una de esas declaraciones-liquidaciones todos los hechos imponibles devengados durante ese intervalo temporal.

Por tanto, estamos ante un impuesto instantáneo pero de liquidación periódica, extremo que ha planteado no pocos problemas en los casos en los que el deudor tributario sea declarado en concurso de acreedores después de haberse devengado el tributo como consecuencia de la realización de uno de los presupuestos que constituyen su hecho imponible, pero antes de que el contribuyente haya de presentar su declaración-liquidación.

Respecto de esta cuestión ha sido reiterada la diferencia de criterios mantenidos por la Administración Tributaria, de una parte, y por la mayoría de la doctrina y jurisprudencia, de otra.

Así, la primera sostuvo que los créditos generados por IVA tendrían la condición de créditos a la masa cuando el auto declarativo de concurso fuese anterior a la fecha de declaración-liquidación en la que se incluyan todos los hechos imponibles realizados en el periodo abarcado por aquella, normalmente el trimestre natural, con lo que se venía atendiendo a la fecha de la liquidación como momento decisivo para la clasificación de los créditos en uno u otro sentido.

Por el contrario, doctrina y jurisprudencia³⁵ sostuvieron de manera reiterada que el momento del devengo debería ser el elemento temporal de referencia a esos efectos. Así, por ejemplo, en el caso de producirse una entrega de bienes habrá que atender, de acuerdo con la configuración de este elemento del hecho imponible del IVA, a la fecha de la puesta a disposición de los mismos en la persona del adquirente, momento en el que se produce el devengo. En ese contexto, si dicho elemento objetivo del hecho imponible se realiza en un momento anterior al auto declarativo de concurso estaríamos ante un crédito concursal, independientemente de que sea con carácter posterior a tal circunstancia cuando deba presentarse la declaración-liquidación que incluya tal operación.

En apoyo de esta posición el TS, en Sentencias como la de 20 de septiembre de 2009³⁶, fijó los argumentos que sentaron su parecer en defensa de dicha tesis. En ese sentido, el alto tribunal, partió de la consideración de que el nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo. Por tanto, esa será la fecha en la que debe considerarse nacida la obligación tributaria, aunque la ley pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo, esto es, el de liquidación. Esta, como apuntó el tribunal, constituye un acto encuadrado en el procedimiento de gestión, apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero que no altera en absoluto el momento del devengo. De acuerdo con tal diferenciación, el TS concluye que debe entenderse que el momento del nacimiento del crédito a favor de la Hacienda Pública por el IVA es el de la realización del hecho imponible, lo que determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso aunque el plazo para la liquidación haya concluido con posterioridad.

Todo lo señalado por el TS es, a nuestro juicio, perfectamente acorde con la redacción del artículo 43.1 c) de la LGT, que se refiere a las «obligaciones tributarias devengadas» antes del auto declarativo de concurso para exigir la responsabilidad subsidiaria de los administradores del concurso por deudas que hayan de catalogarse como concursales, y a las «devengadas» tras el referido auto, para que pueda exigirse el plus de responsabilidad previsto en el último inciso de ese precepto.

No obstante lo anterior, lo cierto es que dicha tesis no estaba exenta de problemas, sobre todo de carácter técnico, debido especialmente al hecho de que la cantidad repercutida no es igual a la deuda tributaria que se calculará en la declaración-liquidación ya que, además de otros aspectos, ha de tenerse en cuenta que en ese momento no se tendrá en cuenta únicamente el impuesto repercutido, sino también el IVA soportado³⁷. Y, por otra parte, un mismo periodo de liquidación puede alcanzar a hechos impositivos realizados tanto antes como después de declaración del con-

³⁵ Vid. SSTS de 1 de septiembre de 2009 (RJ 2009/4583); de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011/2624); o la de 6 de abril de 2011 (RJ 2011/5706). En esa línea, vid. GARCÍA GÓMEZ, A. J.: «Los créditos por IVA contra el deudor por hechos impositivos anteriores a la declaración de concurso (SSTS 1.9.2009 y 20.9.2009)», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 20, 2010.

³⁶ RJ 2009/5482.

³⁷ GARCÍA GÓMEZ, A. J.: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *op. cit.* (BIB 2012/1236).

curso abarcando, por tanto, créditos que el TS considera como concursales junto con otros que habrían de calificarse como créditos contra la masa.

Ciertamente estos problemas no pasaron inadvertidos para el TS que, al respecto, adujo que la existencia de los mismos no era razón suficiente para alterar su conclusión, toda vez que el respeto a los principios plasmados en la LC, como es el caso del que proclama la igualdad entre los acreedores del concursado, no debe ceder ni alterarse en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. En la misma línea se manifestó una parte de la doctrina, señalando que «lo ideal sería tomar el auto de declaración de concurso y considerar que toda cuota devengada posterior menos toda cuota deducible posterior arrojará un resultado que será un crédito contra masa o una devolución a favor de la masa, y lo mismo sucedería con las cuotas anteriores (en este caso sería crédito concursal), pero evidentemente esta solución sí que estaría suponiendo realmente dos nuevos periodos de liquidación de IVA no previstos en norma alguna y que darían lugar a cuotas distintas e independientes»³⁸.

Pues bien, esta ha sido precisamente la solución por la que finalmente se ha decantado el legislador, viniendo a salvar así las aludidas dificultades técnicas de aplicación de la doctrina del TS respecto de esos supuestos. Ha sido concretamente la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ya citada, la que introdujo una modificación al respecto, estableciendo que, en los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicte durante el transcurso de un concreto periodo de liquidación del Impuesto, existirá la obligación de presentar en ese caso dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, diferenciando así la declaración-liquidación de los créditos que son concursales, de la relativa a los créditos contra la masa.

b) La aplicación de los saldos a compensar por las entidades en concurso

Fruto de esa relevante modificación se han producido otras, directamente relacionadas con la liquidación del IVA respecto de deudores concursados, aspectos que en muchos casos se traducen en auténticas obligaciones de carácter formal para el administrador concursal cuyo incumplimiento puede acarrear la exigencia de la correspondiente responsabilidad tributaria si, a consecuencia de ello, la Hacienda pública experimenta un perjuicio económico.

En ese sentido, y respecto de los saldos de IVA pendientes de compensar por el concursado, la aludida Ley 7/2012 introdujo también una modificación relevante en el artículo 99 de la LIVA, cuyo apartado 5 establece ahora la obligación del citado sujeto de aplicar a la primera de las declaraciones-liquidaciones citadas la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso, teniendo la deuda resultante

³⁸ GARCÍA GÓMEZ, A.: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *op. cit.* (BIB 2012/1236).

de dicha liquidación tendrá el carácter de crédito concursal. Así pues, y contrariamente a lo que constituye la regla general respecto de este supuesto³⁹, las cuotas soportadas de IVA antes del concurso no podrán compensarse en liquidaciones posteriores.

c) El derecho a deducir de las entidades concursadas

También con la finalidad de adecuar la gestión del impuesto a la doctrina jurisprudencial sentada por el TS, se ha introducido, por parte del citado texto legal, una modificación respecto del ejercicio del derecho a deducir de las entidades concursadas. Así, el artículo 99.Tres de la LIVA, después de señalar que el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho, limita esa posibilidad en los casos de declaración de concurso⁴⁰. A esos efectos introduce una salvedad señalando que, pese a lo anterior, «en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado», debiendo deducirse «mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas», rectificación que habrá de realizar el concursado o la administración concursal, según los casos.

d) La rectificación de la base imponible del IVA como consecuencia de facturas modificadas a la baja

A mayor abundamiento, y también de la mano de la Ley 7/2012, se introdujo una novedad relevante respecto a la modificación de la base imponible de IVA a consecuencia de la existencia de facturas previamente rectificadas a la baja.

Ello deriva del beneficio previsto para los acreedores de aquellos deudores concursados que no les abonan las cantidades que han sido objeto de repercusión. Esto es, en los casos en que una empresa-cliente solicita de otra un determinado bien o servicio, entrando posteriormente aquella en concurso de acreedores y dejando de abonar al proveedor-acreedor la cantidad que este le repercutió en concepto de IVA debiendo incluirla, sin embargo, en su declaración-liquidación, el legislador ha articulado una solución orientada a reparar el perjuicio experimentado por este último sujeto. Dicho beneficio se traduce en la posibilidad de que tales proveedores puedan modificar a la baja las facturas impagadas por el deudor-concursado, emitiendo las correspondientes facturas rectificativas con el fin de recuperar de la AEAT el IVA ingresado y no cobrado. De ese

³⁹ *Vid.*, por ejemplo, SSTS de 29 de noviembre de 2012 (RJ 2013/502) o la de 29 de noviembre de 2011 (RJ 2012/2515).

⁴⁰ *Vid.*, sobre esta cuestión, STS de 29 de noviembre de 2011 (RJ 2012/2515).

modo, se produce una novación en la persona del acreedor, condición que a partir de dicho reintegro pasará a ocupar la Administración Tributaria frente al deudor concursado⁴¹.

De acuerdo con lo anterior, y a tenor de los artículos 80.Tres y 114.2 de la LIVA, el concursado⁴², cuando reciba las facturas modificadas a la baja, debe proceder a rectificar las cuotas deducidas en la autoliquidación correspondiente al periodo de declaración-liquidación en el que se ejerció el derecho a la deducción pese a no abonar las cantidades repercutidas. Esta exigencia, que debe llevarse a cabo en los plazos previstos en la ley concursal⁴³, representa una novedad respecto a la regulación anterior a la entrada en vigor de la Ley 7/2012, ya que entonces lo que se rectificaba era la declaración-liquidación del periodo en el que se recibían las facturas modificadas, independientemente del periodo en el que se hubiera practicado dicha deducción.

Sin duda, la nueva regulación contribuye a aclarar la calificación que, en esos casos, ha de otorgarse al crédito tributario derivado de la rectificación de las bases imponibles de IVA, cuestión ampliamente debatida en el pasado⁴⁴. La duda que surgía en ese caso tenía que ver con el instante al que debía atenderse, como momento de devengo, para calificar los aludidos créditos. Esto es, si habría de considerarse que el crédito se devengaba en la fecha de la operación que dio lugar a la repercusión inicial, postura defendida por el TS conllevando la calificación de esos créditos como concursales o, por el contrario, si habría que estar a la fecha en la que surgía el derecho a la modificación, al recibir la factura rectificativa, postura que implicaba considerar a las cantidades resultantes de la modificación de las liquidaciones de IVA como créditos contra la masa, tal y como pretendía la AEAT⁴⁵. Como se ha señalado, antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012 era preceptivo modificar la declaración-liquidación correspondiente al periodo de recepción de dichas facturas, momento ubicado, por tanto, dentro ya del proceso concursal, extremo que condujo a la Administración Tributaria a considerar que la cantidad resultante de las nuevas cuotas de IVA tendría la consideración de crédito contra la masa.

⁴¹ A esa «novación modificativa parcial en la persona del acreedor» a la que aludió el TS en Sentencias como la de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011/2624), se refieren también la AP como la de Burgos en Sentencia de 26 de mayo de 2011 (JUR 2011/257603), o la de Cuenca, en Sentencia de 25 de septiembre de 2009 (AC 2009/2046).

⁴² Para los casos en los que el concursado no realice la aludida rectificación el TEAC estima que podrá hacerlo la propia Administración (Resolución TEAC de 27 de marzo de 2012, JT 2012/376).

⁴³ Respecto del plazo para la citada modificación el TEAC, en Resolución de 17 de enero de 2012, ha entendido recientemente que dependerá del tipo de procedimiento a través del que se tramite el concurso. Esto es, un mes con carácter general (art. 21.1.5 LC), o el reducido a la mitad cuando el concurso se tramite por procedimiento abreviado (art. 19.1 LC). Así pues, considera que no siempre se aplicará el general de un mes como parece deducirse, en principio, de la lectura del primero de esos preceptos (JT 2012/166).

⁴⁴ Sobre esta cuestión *vid.* MALVÁREZ PASCUAL, L. A.: «El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: Naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación», *Quincena Fiscal*, n.º 15, 2011 (BIB 2011/1229).

⁴⁵ A favor de esta postura, defendida por la AEAT, se posicionaron autores como ORDIZ FUENTES, C.: «La calificación en sede concursal de los créditos resultantes de la modificación de la base imponible de los acreedores del concursado (art. 80.Tres LIVA)», *Tribuna Fiscal*, n.º 208, 2008, págs. 141 y ss.

En la actualidad, y teniendo en cuenta los cambios realizados en ese sentido por el citado texto legal, consideramos que no existirá ahora duda en torno a la naturaleza de los mismos como créditos de naturaleza concursal, debiendo atenderse así, para fijar la fecha de devengo, al momento en el que se realizó la operación que generó la repercusión que, sin embargo, no fue atendida por el deudor tras entrar en concurso de acreedores. Esta es la postura que venía defendiendo el TS⁴⁶ incluso antes de la modificación legal apuntada, apoyando así las pretensiones de los administradores concursales y ello, sobre la base de varios argumentos. Se esgrimió así, de una parte, la inexistencia de realización de un nuevo hecho imponible por parte del concursado, por lo que carecía de sentido pensar en la obligación tributaria surgida de la rectificación como una obligación diferente de la inicial. En esa línea el tribunal defendió que en esos casos lo único que se producía era una modificación subjetiva acaecida en la persona del acreedor, en línea con pronunciamientos anteriores como algunos de los emitidos respecto de este tema por distintas Audiencias Provinciales⁴⁷.

En la misma línea se ha manifestado recientemente el TS, en Sentencia de 18 de febrero de 2013⁴⁸, para resolver si procedía la compensación realizada por la AEAT, proceso en el que estaban implicados créditos por IVA derivados de la rectificación de una declaración-liquidación por la emisión de facturas rectificativas. A tenor del artículo 58 de la LC, la extinción de la obligación tributaria por compensación no podrá realizarse iniciado el concurso, con la excepción de aquellos supuestos en los que las condiciones objetivas de los créditos y deudas a compensar se cumplan con carácter previo al auto declarativo de concurso, independientemente de que la resolución en la que se reconozca dicha posibilidad se emita más tarde por la Administración Tributaria. Pues bien, en el caso analizado en la referida sentencia el TS llega a la conclusión de que en el caso enjuiciado no se infringe la regla general de prohibición de compensación, ya que se cumplen los requisitos de la excepción al considerarse que «la rectificación se ha hecho sobre la liquidación-declaración correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho de deducción a las cuotas soportadas, (...)» periodo este anterior al inicio del proceso de concurso.

e) *La inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles*

También con respecto al IVA es necesario traer a colación un caso singular en relación con los problemas que se han derivado de la aplicación de este impuesto en los concursos y para el

⁴⁶ En ese sentido, *vid.* STS de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011/2624), o la de 3 de octubre de 2011 (RJ 2011/6696). Entre la doctrina, en la misma línea, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La Hacienda Pública y los procesos concursales», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, n.º 43, 2006 (BIB 2006/1423), pág. 73.

⁴⁷ *Vid.* SAP de La Coruña, 28 de octubre de 2010 (AC 2010/1831), donde señaló que «en la práctica, el efecto del sistema de rectificación establecido por la Ley del IVA en el contexto concursal, es, y esto es indiscutido, que de este crédito, identificado con el IVA repercutido en su día, del que antes era titular el acreedor, lo es ahora, tras la rectificación, la Agencia Tributaria». En el mismo sentido, SAP de Valencia de 23 de diciembre de 2010 (AC 2010/ 801), o la SAP de León de 4 de diciembre de 2009 (AC 2010/688).

⁴⁸ RJ 2013/2021.

cual el legislador ha incorporado también una solución, en esta ocasión a través de la Ley 38/2011, de modificación de la LC, primero, y de la Ley 7/2012, posteriormente. La cuestión a la que nos estamos refiriendo guardaba relación con las enajenaciones de bienes que pueden producirse durante el concurso, sobre todo en los casos en los que esas operaciones se realizan con la finalidad de obtener la liquidez necesaria para realizar los pagos a los acreedores de los créditos contra la masa que deben satisfacerse, como sabemos, en la fecha de su vencimiento.

En estos casos, y aplicando la dinámica general del impuesto, el transmitente concursado, sujeto pasivo del IVA, debería proceder a repercutir el impuesto a la persona del adquirente, debiendo incluirla en la correspondiente declaración-liquidación de IVA. Esta operación generaría para el concursado un crédito contra la masa a favor de la Administración Tributaria debiendo pagarse, por tanto, en la fecha de su vencimiento. Pues bien, hasta ese momento, y si no se hubiera adoptado ninguna medida al respecto, el concursado dispondría de un dinero que podía utilizar, y así venía sucediendo, para afrontar el pago del resto de los créditos que tuvieran la misma calificación y cuyo vencimiento se produjese antes que el generado por IVA. De ese modo, el IVA generado por esas operaciones llegó a convertirse en una especie de vía de «financiación» para el concursado con el agravante de que, llegado el vencimiento del crédito por IVA, la entidad podía carecer entonces para afrontar el pago del mismo.

Ante esta realidad se postularon diversas soluciones, terminando por imponerse una al amparo de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre⁴⁹, relativa al sistema común del IVA, que permite introducir en esos casos un supuesto de inversión del sujeto pasivo. En ese sentido, la Ley 38/2011 modificó la LIVA [art. 84 e) LIVA] para que, en los supuestos de enajenaciones de inmuebles por parte de sujetos en situación de concurso, se invierta el sujeto pasivo de manera que el IVA devengado con la enajenación de un inmueble no entre en el concurso, sino que sea directamente calculado e ingresado en la Hacienda Pública por el comprador del bien.

Pues bien, el mismo objetivo perseguido en ese caso por la citada modificación legal, ha inspirado también los dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo incorporados a la LIVA⁵⁰, en esta ocasión, a través de la Ley 7/2012⁵¹, con incidencia en los casos de concursos de acreedores. Así, en primer lugar, se introduce dicho mecanismo respecto de las entregas exentas a las que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA, referidos a la entrega de terrenos no edificables y a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, siempre que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención. Por otra parte, la inversión se aplicará también en los supuestos de entregas realizadas en ejecución de la garantía constituida sobre inmuebles, esto es, a las daciones en pago de inmuebles.

⁴⁹ Vid. artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006 (LCEur 2006/3252).

⁵⁰ Vid. letra e) del número 2.º del apartado uno del artículo 84 de la LIVA.

⁵¹ Vid. CALVO VÉRGEZ, C.: «La nueva inversión del sujeto pasivo en el IVA», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11, 2013, (BIB 2013/423), y la Consulta de la DGT de 11 de mayo de 2012, citada por el autor.

De ese modo, tal y como lo justifica la propia Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, la incorporación de estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo responde a la necesidad de «evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda Pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro y, a continuación, se solicita el aplazamiento o se declara el concurso de la entidad transmitente. El daño a la Hacienda Pública es doble, pues el IVA no ingresado es deducido por el adquirente. Con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se garantiza el ingreso del IVA en la Hacienda Pública».

2.B. Los créditos por retenciones en el IRPF

Un debate similar al planteado en relación con el IVA, cuando una operación se devenga antes del auto declarativo de concurso pero ha de liquidarse e ingresarse posteriormente, se ha suscitado también en el ámbito del IRPF. Nos referimos concretamente a los problemas que de nuevo se han puesto de manifiesto entre la Administración Tributaria, de una parte, y la jurisprudencia del TS, de otra, con respecto a la calificación que haya de otorgarse a los créditos que surjan como consecuencia del abono de rentas sometidas a retención por parte de un pagador que posteriormente entra en concurso de acreedores, siendo después del auto declarativo de concurso cuando este debe realizar el ingreso de tales cantidades en la Hacienda Pública.

Sobre este aspecto la Administración ha sostenido en multitud de ocasiones que dichos créditos deben calificarse como créditos contra la masa, conclusión a la que ha llegado atendiendo, no ya únicamente al momento en el que las retenciones debieron ser ingresadas en la Hacienda Pública, sino incluso a la fecha de devengo del IRPF, en cuyo contexto se practican y que, como es sabido, por regla general se produce cada 31 de diciembre. De acuerdo con esta argumentación llegó a defenderse desde la AEAT que todas las deudas por retenciones correspondientes a la anualidad en la que se declara el concurso serán consideradas como créditos contra masa, toda vez que el devengo del impuesto, el último día del ejercicio, será siempre posterior a la fecha del auto de concurso.

Pues bien, sobre esta cuestión el TS, en Sentencias como la ya citada de 20 de septiembre de 2009⁵², ha fijado como doctrina que los créditos por retenciones por IRPF contra el deudor correspondientes a rentas o salarios abonados con anterioridad a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para su ingreso, son créditos concursales, doctrina mayoritariamente seguida por diversas Audiencias Provinciales⁵³ sobre la base de diferentes argumentos.

Así, en primer lugar, y tomando en consideración el momento del devengo de la obligación, como ya hemos visto concepto fundamental para la calificación de los créditos tributarios como concursales o, en su caso, como créditos contra la masa, el TS, con buen criterio a nuestro juicio,

⁵² En el mismo sentido, por ejemplo, STS de 31 de enero de 2011 (RJ 2011/437).

⁵³ En ese sentido, entre otras, SAP de Madrid de 30 de abril de 2009 (AC 2009, 2060) o SAP de Burgos de 25 mayo de 2010 (AC 2010/1239) o la SAP de Pontevedra de 13 de enero de 2011 (AC 2011/283).

repara en el hecho de que la obligación del retenedor es una obligación tributaria autónoma respecto de la obligación tributaria principal por IRPF. Ello, reconocido mayoritariamente por la doctrina científica y la jurisprudencia administrativa, se apoya en el tenor literal del *artículo 78 del RIRPF*, que señala que la obligación de retener «nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes». Así pues, no cabe sino deducir que la obligación del retenedor nace en el momento en el que se abonen las rentas o salarios sometidos a retención, independientemente de que la retención se realice o no y del momento en que proceda efectuar el ingreso, por lo que si ello se ha producido antes del auto de concurso, el crédito que detente la Administración Tributaria frente al concursado tendrá naturaleza concursal.

No obstante lo anterior, compartimos con FALCÓN Y TELLA la salvedad que hace a la conclusión anterior, señalando que en aquellos casos en los que, pese a no haberse efectuado la retención, pero habiéndose realizado «el ingreso de la deuda sin deducir las retenciones no practicadas (...), las retenciones omitidas no pueden computarse ni como crédito concursal ni como crédito contra la masa. Y ello tanto si el contribuyente ha ingresado su cuota antes de la declaración del concurso (en cuyo caso la administración concursal no debe incluir las retenciones en la lista de acreedores), como si el ingreso de la deuda por el contribuyente se produce después, en cuyo caso la obligación debe entenderse pagada por un tercero y darse de baja en dicha lista (dando de baja también, en su caso, los créditos frente al perceptor del rendimiento incluidos en la masa activa)»⁵⁴.

2.C. Los créditos por sanciones impuestas después de la declaración del concurso por infracciones cometidas con anterioridad al mismo

Tal y como hemos visto, los problemas planteados para dirimir la calificación de los créditos en el ámbito del IVA y del IRPF, se han resuelto atendiendo al nacimiento de las respectivas obligaciones tributarias e identificando ese momento con el de su devengo, en consonancia con lo dispuesto tanto en la LC como en la LGT.

Pues bien, en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias la cuestión sobre la que se ha generado controversia gira, una vez más, en torno al momento que ha de considerarse determinante para calificar los créditos como concursales o, en su caso, contra la masa. Esto es, si aquel ha de identificarse con el momento de la comisión de la infracción o, por el contrario, si debe atenderse al momento en el que se dicte resolución sancionadora por parte de la Administración, en el caso de que entre ambas circunstancias medie un auto declarativo de concurso.

La cuestión relativa a la calificación que habrá de otorgarse al crédito detentado por la Administración Tributaria como consecuencia de la resolución sancionadora no puede resolverse

⁵⁴ FALCÓN Y TELLA, R.: «La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales, y no contra la masa, según la STS (Sala 1.ª) 20 septiembre 2009 (RJ 2009, 5482)», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2010 (BIB 2010/22).

estableciendo un paralelismo sin matices con los casos anteriores porque, en primer lugar, la comisión de una infracción tributaria no se corresponde con el devengo de una obligación tributaria, ya que las infracciones no se devengan, sino que se comenten y, por otra, el momento de imposición de la sanción tampoco puede equipararse con un acto de liquidación tributaria.

Pues bien, una vez más se han derivado de tal disyuntiva numerosos conflictos entre la Administración Tributaria, defensora de la pretensión de incluir entre los créditos contra la masa aquellos derivados de sanciones impuestas una vez declarado el concurso, aun cuando se correspondan con infracciones cometidas con anterioridad, y nuestra jurisprudencia, que ha venido sosteniendo la posición contraria apoyando así las pretensiones esgrimidas en estos casos por los administradores concursales.

Los argumentos en los que el TS⁵⁵ ha sustentado tal parecer son, sustancialmente, los siguientes. En primer lugar, y atendiendo al hecho de que la LC se refiere a los créditos «que resulten de obligaciones nacidas de la ley», el TS interpreta dicho inciso señalando que, en puridad, las obligaciones no surgen directamente de la ley, sino de los presupuestos previstos por esta para hacer derivar, de los mismos, el nacimiento de la obligación. Atendiendo a este matiz el tribunal concluye que «no hay duda de que en el caso de sanciones por irregularidades tributarias, es el comportamiento del sujeto el que da lugar a la infracción merecedora de sanción». De acuerdo con lo anterior, si ese comportamiento, considerado fuente de la obligación, se produce antes de la declaración de concurso, el crédito merecerá la calificación de concursal, independientemente de cuándo se dicte la resolución sancionadora.

En segundo lugar, y partiendo también del artículo 84.2.10.º de la LC, en el que se hace referencia a «Los (créditos) que resulten de obligaciones nacidas de la Ley o de responsabilidad extracontractual del concursado», el tribunal⁵⁶ establece un paralelismo entre ambas situaciones para concluir que la fecha decisiva no es la de la «resolución administrativa que impone la sanción, como no lo sería la resolución judicial que declarase la existencia de una responsabilidad extracontractual (que figura en el mismo apartado del precepto legal)», sino «la fecha en que se produce el acaecimiento del que nace la obligación», esto es, en el caso que nos interesa, el momento en el que se comete la infracción.

Por otro lado, el TS apela a los principios inspiradores de la legislación concursal, y entre ellos, al principio de igualdad entre acreedores, de donde el tribunal deduce que, para salvaguardarlo, ha de sostenerse siempre una interpretación restrictiva de los créditos contra la masa.

A mayor abundamiento, el tribunal parte del hecho de que en el ejercicio de la potestad sancionada de la Administración han de respetarse los principios comunes a todo el Derecho sancio-

⁵⁵ Vid. SSTs de 21 de enero de 2009 (RJ 2009/398), de 22 de junio de 2009 (RJ 2009/5105), de 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010/7300), de 25 de marzo de 2011 (RJ 2010/3015), o la de 4 de abril de 2011 (RJ 2011/3144).

⁵⁶ Cfr., por ejemplo, en STS de 23 de febrero de 2011 (RJ 2011/453).

nador, tales como legalidad, tipicidad, presunción de inocencia y, entre otros, el de irretroactividad. Aplicando este último, entiende el tribunal que no podrían sancionarse conductas que no estuvieran ya tipificadas en el momento de su comisión, instante, por tanto, al que debe atenderse para saber cuándo surge la infracción de la que se podrá derivar, en el futuro, la correspondiente sanción⁵⁷.

Así pues, a la vista de los razonamientos anteriores, deberá concluirse que los créditos tributarios por sanciones merecerán la calificación de concursales siempre que la comisión de la infracción tributaria de la que deriven se hubiera generado antes de la apertura del concurso de acreedores. Por tanto, su consideración como créditos contra la masa quedará reducida a los supuestos en que dichas infracciones se hubiesen cometido por la entidad concursada tras el auto declarativo de tal situación⁵⁸.

2.D. Los créditos por intereses y recargos

El devengo de intereses exigible en algunos casos por la Administración Tributaria debido al retraso en el pago de las deudas tributarias constituye una obligación accesoria de la principal a partir de la cual se derivan. Por ello, para proceder a la calificación de los créditos que por ese motivo pueda ostentar la Hacienda Pública frente al deudor en concurso, como concursales o contra la masa, habrá que atender a la naturaleza que en tal sentido se haya atribuido a la obligación principal a partir de la cual se han originado tales intereses.

De acuerdo con lo anterior, y atendiendo al artículo 59.1 de la LC, en virtud del cual la declaración de concurso provoca la suspensión del devengo de intereses, parece que la regla general será la calificación de los mismos como créditos concursales, habida cuenta de que, en principio, solo pueden generarse respecto de una obligación tributaria devengada antes del concurso, y hasta el momento en el que el mismo sea declarado.

Por tanto, si antes de que se haya declarado el concurso no se había producido todavía un retraso en el pago, por estar transcurriendo el periodo voluntario para el mismo, no cabe considerar respecto de tal obligación tributaria que, pasado ese plazo, se devengue un crédito concursal por tales intereses a incluir en la lista de acreedores. Por otra parte, en aquellos casos en los que el

⁵⁷ Además no puede obviarse la posibilidad de que la Administración pueda retrasar intencionadamente la fecha de la resolución sancionadora para alterar la calificación de sus créditos. En ese sentido, señala la Sentencia de 4 de junio de 2007 la AP de Asturias... «lo contrario implicaría hacer depender la calificación de un crédito, no de un elemento objetivo, sino puramente subjetivo como la mayor o menor agilidad de la Administración de Justicia o, incluso, el interés de la AEAT, a quién bastaría con retrasar la imposición de la sanción para alterar la calificación del crédito y con ello las posibilidades de cobro».

⁵⁸ En línea con los pronunciamientos del TS se situaban ya las Audiencias Provinciales. Así, la de Pontevedra, de 24 de enero de 2008 (JUR 2008/124743), la de Asturias, de 31 de enero de 2008 (JUR 2008/131852) o la de Teruel, que en Sentencia de 14 de abril de 2010 (AC 2010/1178), señaló que, «solo el importe de aquellas sanciones que tengan lugar como consecuencia de hechos ilícitos acaecidos después de la declaración de concurso, podrán ser calificadas como créditos contra la masa».

retraso en el pago pudo constatarse ya antes de la declaración de concurso, se habrán podido generar intereses de demora que, en ese caso, dejarán de devengarse a partir de la fecha del auto de concurso. Ello es lógico si se piensa que, por los efectos propios del concurso, una vez declarado este el concursado no puede proceder a pagar las deudas o créditos concursales, por lo que es razonable que no se le exijan unos intereses por la demora por un pago que la ley le impide realizar.

No obstante lo anterior, existe también la posibilidad de que los intereses puedan integrar un crédito de la Administración Tributaria calificado como crédito contra la masa. En ese sentido, y como excepción a la regla general, el artículo 59 de la LC señala que los intereses «correspondientes a los créditos con garantía real», devengados tras la declaración de concurso «serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía».

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que las limitaciones al devengo de intereses respecto de obligaciones devengadas antes del concurso se han eliminado expresamente respecto de los créditos contra la masa, fruto de la modificación operada por Ley 38/2011 sobre el tenor literal del artículo 84 de la LC. En ese sentido, el nuevo apartado 4 de ese precepto señala que «la paralización de las ejecuciones administrativas para lograr la efectividad de los créditos contra la masa no impedirán el devengo de intereses, además de recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento», de donde cabe deducir que la prohibición establecida como regla general en el artículo 59 de la LC ha de entenderse referida a los créditos concursales⁵⁹.

En ese caso, por tanto, cuando un crédito tributario contra la masa, pagadero a su vencimiento, no sea satisfecho en tiempo y forma, podrá la Administración Tributaria dictar providencia de apremio respecto del mismo devengándose todas las consecuencias económicas que dicho título ejecutivo lleva aparejadas, sin perjuicio de que la fase de ejecución solo pueda iniciarse cuando el concurso se halle en fase de convenio, liquidación, o haya transcurrido más de un año desde que se inició sin haberse producido ninguna de esas circunstancias. En ese caso los intereses tendrán, por tanto, la naturaleza de créditos contra la masa, ya que, en principio, tanto desde la Agencia Tributaria como por parte de nuestros tribunales se considera que, toda vez que se trata de prestaciones accesorias a una principal, debe otorgárseles el mismo carácter que a esta última⁶⁰.

Por lo que atañe a los recargos de naturaleza tributaria y en función de la aplicación del criterio de accesoriadad por el que también se ven afectadas dichas prestaciones respecto de la obligación principal a partir de la cual se generan, su calificación como créditos concursales, o la masa, dependerá del carácter que se haya atribuido a aquella obligación de la cual son accesorios⁶¹.

⁵⁹ Se han resuelto así las dudas que esta cuestión planteaba antes de la citada modificación. Sobre esta cuestión *vid.* ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *op. cit.* (BIB 2012/3463).

⁶⁰ *Vid.* SAP de Teruel, de 14 de diciembre de 2010.

⁶¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Concurso de acreedores y créditos tributarios. La calificación de los mismos como créditos concursales o contra la masa: estado de la cuestión», *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2012 (BIB 2012/3402).

IV. PRINCIPALES PRESUPUESTOS GENERADORES DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA PARA LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES

De todo lo señalado hasta el momento se infiere que la responsabilidad que finalmente puedan tener que asumir los administradores concursales varía sensiblemente si la misma se deriva de un crédito concursal o, en su caso, de uno calificado como crédito contra la masa, especialmente cuando respecto de estos últimos el administrador concursal tiene asignadas funciones propias de un administrador social, por hallarse suspendida la entidad concursada en sus facultades de administración y disposición.

Pues bien, obviamente en ambos supuestos la labor del administrador concursal puede derivar en una exigencia de responsabilidad por parte de la Administración Tributaria, si bien es cierto que en el último supuesto apuntado el análisis de los presupuestos de la responsabilidad han de analizarse a la vista de las obligaciones propias de los administradores sociales, análisis que excede de los límites de este trabajo. Por ese motivo, trataremos a continuación de sintetizar las principales obligaciones que afectan a estos sujetos respecto de las obligaciones tributarias generadas antes del auto declarativo de concurso y cuya irregularidad puede desembocar en la exigencia de una responsabilidad subsidiaria propia de los mismos y no asimilada, por tanto, a la de un administrador social.

Por otra parte, ha sido precisamente en torno a las obligaciones del administrador concursal respecto a los créditos concursales, donde últimamente se han producido algunas de las modificaciones legales más relevantes al respecto, sobre las cuales centraremos el análisis.

1. INCUMPLIMIENTO DE LAS NUEVAS OBLIGACIONES DE COMUNICACIÓN TELEMÁTICA CON LA AGENCIA TRIBUTARIA

En primer lugar, la Ley 38/2011, a través de la modificación del artículo 21.4 de la LC, ha impuesto a los administradores concursales la obligación de comunicar telemáticamente a la AEAT todos los concursos declarados a partir del 1 de enero de 2012 y ello, le conste o no la condición de acreedora de la Administración Tributaria⁶². Con ese objetivo la AEAT ha introducido en su sede electrónica un formulario que deberá cumplimentar el administrador concursal incluyendo los mismos datos que, a tenor del artículo 23.1 de la LC, deban figurar en el extracto de publicación del concurso que se realiza en el Boletín Oficial del Estado.

Obviamente el objetivo del legislador no es otro que salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública, en el sentido de permitirle el pleno conocimiento de todos los concursos que se

⁶² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *op. cit.* (BIB 2012/3463).

estén tramitando, pudiendo así comunicar sus créditos en tiempo y forma evitando, por tanto, la calificación de los mismos como subordinados por su comunicación tardía⁶³.

2. INCUMPLIMIENTOS RELACIONADOS CON LA FORMACIÓN E INVENTARIO DE LA MASA ACTIVA: ESPECIAL ATENCIÓN AL EJERCICIO DE ACCIONES DE REINTEGRACIÓN RESPECTO DE ACUERDOS DE REFINANCIACIÓN

A la vista de los preceptos incluidos en el Título IV de la LC, dedicados a regular los aspectos más relevantes del informe que debe presentar el administrador concursal, al que se unirá, entre otros documentos, el inventario de la masa activa del concursado, varias son las obligaciones a las que deben atender tales sujetos cuyo incumplimiento, siempre que se produzca a consecuencia de ello un resultado dañoso para la Administración Tributaria, puede derivar en la exigencia de la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 c) de la LGT.

Desde este punto de vista existen algunas actuaciones del administrador concursal que, de forma más obvia, pueden generar la aludida responsabilidad, como puede suceder en aquellos casos en los que se excluyan intencionadamente del inventario bienes o derechos del deudor perjudicando los intereses de la Hacienda Pública o, por ejemplo, cuando los administradores enajenen o gravan elementos integrantes de la masa activa sin la preceptiva autorización del juez.

Pues bien, además de aspectos como los citados han de tenerse en cuenta las consecuencias que, sobre la responsabilidad de los administradores concursales, pudiera tener una conducta omisiva respecto del ejercicio de una legítima acción rescisoria cuando ello hubiera sido la causa de un perjuicio económico para la Administración Tributaria. Sobre este extremo se produjeron cambios relevantes de la mano, una vez más, de la Ley 38/2011, modificaciones que en este caso estuvieron precedidas de otras introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2009, de 31 de marzo⁶⁴. Esta norma, entre otros aspectos, pretendió facilitar las operaciones de refinanciación de las empresas que atravesasen dificultades económicas, cuyo buen fin se encontraba amenazado por la regulación de las acciones de reintegración que, declarado el concurso, pudieran ejercitarse frente a los actos perjudiciales para la masa activa⁶⁵, acciones reguladas en el artículo 71 de la LC.

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica (RCL 2009/682).

⁶⁵ Sobre este aspecto ha incidido el TS en Sentencia de 26 de octubre de 2012 (RJ 2012/10415), señalando que «el perjuicio de la rescisión concursal tiene en común con el perjuicio pauliano que comporta una lesión patrimonial del derecho de crédito, en este caso, no de un determinado acreedor, sino de la totalidad englobada en la masa pasiva, y esta lesión se ocasiona por un acto de disposición que comporta un sacrificio patrimonial para el deudor, injustificado desde las legítimas expectativas de cobro de sus acreedores, una vez declarado en concurso».

De este precepto se infiere, entre otras cosas, que declarado el concurso serán rescindibles los actos perjudiciales para la masa activa realizados por el deudor dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración de aquel, presumiéndose el perjuicio patrimonial, bien es cierto que con admisión de prueba en contrario, en concreto, de las operaciones que impliquen «la constitución de garantías reales a favor de obligaciones preexistentes o de las nuevas contraídas en sustitución de aquellas».

Pues bien, en eso consisten precisamente, en muchos casos, los acuerdos de refinanciación que, de ser anulados si finalmente prospera la acción rescisoria, acarrearán consecuencias de carácter negativo derivadas, no solo por la propia anulación de la operación en sí para el deudor, sino respecto del acreedor que pudiera haber llegado a dicho acuerdo con un sujeto posteriormente declarado en concurso. Así, de producirse esa situación, el acreedor vería como sus créditos habrían de calificarse como subordinados con la consiguiente pérdida de los privilegios que su crédito inicial hubiera tenido de acuerdo con la clasificación de los créditos concursales recogida en la LC, y a la que haremos referencia posteriormente. Lógicamente, de no adoptarse ninguna medida al respecto, los acuerdos entre acreedores y deudores adoptados con la finalidad de renegociar determinados aspectos de los créditos/deudas, se realizarían en un contexto de evidente inseguridad jurídica, situación que precisamente ha tratado de corregir el legislador⁶⁶.

Esa es la intención que subyace en la modificación operada sobre el artículo 71 de la LC, otorgando una protección especial para determinados acuerdos de refinanciación. Se señala así la imposibilidad de rescindir dichos acuerdos cuando los mismos se hayan realizado con los requisitos y garantías previstos en el apartado 6 de dicho precepto⁶⁷. Estos son, de un lado, que el objeto de los mismos haya sido la ampliación significativa del crédito disponible o la modificación de las obligaciones de este, bien mediante prórroga de su plazo de vencimiento o con el establecimiento de otras contraídas en sustitución de aquellas. Por otra parte, cuando dichos acuerdos tengan por objeto tales aspectos, siempre que respondan a un plan de viabilidad que permita la continuidad de la actividad profesional o empresarial en el corto y medio plazo y que con anterioridad a la declaración del concurso el acuerdo reúna los requisitos previstos en el citado artículo, tales acuerdos no podrán ser objeto de rescisión.

De acuerdo con lo anterior, la Administración Tributaria no podrá exigir responsabilidad a los administradores concursales por no ejercitar una acción de reintegración respecto de un acuerdo de refinanciación cuyas condiciones se ajusten a lo dispuesto en el artículo 71.6 de la LC⁶⁸. Esa posibilidad quedaría reducida, por tanto, a los casos en los que dichos acuerdos de refinanciación incumplan tales requisitos y los administradores concursales, únicos legitimados para hacerlo en

⁶⁶ Sobre este aspecto se manifestó OLIVENCIA BRUGGER, L. M.: «La reforma de la ley concursal. Entre la precipitación y la conveniencia», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 5, 2009 (BIB 2009/760).

⁶⁷ Dichos requisitos han sido analizados por MOYA YOLDI, J.: «Los acuerdos de refinanciación de la nueva disposición adicional cuarta de la ley concursal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 8, 2009 (BIB 2009/1826).

⁶⁸ Este precepto ha sido modificado, en su apartado número 2, por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

esos casos a tenor del artículo 72.2 de la LC, omitan el ejercicio de la correspondiente acción de reintegración. Todo ello, evidentemente, cuando de esa situación se derive como consecuencia un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

3. IRREGULARIDADES COMETIDAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA MASA PASIVA

3.A. Respeto de la composición de la masa pasiva y el reconocimiento de los créditos

Es el Capítulo III del mencionado Título IV de la LC, el dedicado a regular los deberes de los administradores concursales respecto de la determinación de la masa pasiva del concursado, obligaciones que, de incumplirse con resultado dañoso para la Administración Tributaria, se configuran como presupuestos de una posible exigencia de responsabilidad tributaria respecto de tales sujetos.

Desde este punto de vista, y partiendo del hecho de que la masa pasiva estará constituida por «los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa» (art. 84.1 LC), limitándose, por tanto, a los créditos concursales, los acreedores de los mismos serán los sujetos que deben figurar en la lista de acreedores elaborada por el administrador concursal, siempre y cuando aquellos hayan comunicado en tiempo y forma sus créditos y los mismos se hayan reconocido como tales, tarea a cargo del administrador concursal.

Así pues, en esta fase del proceso concursal, y respecto de los créditos de carácter tributario, el administrador concursal podría incurrir en responsabilidad tanto al incluir en la lista créditos inexistentes, a consecuencia de lo cual los de la Hacienda Pública quedasen total o parcialmente desplazados, como al excluir los créditos que la Administración Tributaria detente legítimamente frente al deudor concursado, y así lo haya hecho valer.

a) Los créditos tributarios reconocidos por certificación administrativa

Respecto de esta última cuestión interesa prestar atención a varios aspectos. Así en primer lugar, ha de repararse en la previsión del artículo 86.2 de la LC, a tenor de la cual los créditos tributarios reconocidos por certificación administrativa han de ser «necesariamente» incluidos en la lista de acreedores. Esta afirmación categórica del legislador conduce a pensar que, en aquellos casos en los que dichos créditos estén documentados de tal modo, el administrador concursal no debería plantearse en ningún caso la pertinencia de su inclusión en la lista de acreedores, siendo suficiente con la existencia de la aludida certificación administrativa.

No obstante lo anterior, la afirmación anterior debe ser matizada en algunos supuestos, y es que si bien es cierto que ese precepto ordena la inclusión «necesaria» de los créditos tributarios certificados, no es menos cierto que esa regla tiene unos límites, impuestos por exigencias tales

como la comunicación de los mismos en plazo por parte de la Administración⁶⁹, así como el hecho de que dichas certificaciones plasmen realmente de créditos concursales⁷⁰. En este sentido, resultan interesantes Sentencias como la de la AP de Murcia, de 9 de febrero de 2012⁷¹, en la que la AEAT cuestiona la decisión de la administración concursal de excluir de la lista de acreedores un crédito correspondiente a los intereses de demora supuestamente devengados por el impago de una deuda tributaria cuyo plazo de ingreso no había transcurrido aún cuando se declaró el concurso.

En este caso la AP, en línea con la postura de la administración concursal, considera que no debe incluirse dicho crédito como subordinado, aun cuando el mismo está reconocido por certificación administrativa. Ello se debe a que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 86.2 de la LC, ha de considerarse también el tenor literal del 59.1 de la LC, en el que se señala que la declaración del concurso produce la suspensión del devengo de intereses respecto de los créditos concursales. De ese modo, si en la fecha de declaración del concurso no había transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda tributaria, difícilmente pudieron devengarse intereses de demora antes de esa fecha, lo que impide considerar tales partidas como créditos concursales a incluir en la lista de acreedores.

Así pues, pese a lo dispuesto por la LC respecto de la cuestión abordada en este epígrafe, y tal y como se han manifestado nuestros tribunales, «las certificaciones administrativas de reconocimiento de créditos pueden ser privadas de eficacia por el Juez del concurso cuando infringen de manera manifiesta un principio de Derecho Concursal»⁷².

b) *Supuestos de reconocimientos especiales*

Por otra parte, y también respecto de la cuestión relativa a la fase de reconocimiento de los créditos, los administradores concursales han de tener muy presentes los supuestos de reconocimientos especiales contemplados en el artículo 87 de la LC, precepto que fue objeto de modificación por el Real Decreto-Ley 3/2009, con el fin de disipar algunas de las dudas que se venían planteando respecto de los supuestos allí enumerados. No obstante lo anterior, y como veremos a continuación, la posible exigencia de responsabilidad tributaria al administrador concursal cuando no atiende a las especialidades que rodean a los créditos que allí se mencionan debe ser interpretada teniendo en cuenta los efectos que puede tener la actitud de la propia Administración Tributaria, que debe obrar de una forma diligente en cuanto al ejercicio de sus derechos, ya que, en caso de no hacerlo así, diluiría los presupuestos que le habilitan para tal exigencia de responsabilidad.

⁶⁹ En este sentido se manifiesta SÁNCHEZ PINO, J. A.: «El derecho de abstención de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores», *Quincena Fiscal*, n.º 20, 2012 (BIB 2012/3324), al señalar que «este reconocimiento necesario de créditos del que goza la Administración tributaria, no le exime de su deber de comunicar sus créditos a la administración concursal».

⁷⁰ *Vid.* SSAP de Barcelona, de 23 de mayo de 2008 (JUR 2008/267084) y la de 10 de noviembre de 2008 (JUR 2009/76004).

⁷¹ AC 2012/333.

⁷² Cfr. SAP de Alicante de 15 de diciembre de 2011 (JUR 2012/45257).

Pues bien, de entre los supuestos de reconocimientos especiales contemplados en el citado precepto interesa reparar ahora en aquellos que puedan tener una particular incidencia que en los intereses de la Hacienda Pública. En ese sentido, la LC se refiere a los *créditos recurridos en vía administrativa o judicial*, entre los que pueden incluirse los de carácter tributario, atribuyéndoles la calificación de condicionales, extremo que implica la obligación del administrador concursal de atribuirles, en tanto no se resuelvan los recursos, la calificación que les corresponda, de acuerdo con la clasificación de los créditos concursales a la que aludiremos posteriormente⁷³.

Especial interés reviste también la alusión que el artículo 87.2 de la LC realiza a los *créditos que resulten de un procedimiento de comprobación o inspección*, ya que, por la especial situación económica de un sujeto que finalmente es declarado en concurso es muy probable que, con carácter previo a tal situación, la Administración Tributaria hubiera iniciado uno de esos procedimientos respecto del mismo cuya finalización, en su caso, con un acto de liquidación regularizando la situación tributaria de ese sujeto, puede producirse después del auto de concurso e incluso tras la fase de reconocimiento de créditos⁷⁴.

Los problemas que esta situación suscitaba en la práctica⁷⁵ condujeron a incorporar en la LC una previsión específica al respecto, señalando la obligación para la administración concursal de reconocerlos como créditos contingentes en la fase de reconocimiento de créditos. Así pues, se tratará de créditos caracterizados por la incertidumbre tanto sobre su propia existencia real, que solo se conocerá cuando termine la comprobación o inspección, como sobre su cuantía, que únicamente será revelada cuando exista finalmente acto de liquidación. En el momento en el que esto suceda, por aplicación tanto del artículo 87.2 como del artículo 92.1 de la LC, el crédito, entonces ya cuantificado, se calificará en función de la naturaleza que le corresponda sin que pueda considerarse en ningún caso como subordinado por comunicación tardía del mismo.

A mayor abundamiento, y en relación con lo anterior, ha de tenerse también en cuenta el tenor literal del artículo 97 bis de la LC, introducido por la Ley 38/2011, en virtud del cual se permite instar la modificación del texto definitivo de la lista de acreedores hasta que se apruebe el convenio, o la administración concursal presente informe final de liquidación o de insuficiencia de masa activa. Ello es aplicable, entre otros supuestos, a aquellos casos en los que, tras los informes que ha de presentar el administrador concursal, se inicie un procedimiento administrativo de comprobación o inspección del que puedan resultar créditos de naturaleza tributaria⁷⁶.

⁷³ Vid. ARRIBAS HERNÁNDEZ, A.: *Derecho Concursal. El concurso tras la reforma operada por la Ley 38/2011*, El Derecho, Madrid, 2012, pág. 255; VEIGA COPO, A.: *Créditos e insolvencia*, Universidad del Rosario, Bogotá, 2009, pág. 152.

⁷⁴ Sobre esta cuestión vid. GARCÍA GÓMEZ, A. J.: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *op. cit.* (BIB 2012/1236).

⁷⁵ LÓPEZ SENOVILLA, A.: «Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario», *Diario La Ley*, n.º 7.762, 2011, pág. 3

⁷⁶ Se solventan así los problemas planteados por esta situación antes de la reforma. Vid., en ese sentido, SAP de Murcia de 23 de febrero de 2012 (AC 2012/699).

Todas esas medidas favorecen los intereses de la Administración, que contará con un periodo de tiempo más dilatado para concluir los procedimientos de regularización tributaria seguidos frente a deudores concursados. Ahora bien, ese beneficio debe interpretarse conjuntamente con la obligación de la Administración Tributaria de hacer valer su derecho en la fase de reconocimiento de créditos, comunicando a la administración concursal, en tiempo y forma, la existencia de tales procedimientos en marcha y, por tanto, la existencia de lo que, en un principio, debe incluirse como crédito contingente a su favor. En ese sentido nuestros tribunales vienen desestimando las pretensiones de la Hacienda Pública a que se reconozcan estos créditos cuando finalicen las comprobaciones o inspecciones si, en la fase de insinuación o reconocimiento de créditos, aquella no comunicó las características de los posibles futuros créditos y, a ser posible, su cuantía determinada⁷⁷.

c) Reconocimiento de créditos por obligaciones tributarias devengadas y no cuantificadas antes del concurso

En relación con la tarea que incumbe al administrador concursal en orden a la elaboración de la lista de acreedores incluyendo los créditos previamente reconocidos a esos efectos, interesa destacar ahora la incidencia que puede tener la redacción que la Ley 38/2011 ha dado al artículo 86.3 de la LC. En este precepto se apunta que «cuando no se hubiera presentado alguna declaración o autoliquidación que sea precisa para la determinación de un crédito de Derecho Público o de los trabajadores, deberá cumplimentarse por el concursado en caso de intervención o, en su caso, por la administración concursal cuando no lo realice el concursado o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición. Para el caso que, por ausencia de datos, no fuera posible la determinación de su cuantía deberá reconocerse como crédito contingente».

Así pues, en este precepto se recogen dos deberes a cargo del administrador concursal en los aludidos supuestos, cuyo incumplimiento puede habilitar a la Administración Tributaria para exigir a aquellos la correspondiente responsabilidad tributaria. Así, en primer lugar, el administrador concursal, cuando el concursado no lo haga en casos de mera intervención, y en todo caso en los supuestos en los que aquel esté suspendido en sus facultades de administración, tendrá la obligación formal de presentar las declaraciones o las autoliquidaciones correspondientes a las obligaciones derivadas de hechos imponibles realizados por el concursado y no cuantificadas previamente⁷⁸.

Por otra parte, del citado precepto se deduce también la obligación, esta vez para el administrador concursal en todo caso, de incluir dichos créditos, una vez cuantificados, en la lista de acreedores, extremo que se hará teniendo en cuenta la previsión del artículo 92.1 de la LC, a tenor del cual estos no quedarán subordinados por su comunicación tardía. No obstante lo anterior, y como aclara también el aludido artículo 86.3 de la LC, en aquellos casos en los que, en ausencia

⁷⁷ SAP de Burgos, 270/2010, de 10 de junio (JUR 2010/249814). En el mismo sentido, Sentencia del Juzgado de lo Mercantil, n.º 6, de Madrid, de 19 de abril de 2010 (JUR 2010/261760).

⁷⁸ GARCÍA GÓMEZ, A.: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *op. cit.* (BIB 2012/1236).

de datos, no fuera posible la determinación de su cuantía, el administrador concursal debe reconocerlo como contingente, extremo que parece lógico y concuerda con las previsiones del artículo 87.2 de la LC, toda vez que ante esa situación el crédito tributario se concretará después de las actuaciones administrativas tendentes a la regularización de la situación fiscal del concursado.

A nuestro juicio, y respecto del tema que nos ocupa, la modificación legal del precepto analizado en este apartado se ha convertido en un aspecto especialmente relevante a tener en cuenta por los administradores concursales, debido a las consecuencias que para ellos pueden derivarse en materia de responsabilidad por el incumplimiento de tales obligaciones⁷⁹.

3.B. Respeto de la clasificación de los créditos concursales

Es cierto que, de todo lo expuesto hasta el momento, se infieren algunos de los privilegios con los que cuenta la Administración Tributaria frente a otros acreedores privados, en el curso del procedimiento concursal. Ahora bien, no es menos cierto que las últimas modificaciones realizadas por el legislador se han situado en la línea emprendida en el seno del derecho concursal en otros países de nuestro entorno como Portugal, Alemania, Reino Unido o Dinamarca, donde han tratado de limitarse al máximo los privilegios de Derecho Público concedidos a las Administraciones Tributarias⁸⁰. Por otra parte, esta es también la finalidad que viene inspirando el contenido de muchos de los pronunciamientos judiciales vertidos sobre esta cuestión en nuestro país⁸¹. Precisamente en ese sentido la Ley 38/2011 introdujo una modificación sobre el contenido del artículo 77 de la LGT, relativo al derecho de prelación de la Administración Tributaria, que ahora establece expresamente en su apartado 2, el sometimiento de los créditos tributarios a lo establecido en la LC, extremo que impide interpretar los preceptos de la LGT al margen de la normativa concursal⁸².

Pues bien, en relación con la clasificación de los créditos concursales que marcará el orden de prioridad en el pago de los mismos, habrá que estar, por tanto, a lo dispuesto en el aludido texto legal, otorgando así a los créditos tributarios que pudieran ponerse de manifiesto en un proceso concursal la calificación de créditos privilegiados; créditos con privilegio especial o general; créditos ordinarios; o créditos subordinados.

⁷⁹ ORDIZ FUENTES, M. C.: «Fiscalidad y Concurso», *op. cit.*, págs. 760-761.

⁸⁰ Han sido muchos los autores que destacaron el menoscabo que la posición de la Administración Tributaria sufrió a raíz de la entrada en vigor de la LC. Así, PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F.: «La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *Anuario de Derecho Concursal*, 2004, n.º 1, pág. 228; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: «Aspectos tributarios de la nueva Ley Concursal», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2005 (BIB 2005/860); THOMAS PUIG, P.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, La Ley, Madrid, 2011, págs. 31 y ss.

⁸¹ Las finalidades que inspiran la nueva normativa en materia de clasificación de los créditos han sido resumidas por la AP de A Coruña, de 24 de noviembre de 2006 (AC 2006/2296).

⁸² *Vid.*, en este sentido, SAP de Las Palmas, de 26 de marzo de 2010 (AC 2010/1951) o SAP de Madrid, de 9 de febrero de 2008 (JUR 2008/217865).

En ese sentido, es el artículo 90 de la LC el que enumera los créditos que gozan de *privilegio especial*, entre los que tienen encaje algunos créditos de carácter tributario. En ese sentido, los créditos tributarios protegidos con garantía real encajarían entre ellos, como sucede con el caso de la hipoteca legal tácita regulada en el artículo 78 de la LGT. Ahora bien, el privilegio general en este caso alcanza únicamente a las cuotas derivadas de la aplicación de los «tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos» y no las prestaciones accesorias que puedan devengarse a partir de aquellas a las que, sin embargo, sí alcanza la garantía que conlleva la hipoteca legal tácita⁸³.

Por lo que atañe a los créditos con *privilegio general*, a los que la LC dedica su artículo 90, también tienen cabida algunos de naturaleza específicamente tributaria. Se mencionan así, los créditos por las «cantidades correspondientes a retenciones tributarias», respecto de las cuales la LC terminó con la pretensión de la Hacienda Pública de hacer valer su derecho de ejercicio de la facultad de separación⁸⁴ sobre la base de que dichas cantidades no corresponden, en sentido estricto, al concursado, que solo las tendría a modo de depósito a favor de la Administración⁸⁵.

Por otra parte, también se incluyen entre los créditos con privilegio general el resto de créditos tributarios (que no gocen de privilegio especial ni del general referido a las retenciones) hasta el 50% de su importe, porcentaje cuya forma de cálculo ha sido objeto de controversia entre la Hacienda Pública, de un lado, y la jurisprudencia, de otro.

Así, mientras que la AEAT se ha esforzado en defender que la cantidad sobre la que debe aplicarse el citado porcentaje del 50% debe estar representada por la suma de todos los créditos tributarios, independientemente de su calificación o condición, el TS ha sentado una doctrina contraria a dicha pretensión. En ese sentido, señaló, por un lado, que «para determinar la base a que debe aplicarse el porcentaje del cincuenta por ciento no cabe tomar en cuenta los créditos incardinables en los artículos 90, 91 y 92 de la LC porque los mismos ya están clasificados con una u otra condición, y, por consiguiente, quedan fuera de la categoría genérica de los no clasificados», extremo que evita el «sin sentido de una doble calificación de los créditos ya clasificados»⁸⁶. Por otro

⁸³ Vid., SJM de Asturias, de 30 de mayo de 2007 (AC 2008/407).

⁸⁴ Opinión que no compartía un sector doctrinal. En ese sentido, vid., VARONA ALABERN, J.: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 11 y ss.

⁸⁵ AGUILAR RUBIO, M.: *Crédito tributario y concurso de acreedores*, La Ley, Valladolid, 2009, pág. 109. Sobre esta cuestión vid., SJM de Oviedo, de 26 de enero de 2007 (AC 2008/378), en la que se recuerda que «las retenciones por IRPF, a efectos concursales, ya no tiene en la actualidad y tras la reforma concursal la naturaleza de depósito a favor de la Hacienda Pública sujeta al derecho de separación *ex iure domini* de que gozaba en el régimen anterior».

⁸⁶ Sobre este particular se manifestó la doctrina que, en contra de la postura de la Administración, considera que «si un determinado crédito ya goza de un privilegio concreto este debe excluirse de la cuantificación de otro, puesto que, en caso contrario, aquel se vería doblemente privilegiado» (CARRERAS MANERO, O.: «El derecho de prelación general de la Hacienda Pública para el cobro de los créditos tributarios frente al resto de acreedores concurrentes y sus efectos en el procedimiento concursal», *RCyT*. CEF, n.º 346, 2012, págs. 111-112). En el mismo sentido, PÉREZ ROYO, F.:

lado, y con expresa referencia a la exclusión de los créditos subordinados, el TS considera que su tesis «se refuerza si se advierte, por un lado, que no es razonable que unos créditos que el legislador posterga o discrimina por unas u otras razones subjetivas u objetivas se deban tomar en cuenta para incrementar la cuantía del privilegio general en perjuicio de los acreedores ordinarios»⁸⁷.

Además, y también como créditos con privilegio general, por lo que puede interesar a la Administración Tributaria, se catalogan aquellos que lo sean en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública⁸⁸, así como a aquellos de los que fuera titular el acreedor a instancia del cual se hubiere declarado el concurso (en los casos en los que dicho acreedor fuera la Hacienda Pública) y que no tuvieran el carácter de subordinados hasta el 50% de su importe».

Como categoría residual, la LC establece la categoría de *créditos ordinarios*, donde incluye a todos aquellos que no tengan la condición de privilegiados ni subordinados. Desde este punto de vista, y respecto de los créditos tributarios, tendrán esta consideración el otro 50% de aquellos créditos que no se califiquen como con privilegio especial, que no correspondan a retenciones y, por último, que no se consideren subordinados, conforme a lo que dispone el artículo 89.3 de la LC.

Por último, a los *créditos subordinados* se refiere el artículo 92 de la LC, de cuyo tenor literal, a efectos tributarios, hemos de destacar los apartados 3 y 4, en los que se califican como tales, a los créditos por recargos e intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía y los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias.

La expresa referencia a los créditos por recargos se incluyó en la LC fruto de una modificación introducida por la Ley 38/2011, viniendo a solucionar un problema que se planteaba con anterioridad respecto de la calificación que habría de darse a tales partidas, resolviéndolo, una vez más, en la línea del criterio que venían manteniendo nuestros tribunales⁸⁹.

«El privilegio general de los créditos tributarios (según la interpretación auténtica contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular», *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2007 (BIB 2007, 2).

⁸⁷ *Vid.*, STS de 21 de enero de 2009 (RJ 2009/398 y 399), citadas posteriormente para continuar manteniendo el mismo criterio, entre otras, por las SSTS de 22 de junio de 2009 (RJ 2009/5105) o la de 6 de abril de 2011 (RJ 2011/5706).

⁸⁸ Tal y como afirma ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *op. cit.*, la mención expresa de tales créditos entre los que gozan de privilegio general «viene a resolver posibles dudas interpretativas. Ello es obvio, dado que, con anterioridad a la última reforma de la LC, el precepto mencionado en el párrafo precedente ya incluía, de manera general, la mención a los créditos "por responsabilidad civil extracontractual" en su artículo 91.5.º, categoría esta que presenta una incuestionable paridad, en cuanto a su naturaleza, con la responsabilidad civil derivada de un delito, y ello aunque el origen de esta última se sitúe en un crédito de carácter tributario».

⁸⁹ En ese sentido *vid.*, VILLAR EZCURRA, M.: «La reforma concursal y los créditos tributarios», *op. cit.*, así como la jurisprudencia allí citada a esos efectos; CALVO VÉRGEZ, J.: «El crédito tributario en el proceso concursal», *Monografías Carta Tributaria*, n.º 22, 2010, págs. 15 y ss.

De este modo habrá que entender que tanto los intereses como los recargos que se devenguen en el procedimiento de aplicación de los tributos, esto es, por presentación o pago voluntario extemporáneo, recargo ejecutivo, de apremio reducido y de apremio ordinario, tendrán la condición de créditos subordinados, al igual que los aludidos créditos por sanciones tributarias, extremo que, obviamente, se predicará de tales créditos cuando los mismos tengan la naturaleza de créditos concursales.

4. OTRAS IRREGULARIDADES SUSCEPTIBLES DE GENERAR RESPONSABILIDAD

De la lectura de la LC se desprenden las muchas obligaciones que para un sujeto se derivan de su condición de administrador concursal y cuyo incumplimiento puede generar responsabilidad civil, penal o específicamente tributaria cuando, a raíz de las irregularidades detectadas en su proceder, la Administración pública pueda verse perjudicada en sus pretensiones de cobro.

Pues bien, debido al elevado número de deberes que puede atribuirse a esos sujetos, hemos realizado el análisis de aquellos que nos han parecido más relevantes, sobre todo atendiendo a las últimas modificaciones legislativas, agrupándolos en función de las fases del proceso concursal en las que se ponen de manifiesto. Particular atención merecerá también, en ese sentido, y aludiendo a la fase final del concurso, la observancia de las reglas de pago de los créditos, primero de aquellos que tengan la condición de créditos contra la masa, pagaderos a su vencimiento, regla que en algunos casos puede ser alterada por la administración concursal, aunque nunca para los créditos tributarios (art. 84.3 LC), y después de los créditos concursales, por el orden establecido en función de su calificación.

De lo expuesto se desprende que, en cualquier momento de dicho proceso, podría producirse una conducta irregular en materia tributaria por parte de esos sujetos, toda vez que al administrador concursal le corresponderá atender las obligaciones tributarias del concursado en los casos en los que este se halle suspendido en sus potestades de administración, o bien vigilar, detectar e informar al juez de los posibles incumplimientos de tales obligaciones por parte del concursado, en los supuestos en los que este se encuentre únicamente intervenido en sus funciones de administración⁹⁰. Ciertamente, todo ello exige un especial cuidado en la labor que deben desempeñar los administradores concursales so pena de incurrir en la responsabilidad que hemos comentado en este trabajo, pero no es menos cierto, como se ha señalado, que estos son los sujetos que disponen de toda la información precisa para poder cumplir o exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias del concursado, por lo que a ellos atañe velar por su cumplimiento⁹¹.

⁹⁰ PACHECO GUEVARA (2009), *La administración concursal*, Aranzadi, Navarra, 2009, págs. 97 a 127, alude con detalle a las clasificaciones que los distintos autores barajan en torno a las funciones que la administración concursal tiene atribuidas en todas las fases del concurso.

⁹¹ LÓPEZ SENOVILLA, A.: «Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario», *op. cit.*, pág. 2.

Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, M. [2009]: *Crédito tributario y concurso de acreedores*, La Ley, Valladolid.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. [2012]: «Concurso de acreedores y créditos tributarios. La calificación de los mismos como créditos concursales o contra la masa: estado de la cuestión», *Quincena Fiscal*, n.º 21 (BIB 2012/3402).
- [2012]: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *Quincena Fiscal*, n.º 22 (BIB 2012/3463).
- ARGENTE ÁLVAREZ, J.; BERTRÁN GIRÓN, F. y MELLADO BENAVENTE, F. [2012]: *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*, Wolters Kluwer.
- ARRIBAS HERNÁNDEZ, A. [2012]: *Derecho Concursal. El concurso tras la reforma operada por la Ley 38/2011*, El Derecho, Madrid.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2004]: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *RCyT. CEF*, n.º 255.
- CALVO VÉRGEZ, C. [2013]: «La nueva inversión del sujeto pasivo en el IVA», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11 (BIB 2013/423).
- CALVO VÉRGEZ, J. [2010]: «El crédito tributario en el proceso concursal», *Monografías Carta Tributaria*, n.º 22.
- CARRERAS MANERO, O. [2012]: «El derecho de prelación general de la Hacienda Pública para el cobro de los créditos tributarios frente al resto de acreedores concurrentes y sus efectos en el procedimiento concursal», *RCyT. CEF*, n.º 346.
- CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E. [1990]: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2003]: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 5.
- CRUZ AMORÓS, M. [2006]: «Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios», en la obra colectiva VV. AA.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- DE MIGUEL ARIAS, S. [2011]: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores tras la reforma de la Ley Concursal», *RCyT. CEF*, n.º 344.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2010]: «La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales, y no contra la masa, según la STS (Sala 1.ª) 20 septiembre 2009 (RJ 2009, 5482)», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2 (BIB 2010/22).
- FERNANDO AMOR, J. A. [2005]: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, Bosch.
- FONSECA CAPDEVILLA, E. [2004]: «Efectos de la declaración del concurso: efectos fiscales», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley Concursal*, Marcial Pons, Madrid.
- GALÁN RUIZ, J. [2005]: *La responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra.
- GARCÍA GÓMEZ, A. J. [2012]: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *Quincena Fiscal*, n.º 14 (BIB 2012/1236).

- GARCÍA GÓMEZ, A. J. [2010]: «Los créditos por IVA contra el deudor por hechos imposables anteriores a la declaración de concurso (SSTS 1-9-2009 y 20-9-2009)», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 20.
- IÑIGUEZ, P. [2006]: «La responsabilidad de los administradores concursales», *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana*.
- LÓPEZ DÍAZ, A. [2010]: «Sobre la necesidad de pronunciamiento del juez del concurso para la prosecución de los apremios preferentes», *Quincena Fiscal*, n.º 13 (BIB 2010/1297).
- LÓPEZ SENOVILLA, A. [2011]: «Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario», *Diario La Ley*, n.º 7762.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. [2011]: «El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: Naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación», *Quincena Fiscal*, n.º 15 (BIB 2011/1229).
- MARTÍNEZ MICÓ, J. G. [2009]: «El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones», *Quincena Fiscal*, n.º 22 (BIB 2009/1839).
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. [2005]: «Aspectos tributarios de la nueva Ley Concursal», *Quincena Fiscal*, n.º 6 (BIB 2005/860).
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. [1992]: «La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad», *Crónica Tributaria*, n.º 62.
- MORRAL SOLDEVILLA, R. [2004]: «Comentario al artículo 35 LC», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley Concursal*, T. I, Bosch, Barcelona.
- MOYA YOLDI, J. [2009]: «Los acuerdos de refinanciación de la nueva disposición adicional cuarta de la ley concursal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 8 (BIB 2009/1826).
- MUÑOZ VILLAREAL, A. [2011-I]: «La responsabilidad tributaria de los síndicos, liquidadores, administradores concursales y auxiliares delegados», *RJUAM*, n.º 23.
- [2012]: «La responsabilidad tributaria de la administración concursal», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 25.
- OLIVENCIA BRUGGER, L. M. [2009]: «La reforma de la ley concursal. Entre la precipitación y la conveniencia», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 5 (BIB 2009/760).
- ORDIZ FUENTES, M. C. [2012]: «Fiscalidad y Concurso», en la obra colectiva VV. AA.: *El concurso de acreedores. Adaptado a la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal*, La Ley, Madrid.
- PACHECO GUEVARA [2009]: *La administración concursal*, Aranzadi, Navarra.
- PÉREZ ROYO, F. [2007]: «El privilegio general de los créditos tributarios (según la interpretación auténtica contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *Quincena Fiscal*, n.º 1 (BIB 2007, 2).
- PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F. [2004]: «La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 1.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2006]: «La Hacienda Pública y los procesos concursales», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, n.º 43 (BIB 2006/1423).
- ROZAS VALDÉS, J. [2009]: *La responsabilidad fiscal de los administradores*, CEU, Barcelona.

SÁNCHEZ GALIANA [1991]: en la obra colectiva, VV. AA.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, en homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, IEF, Madrid.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F. [2012]: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo I, Tirant lo Blanch.

SÁNCHEZ PINO, A. J. [2004]: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *Quincena Fiscal*, n.º 8.

– [2012]: «El derecho de abstención de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores», *Quincena Fiscal*, n.º 20 (BIB 2012/3324).

THOMAS PUIG, P. [2011]: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, La Ley, Madrid.

TIRADO, I. [2004]: «Auxiliares delegados», en VV. AA. *Comentario a la Ley Concursal I*, Thomson-Civitas, Madrid.

VALERO LOZANO, N. [2007]: *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, La Ley, Madrid.

VARONA ALABERN, J. E. [2000]: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid.

VARONA ALABERN, J. E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C. [2006]: «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 8.

VEIGA COPO, A. [2009]: *Créditos e insolvencia*, Universidad del Rosario, Bogotá.

VÉLEZ NOGUERUELA, J. L. [2012]: «La administración concursal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 3 (BIB 2012/954).

VILLAR EZCURRA, M. [2012]: «La reforma concursal y los créditos tributarios», *Quincena Fiscal* n.º 4 (BIB 2012/262).

ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A. [2008]: «Comentarios al artículo 43 de la LGT: Los responsables subsidiarios», *Grandes Tratados*, Aranzadi (BIB 2008/3390).

ZUMAQUERO GIL, L. [2013]: «La responsabilidad civil de los administradores concursales», *In Dret*, n.º 1.