

tanto en cuanto, ya se trate de la primera o de ulterior entrega de inmuebles que no tengan la consideración de edificaciones dicha operación quedará sujeta al IVA, sin que sea aplicable a la misma la exención contemplada en el art. 20.Uno.22^o²⁸.

De cualquier manera, al objeto de que opere la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en los supuestos de transmisión de inmuebles en ejecución de garantía es necesario que se trate de una entrega distinta a la que la propia LIVA refiere en los párrafos primero y segundo de la letra e) de su art. 84.Uno.2^o. Y es que, tratándose de una segunda entrega de edificación o terreno rústico o no edificable con renuncia a la exención, operará en todo caso el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, al igual que sucederá, con independencia de que se trate de primera o segunda entrega, si ésta se produce en el marco de un proceso concursal. Debe tratarse pues de una primera entrega de inmueble cuya construcción o rehabilitación haya finalizado o bien de la transmisión de solar o terreno urbanizado o en curso de urbanización cuando ésta sea efectuada por su promotor.

En todo caso ha de producirse una comunicación expresa y fehaciente al transmitente de que está adquiriendo el bien inmueble dado en garantía en su calidad de empresario o profesional. Dicha comunicación habrá de tener lugar con carácter previo o simultáneo a la adquisición del bien, no siendo necesario que la misma se formalice en documento público, siendo suficiente a tal efecto con una declaración privada como podría ser aquella suscrita y firmada por el adquirente de que actúa en calidad de empresario o profesional y afecta el inmueble a su patrimonio empresarial. Ahora bien dicha comunicación no será necesaria en los supuestos en los que las citadas personas o entidades no actúen con la condición de empresario o profesional, en cuyo caso no operará el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

28. Dentro de los inmuebles cuya transmisión podrá dar lugar a la aplicación del mecanismo de la inversión por este supuesto han de incluirse los solares o terrenos ya edificables a los que no es aplicable la exención y los terrenos urbanizados o en curso de urbanizador efectuado por el promotor de la edificación. Y si la transmisión del terreno en curso de urbanización se llevase a cabo por el promotor de la misma dicha transmisión quedaría sujeta a IVA quedando, por tanto, abierta la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el supuesto de que se diesen las circunstancias necesarias para considerar que la transmisión se efectúa en ejecución de garantía en los términos establecidos en la LIVA.

LOS RIESGOS DE INCURRIR EN RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR PARTE DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES Y LOS AUXILIARES DELEGADOS

ANA LUQUE CORTELLA

Profesora Contratada Doctora. Universidad de Sevilla

Quincena Fiscal 15-16
Septiembre I-II - 2013
págs. 79 a 97

SUMARID: 1. BREVE REFERENCIA A LA RESPONSABILIDAD SUSTANTIVA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES. 2. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES. 2.1. Alcance de la responsabilidad. 2.2. La acción de regreso contra el obligado principal. 2.3. La responsabilidad tributaria de los auxiliares delegados y expertos independientes.

RESUMEN: La administración concursal puede ser declarada responsable subsidiaria de la deuda tributaria por el perjuicio que causen a la misma con sus actuaciones sobre el patrimonio del deudor. Con ello el legislador pretende fomentar la diligencia a la hora de proteger la prelación de cobro de la Hacienda Pública dentro del concurso, pues cuando se liquida un patrimonio insuficiente para satisfacer a todos los acreedores, los administradores concursales son los encargados de velar por las preferencias y los privilegios de los que gozan unos créditos sobre otros. El artículo 43.1.c) de la LGT contempla esta posible responsabilidad tanto para las deudas devengadas con anterioridad al procedimiento como para las nacidas posteriormente, tanto por el impago de los créditos concursales como por el impago de los créditos contra la masa.

ABSTRACT: Insolvency administrators can incur subsidiary liability on the tax debt as a result of the harm caused by their intervention on the debtor's estate. The legislator thus seeks to promote diligence in protecting Treasury's priority of recovery of claims within the insolvency proceedings: when the liquidated assets are insufficient to pay all creditors, bankruptcy administrators are bound to watch over preferences and privileges of some credits upon others. Article 43.1.c) of General Tax Act establishes the aforesaid liability for debts that became liable before and after the insolvency proceedings; and for the non-payment of debts against the debtor and against the assets as a whole.

PALABRAS CLAVE: Responsabilidad tributaria, administradores concursales, auxiliares delegados, procedimiento concursal.

KEYWORDS: Tax liability, insolvency administrators, delegate assistants, insolvency proceedings.

Fecha recepción original: 20 junio 2013

Fecha aceptación: 16 julio 2013

1. BREVE REFERENCIA A LA RESPONSABILIDAD SUSTANTIVA DE LDS ADMINISTRADORES CONCURSALES¹

La simplificación de la estructura orgánica del concurso², operada por la Ley Concursal, tuvo como lógica consecuencia la reducción del elenco de responsables que, con la normativa anterior, podían derivarse de los órganos auxiliares del procedimiento (los síndicos, los interventores³, el deposita-

1. Este trabajo se enmarca en el seno del Proyecto de Investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación «Estudio de las relaciones entre Derechos fundamentales y Hacienda pública. Consecuencias del Tratado de Lisboa en su desarrollo normativo y jurisprudencial» (DER 2011-27491).
2. Inicialmente, en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal se establecía que la administración concursal debía estar integrada por tres miembros, entre los que se combinaba la profesionalidad en materias relevantes para el concurso con la presencia representativa de algún acreedor, aunque se permitía, cuando el concurso se tramitara por el procedimiento abreviado, y el juez no se opusiera expresamente, la administración unipersonal. La estructura de la administración concursal se ha simplificado nuevamente tras la reforma operada por Ley 38/2011, de 10 octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. En este sentido, el artículo 27 de la Ley Concursal, en su redacción actual, establece que la regla general será que la administración concursal esté integrada por un solo miembro que deberá reunir las siguientes condiciones: ser abogado en ejercicio con al menos cinco años de experiencia profesional y que además acredite formación especializada en Derecho concursal; o economista o auditor de cuentas o profesional mercantil con cinco años de experiencia y con dedicación demostrable en el ámbito concursal. Cuando el juez lo considere necesario podrá nombrar, previa audiencia del administrador, un auxiliar delegado. Se permite también que el administrador sea una persona jurídica integrada por una pluralidad de profesionales (al menos un abogado y un economista, titulado mercantil o auditor de cuentas) con la debida experiencia y formación en el ámbito concursal. Frente a la regla general, la Ley Concursal introduce ciertas peculiaridades en cuanto a la estructura y composición de la administración concursal para los concursos de especial trascendencia, aquéllos en los que concurra una causa de interés general, los concursos de operadores financieros y los concursos conexos o acumulados.
3. La alusión que se hacía a los interventores, había que referirla de manera exclusiva a los de los procedimientos de quiebras, es decir, a los que se nombraban en la Junta de acreedores cuando se aprobaba el convenio para velar por su íntegro cumplimiento. No podía ser de otra manera, pues los interventores de la suspensión de pagos carecían de facultades de administración y los únicos casos de responsabilidad fiscal en que podían incurrir eran en el de responsabilidad solidaria por colaborar en la comisión de una infracción tributaria y en el de responsabilidad por incumplimiento de la obligación de suministrar información con trascendencia tributaria de la que pudieran tener conocimiento en virtud de sus funciones. Esta opinión era mantenida, entre otros, por GÓMEZ MARTÍN, F: *Aspectos tributarios de los procesos concursales (suspensión de pagos y quiebra)*, CISS, Valencia, 1999, pág. 79. En el mismo sentido, GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J., planteaban las dudas interpretativas que suscitaba la referencia del artículo 40.2

rio⁴, y el comisario⁵) y la atribución a los nuevos administradores concursales, como reconoce expresamente la Exposición de Motivos de la Ley, de más amplias e importantes competencias, entre las que pueden destacarse las de intervención de los actos realizados por el deudor o las de sustitución de éste cuando haya sido suspendido en el ejercicio de sus facultades patrimoniales; la formación y conservación de la masa; el reconocimiento y graduación de los créditos; y la elaboración, en su caso, del Plan de Liquidación.

- a los interventores «ya que su campo de actuación se limita a las suspensiones de pagos y éstas, en principio, ni tienen por objeto liquidar un patrimonio, ni en ellas los interventores desempeñan funciones de administración, las cuales sigue conservando el deudor con las limitaciones que en su caso fije el Juez»; *La responsabilidad tributaria*, CISS, Valencia, 1997, pág. 103.
4. El derogado artículo 40. 2 de la LGT, que establecía la responsabilidad de síndicos e interventores, había omitido cualquier referencia al depositario. Sin embargo, su posición dentro del procedimiento era la misma que la de aquéllos, ya que era el órgano encargado de asumir las funciones de gestión de la masa hasta que se constituía la sindicatura. FELFRER BAUZA, F: *La intervención de las Administraciones Públicas en los procesos concursales*, Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 193 y 194, enumeraba los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria en los que los depositarios podían incurrir: «-Facultad de recaudar los fratos y productos de los bienes raíces (art. 1046.4 de la Ley de Enjuiciamiento Civil): los ingresos que la quebrada perciba por tal concepto deberán ser objeto de declaración en el Impuesto de Sociedades o de la Renta de las Personas Físicas, según los casos. Si bien la presentación de la declaración recae bajo la responsabilidad de los síndicos, por lo que no debe imputarse responsabilidad al depositario, el pago de determinados alquileres devenga IVA, impuesto que debe ingresarse con periodicidad trimestral en el Tesoro Público. Consecuentemente, la falta de repercusión del IVA al arrendatario o su impago constituye una infracción imputable al depositario, puesto que se tratarían de conceptos de deuda postconcurso, y el artículo 40.2 de la Ley General Tributaria sanciona la falta de realización por los administradores de los actos que sean de incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias; el depositario estará aquí ejerciendo labores de administración de la empresa, por lo que no creemos que su responsabilidad deba trasladarse a los síndicos. -Cobro de letras, pagarés y otros documentos vencidos (art. 1050 de la Ley de Enjuiciamiento Civil): si dichos derechos de crédito proceden de operaciones comerciales, será responsabilidad del depositario repercutir el IVA e ingresarlo mediante la correspondiente autoliquidación. El hecho de que para realizar estas operaciones sea necesaria la previa aprobación del comisario no puede eximir de responsabilidad al depositario, puesto que dicha autorización debe entenderse referida a la acción de cobrar los créditos pendientes y no al cumplimiento de las obligaciones tributarias que conllevan. -Facultad de hacer ventas de efectos de la quiebra cuando éstos no puedan conservarse sin que se deterioren o corrompan y de hacer gastos indispensables para la conservación y custodia de los bienes en depósito (art. 1055): las ventas deberán observar las normas del IVA en materia de repercusión, autoliquidación e ingreso, y tanto aquéllas como las operaciones de cobro deberán formalizarse en la correspondiente factura, obligación esta última cuyo incumplimiento es sancionado con infracción simple conforme previenen los artículos 78.1 y 83.5 de la Ley General Tributaria».
5. Las mismas consideraciones que se han hecho respecto de los interventores son válidas para el comisario, a quien el anterior artículo 1045 de la LEC, atribuía unas funciones más orientadas a la coordinación, impulso y supervisión del procedimiento que a la gestión de la masa: «Inspeccionar todas las operaciones del depositario y de los síndicos de la quiebra; velar por el buen manejo y administración de sus pertenencias; activar las diligencias relativas a la liquidación y calificación de los créditos y dar cuenta al Juzgado de los abusos que advierta en todo ello».

En este sentido, el artículo 36, párrafo 1º, de la Ley Concursal comienza haciendo referencia a la responsabilidad de los administradores concursales derivada de los daños causados a la masa por la que tendrán que responder frente al deudor y frente a todos los acreedores. Esta responsabilidad existirá cuando esos daños sean consecuencia de actos u omisiones contrarios a la ley o realizados sin la diligencia debida, que en el artículo 35.1º se concreta, a su vez, en el nivel superior de un ordenado empresario y un representante leal. No alude, en cambio, a ninguna causa concreta de exoneración (novedad debida a la reforma de 2011⁶), por lo que, a estos efectos, sólo será aplicable la general que en nuestro ordenamiento representa el caso fortuito, que, en cuanto hecho exoneratorio complejo, compuesto de dos elementos: imposibilidad sobrevenida de la prestación e inimputabilidad al deudor de la causa que la origina, requerirá la prueba de los dos. En consecuencia, los administradores o sus auxiliares delegados sólo podrán exonerarse de esta responsabilidad probando que les fue imposible actuar conforme a lo esperado en función del patrón de diligencia exigido o sin contravenir la ley y que la causa que originó dicha imposibilidad no se debió, a su vez, a su falta de diligencia, probando así su inimputabilidad, en este caso en términos de culpa⁷.

La Hacienda Pública, en su condición de acreedor concursal, está evidentemente legitimada para ejercitar esta acción de responsabilidad por el perjuicio causado a la masa *ex artículo 36.1* de la Ley Concursal, pero lo que pretende esta acción es una indemnización a favor de la masa concursal y no del acreedor concreto que la reclama, que sí tiene derecho a que, si la responsabilidad es declarada, en concepto de indemnización de daños y perjuicios, se le reembolsen los gastos necesarios que hubiera soportado (artículo 36.5 de la Ley Concursal).

Frente a este supuesto de responsabilidad, el art. 36 continúa haciendo referencia expresa en su párrafo 2º a la responsabilidad de los administradores concursales por los actos u omisiones lesivos de los auxiliares delegados, para

6. Operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre (BOE de 11 de octubre). Debemos tener en cuenta que la norma anterior era copia de las que regulan la responsabilidad de los administradores en las sociedades de capital y permitía la exoneración de responsabilidad para el administrador concursal que hubiera probado que, no habiendo intervenido en la adopción del acuerdo lesivo, desconocía su existencia o, conociéndola, hizo todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opuso expresamente a aquél. Resulta adecuada la supresión de esta causa de exoneración dado que, con la normativa vigente, cualquiera de estas actuaciones implica de por sí la conducta negligente del administrador concursal.

7. Sobre este tema pueden verse, entre otros, QUIJANO GONZÁLEZ, J.: «La responsabilidad concursal tras la Ley 38/2011 de reforma de la Ley Concursal», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal: Anales de doctrina, praxis, jurisprudencia y legislación*, núm. 18, 2013, págs. 51 a 66; y LÓPEZ MAÑEZ, L. E.: «Administradores concursales y auxiliares delegados tras la reforma de la Ley 22/2003», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal: Anales de doctrina, praxis, jurisprudencia y legislación*, núm. 16, 2012, págs. 143 a 170.

declarar que responderán solidariamente junto a éstos⁸ salvo que prueben haber desplegado toda la diligencia debida para prevenir o evitar el daño. En este caso, en contraposición con el anterior, les bastará por tanto con la prueba de la diligencia debida para exonerarse, lo cual, a su vez, equivale a negar la responsabilidad indirecta de los administradores por la actuación de sus auxiliares delegados, en cuanto que en los casos en los que no hayan desplegado la debida diligencia para evitar o prevenir el daño, su responsabilidad será directa o personal por haber incurrido en la denominada *culpa in vigilando*, estableciéndose eso sí una presunción de dicha culpa⁹.

El apartado 6 del artículo 36, aclara que «Quedan a salvo las acciones de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por actos u omisiones de los administradores concursales y auxiliares delegados que lesionen directamente los intereses de aquéllos». A diferencia de la anterior acción social de responsabilidad aquí no se hace depender de daños a la masa, sino de lesiones concretas del interés del acreedor, deudor o tercero que reclama. Con ello se resuelven las dudas que pudieran plantearse sobre la compatibilidad de la responsabilidad concursal con la responsabilidad tributaria de los integrantes de la administración concursal a que alude el artículo 43.1.c) de la LGT, que es el objeto de nuestro estudio y que vamos a analizar a continuación.

2. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES

2.1. ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD

Los administradores concursales también pueden incurrir en responsabilidad frente a la Hacienda Pública por el perjuicio que puedan causarle con relación al cobro de sus deudas durante la tramitación del procedimiento en el ejercicio de sus competencias. La LGT ha previsto expresamente esta posibilidad cuando establece en el artículo 43.1.c) la responsabilidad subsidiaria de «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 responde-

8. Técnicamente, no obstante, nos encontramos ante obligaciones *in solidum*, categoría que, aunque conectada con la solidaridad, presenta perfiles distintos, partiendo de obligaciones diferentes con responsabilidad común. Sobre las obligaciones *in solidum* vid, por todos, LEÓN ALONSO, J. R. *La categoría de la obligación «in solidum»*, Universidad de Sevilla, 1978, *passim*.

9. Ello encuentra sentido en cuanto que el nombramiento de auxiliares delegados nunca lo hace unilateralmente el administrador concursal, sino que siempre cuenta con el consentimiento del Juez que, además, es quien expresamente los nombra, existiendo incluso casos en los que su nombramiento es obligatorio (artículo 32 de la Ley Concursal).

rán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración»¹⁰.

En este apartado, se contemplan dos situaciones distintas: la liquidación de una sociedad y el concurso de acreedores, que no implica de manera necesaria la liquidación¹¹. Pero el legislador ha querido configurar este supuesto de responsabilidad subsidiaria como un caso diferente al de los administradores sociales y, por lo tanto, también compatible con la derivación de responsabilidad que eventualmente pudiera llevarse a cabo contra éstos, si bien es cierto que desde el momento en que se constituya la administración concursal, los administradores que hayan sido suspendidos en sus funciones podrán eximirse de toda responsabilidad por las deudas devengadas con posterioridad al comienzo del proceso¹².

Con esta solución, no se pretende sancionar la mayor o menor capacidad de la administración concursal para gestionar la empresa, sino la falta de diligencia a la hora de proteger la prelación para el cobro de la Hacienda Pública dentro del concurso. En este sentido, no puede olvidarse que cuando se liquida un patrimonio insuficiente para satisfacer a todos los acreedores, los administradores concursales son los encargados de velar por las preferencias y los privilegios de que gozan unos créditos sobre otros¹³.

10. Este precepto tiene como precedente inmediato el artículo 40.2º de la anterior LGT, del que le separan importantes diferencias: «Serán responsables subsidiarios: los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos». De acuerdo con el artículo mencionado, con la anterior regulación se exigía para derivar la responsabilidad que se hubiera actuado con negligencia o mala fe, lo que se ha suprimido en la nueva norma, aunque sin que ello pueda interpretarse en el sentido de que nos encontramos ante un caso de responsabilidad objetiva.
11. La doctrina ha criticado el hecho de que la nueva LGT no incluyera en este supuesto de responsabilidad, junto a los administradores concursales, a los auxiliares delegados, en la medida en que pueden asumir las mismas responsabilidades que aquéllos, según se deriva de lo establecido en los artículos 32.3 y 36 de la Ley Concursal. En el mismo sentido, también critica BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Obligados tributarios», en PALAO TABOADA, C. (Coord.): *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 162 a 164, la aplicación de este régimen a los liquidadores: «Con relación a los liquidadores se ha producido una novedad importante. Con la anterior LGT era necesaria negligencia o mala fe, siendo el estándar debido coincidente con el de la LSA (art. 270 de la LSA). Con la nueva norma, sin embargo, la conducta será sancionable si existe una conducta al menos negligente. a nuestro juicio, la actual modificación es censurable. Tiene sentido con relación a la administración concursal, en tanto que la diligencia exigida se equipara a la mercantil, pero no parece que haya justificación para alegarse de los cánones mercantiles con relación al liquidador, con independencia de que éstos sean o no criticables».
12. Señala FELFRER BAUZA, F.: *La intervención...*, cit., pág. 187, que ello es así porque la LGT en ningún caso establece incompatibilidades entre los diferentes tipos de responsabilidad y que, de darse este supuesto, los responsables subsidiarios deberán observar entre sí el régimen de solidaridad para el pago de las deudas por los conceptos impositivos que les sean comunes.
13. Como escribe BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *op. cit.*, pág. 162, para que surja la responsabilidad

El artículo 43.1.c) se refiere tanto a las deudas devengadas con anterioridad al procedimiento como a las nacidas posteriormente, es decir, que se podrá derivar la responsabilidad contra los administradores concursales tanto por los créditos concursales como por los créditos contra la masa¹⁴.

Sin embargo, la responsabilidad va a tener un alcance distinto dependiendo del tipo de deudas ante el que nos encontremos¹⁵: en las concursales, responde-

- de los administradores concursales «será necesario que los administradores concursales, tal y como se les exige por el artículo 36.1 de la Ley Concursal, hayan realizado actos contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia y, además, es posible que algún administrador concursal salve su responsabilidad. Cuestión distinta es que, como en muchos casos se interpreta por la Administración, cualquier infracción de una norma tributaria se considere que ha sido por no actuar diligentemente».
14. Con el antiguo artículo 40.2 de la LGT la responsabilidad sólo podía derivarse contra los síndicos e interventores por las deudas concursales, pero no por las deudas contra la masa. Esta solución fue muy criticada por la doctrina. Por ejemplo, CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *Hacienda Pública Española*, núm. 10, 1971, pág. 159, escribía al respecto: «Resulta claro, pues, que la responsabilidad se extiende sólo a "las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones". La solución legislativa parece insuficiente y puede resultar lesiva para el acreedor tributario. Más concretamente, "dentro" ya de las situaciones a que se refiere el citado precepto explícita o implícitamente (concurso, quiebra, intervención o liquidación), pueden generarse, sin mayor dificultad, obligaciones tributarias de las cuales no puede predicarse su devengo con anterioridad a las citadas situaciones jurídicas, sino, precisamente, con posterioridad a la declaración o apertura de las mismas. Resulta, así, que en estos casos no se puede derivar ni declarar responsabilidad alguna...». Otros autores, entre los que se encuentra MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: «Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión», *Crónica Tributaria*, núm. 79, pág. 108, mantenían que en estos casos era de aplicación el apartado 1º del artículo 40 de la anterior LGT referente a la responsabilidad de los administradores: «Aquí no se hace referencia a las obligaciones tributarias devengadas en el período de liquidación —se refiere al artículo 40.2º de la LGT—, a las que sería de aplicación el núm. anterior, al englobar el término administrador el de liquidador». En el mismo sentido se pronunciaba la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en un Informe de 21 de diciembre de 1990. Entendemos que la tesis mantenida por estos autores sólo valía para los casos de cese de la actividad empresarial, en los que los administradores se convenían en liquidadores y procedían al reparto del haber social, pero no en los procedimientos concursales en los que las deudas de la masa tienen su tratamiento propio y específico. Más correcta parecía la tesis mantenida por VARONA ALABERN, J. E.: *El crédito tributario en la quiebra*, LEX NOVA, Valladolid, 2000, pág. 365, para quien lo que correspondía aplicar era la responsabilidad del antiguo artículo 38.1º de la LGT, es decir, la responsabilidad solidaria de todos los que participaran o colaboraran en la comisión de una infracción tributaria. Luego el síndico o interventor sólo respondía de las deudas de la masa cuando hubiera actuado al menos con negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones.
 15. BLÁZQUEZ LIDOY, A., *op. cit.*, pág. 163, llama la atención sobre los posibles problemas que puede originar la nueva regulación: «En efecto, en las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad la responsabilidad típica de los administradores concursales son las deudas, exigibles y conocidas por con anterioridad a la declaración del concurso. se sabe que existen y que hay que pagarlas, de tal manera que nos encontramos en un problema de recaudación, pero dejando al margen esta situación el resto de supuestos de hecho, que a nuestro juicio se deberían haber solventado normativamente, se presentan con cierta oscuridad. Así, con relación a las deudas devengadas pero todavía no

rán del importe de la deuda liquidada y notificada al deudor en período voluntario¹⁶, pero no de las sanciones impuestas al concursado, ya que el artículo 41.4 de la LGT establece que la responsabilidad no podrá alcanzar a aquéllas, a menos que la ley lo diga expresamente y, en el caso que nos ocupa, nada se dice al respecto. Se castiga de este modo la conducta negligente del administrador concursal que no realiza las gestiones necesarias para que la Hacienda Pública pueda cobrar de acuerdo con las reglas del concurso y con respeto a su posición y rango dentro del mismo, pero sin hacerle responsable, como resulta lógico, de los incumplimientos cometidos por el concursado con anterioridad a su gerencia sobre dicho patrimonio¹⁷. Es más, entre la actuación negligente y

liquidadas, parece que no se responderá nunca de las sanciones. Pero no se ha solventado cuál debe ser el comportamiento de la Administración concursal y su responsabilidad cuando descubre deudas que se debían haber liquidado previamente (existencia de infracciones) pero que sin embargo no se ha hecho, lo que plantea dudas. Sin embargo, si se trata de deudas devengadas y exigibles dentro del concurso [son los llamados créditos contra la masa (art. 84)] si se responde de las sanciones como administradores siempre y cuando se trate de una conducta que dé lugar a una infracción de la persona jurídica, tal y como exige el artículo 43.1.a). Pero si esto es así, resulta que si la deuda devengada y exigible con posterioridad se declara pero no se actúa de forma diligente a la hora de pagar parece que no existiría responsabilidad, lo que resulta extraño pues si se responde en caso de las obligaciones liquidadas con anterioridad».

16. El artículo 41.3 de la LGT ordena reponer la deuda al período voluntario de ingreso, no exigiéndose al responsable el recargo de apremio, ni los intereses y costas generados por el impago en período voluntario del deudor principal. Pero la dicción de este artículo es criticada por BOSH CHOLBI, J. L.: «Los responsables tributarios en la LGT 58/2003: aspectos controvertidos»; *Tribuna Fiscal*, núm. 173, marzo 2005, pág. 44, para quien no quedan claros los conceptos de los que debe responder el responsable: «Período voluntario es el establecido en la Ley para el abono tempestivo de cuota tributaria, pero también tiene la consideración de período voluntario de pago del deudor principal el que se inicia tras el correspondiente procedimiento administrativo de gestión o inspección seguido contra él y que concluye con una liquidación administrativa. Sin embargo, las diferencias, dogmáticas y prácticas, de considerar que la referencia legal al período voluntario se hace a uno u otro supuesto son evidentes. En el primer caso, la deuda tributaria exigida al deudor principal en período voluntario de pago no se ve incrementada con interés de demora, pues se ha producido un puntual cumplimiento del deber de contribuir. En el segundo caso, la cuantía inicial de la deuda tributaria se verá incrementada por los correspondientes intereses de demora generados desde el día siguiente al del vencimiento del período voluntario de pago hasta aquel en que se dicte la liquidación tributaria. A la hora de discernir, por tanto, qué otros componentes de la deuda tributaria pueden exigirse al responsable, esa alusión al período voluntario impide incluir, en su caso, los recargos del período ejecutivo (recargo reducido, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario) provocados por incumplimientos del deudor principal. Recargos que no se devengan en período voluntario (art. 28.5 LGT), sino, precisamente, al haber transcurrido éste sin ingreso por el deudor principal; esto es, al finalizar el período voluntario de pago sin satisfacerse (arts. 160.2 y 161.1 LGT), una vez iniciado el período ejecutivo. recargos que, por tanto, estimamos no deberían imponerse al responsable. Sin embargo, cuestión discutida, y no aclarada, es la posibilidad de exigir al responsable los intereses de demora provocados por el incumplimiento, total o parcial, del deudor principal en satisfacer puntualmente la deuda a la Hacienda Pública».

17. En opinión de ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de personas jurídicas en la nueva LGT*, Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 77, para determinar el

el incumplimiento de la obligación tributaria debe existir una fuerte relación de causalidad, no siendo suficiente con que la deuda no se hubiese pagado por causas razonables y objetivas¹⁸. De este modo, sólo se podrá derivar la responsabilidad cuando existan bienes suficientes en la masa y la administración concursal no haya puesto la diligencia debida para satisfacer la deuda respetando su orden de prelación dentro del procedimiento.

En cambio, para derivar la responsabilidad contra la administración concursal cuando se trate de créditos contra la masa, será necesario que ésta haya asumido funciones de administración, esto es, que el concursado haya sido suspendido en el ejercicio de sus facultades patrimoniales, en cuyo caso la responsabilidad, en tanto que administradores, podrá alcanzar, además, al importe de las sanciones¹⁹. Ciertamente es que el principio de personalidad de la sanción impide que la

nivel de diligencia empleado habrá que tomar como referencia lo dispuesto por el artículo 127.1 de la LSA, a cuyo tenor: «Los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal».

18. Por ejemplo, no se podrá derivar la responsabilidad si se ha solicitado a la Administración tributaria una certificación de deudas pendientes y ésta les haya informado de manera errónea.

19. Esta tesis, acogida en la nueva LFT, era mantenida, entre otros, por PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2012, pág. 170; y GUERRA REGUERA, M.: «Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria»; *Tribuna Fiscal*, núm. 105, 1999, págs. 50 y siguientes. La opinión de estos autores se encontraba avalada por lo preceptuado en el artículo 14.3º, párrafo segundo del RGR: «La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria». Se manifestaban en contra, GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, op. cit., pág. 106; y VARONA ÁLABERN, J. E., op. cit., págs. 350 y 351, para quien: «Sin negar que existen sólidos fundamentos para defender esta tesis, pensamos —siempre de acuerdo con la normativa vigente— que no cabe la inclusión de las sanciones pecuniarias en la derivación de la responsabilidad, de tal modo que el sujeto colaborador ni es infractor (y, por tanto, no es deudor principal de sanción alguna) ni responde de las sanciones impuestas al deudor principal, a pesar de haber participado en su realización. Varios argumentos se pueden esgrimir en favor de esta opinión. En primer lugar, es muy ilustrativo lo dispuesto en el art. 37.3 de la LGT, que lisa y llanamente excluye de la responsabilidad las sanciones impuestas al deudor principal, sin efectuar matización alguna. Si tenemos en cuenta que se trata de una norma legal, de carácter codificador que regula el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria en general y, además, fruto de una reforma (julio de 1995) posterior a la importante reforma operada en el RGR en marzo de 1995, la conclusión no puede ser otra que el citado art. 14.3 del RGR ha quedado derogado. En segundo lugar, la solución aportada se desprende de una interpretación sistemática de los arts. 38.2, 40.1 y 58.1 de la LGT. Este último precepto utiliza el concepto de deuda tributaria y no de obligación tributaria para incluir las sanciones, luego si el art. 38.1 cibe la responsabilidad a la obligación tributaria es porque ha querido excluir —entre otros conceptos— las sanciones pecuniarias. Cuando ha querido incluirlas, el legislador ha sido muy claro y explícito, como lo demuestra la dicción literal del art. 40.1 de la LGT, al extender la responsabilidad subsidiaria de los administradores a la "totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas". En tercer lugar, refuerza esta tesis el principio de personalidad de las penas, que impide trasladar la sanción impuesta al infractor a otro sujeto distinto. Si admitimos —como hemos hecho— que sólo se castiga al autor y no al colaborador, hay que aceptar que éste no es

pena pueda trasladarse a otro sujeto, sin embargo, en este caso, la conducta ilícita es realizada por la administración concursal, que es quien asume las funciones de gerencia sobre la masa. No obstante, hay que tener en cuenta que, la vigente regulación de la responsabilidad tributaria de los órganos auxiliares del concurso, permite llegar a varias soluciones diferentes cuando se trata de deudas contra la masa:

a) Si las facultades del deudor solamente se someten a intervención, se podrá derivar la responsabilidad solidaria ex artículo 42.1.a) de la LGT cuando los administradores concursales hayan colaborado activamente en la comisión de una infracción tributaria. Pero entendemos que no podrán incurrir en el supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.c) por no haber asumido facultades de administración sobre el patrimonio del deudor.

b) Si se suspenden las facultades patrimoniales del deudor o se cesa a los administradores en el ejercicio de su cargo, entonces los administradores concursales asumirán las facultades de gerencia del patrimonio del concursado y se convertirán en responsables de los créditos contra la masa y de las sanciones que se impongan a partir de ese momento, equiparándolos en el tratamiento al régimen general de los administradores de personas jurídicas²⁰. De este modo, siempre que hayan sido ellos los autores materiales o los colaboradores directos de la infracción cometida responderán solidariamente de la deuda y de la sanción impuesta al deudor [artículo 42.1.a) de la LGT]. En caso contrario, también responderán de la deuda tributaria y del importe de las sanciones, pero lo harán de manera subsidiaria [artículo 43.1.c) de la LGT].

Es importante insistir en la idea de que en ningún caso se trata de supuestos de responsabilidad objetiva, como se afirma, entre otras, en la Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1765), pues la imputación de esta responsabilidad debe tener su fundamento en conducta al menos negligente de los administradores²¹.

Se plantea además la duda de si el vencimiento anticipado de las deudas,

sujeto infractor ni, por tanto, será merecedor de una sanción. La sanción impuesta al autor —cierto que por deficiente técnica legal— es ajena al colaborador, por lo que tampoco a él le puede ser trasladada».

20. En este sentido, advierte BLÁZQUEZ LIDOY, A., *op. cit.*, pág. 163, que «la actual mención a situaciones posteriores al concurso donde tenga atribuidas funciones de administrador puede plantear algún problema adicional por la propia regulación concursal. Así, si la mención a funciones de administrador supone una remisión al artículo 43.1.a), limitado a las personas jurídicas, quedarían exentos los administradores concursales de personas físicas o las herencias yacentes (art. 40.5 de la Ley Concursal). Y, en segundo lugar, no hay que olvidar que los administradores concursales cesan en sus cargos desde el momento en que el convenio tiene eficacia, pero a partir de ese instante, es posible que todos o algunos de los miembros de la Administración concursal puedan ser designados para el cumplimiento de tareas que aseguren el cumplimiento del convenio (art. 133.2 de la Ley Concursal)».
21. Vid., por todos, CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 369.

cuando se abre la fase de liquidación del concurso, puede afectar también a los administradores concursales que hayan incurrido en este supuesto de responsabilidad tributaria. A la hora de resolver esta cuestión, no pacífica, hay que tener en cuenta que la mayoría de la doctrina sostiene que el vencimiento anticipado sólo produce sus efectos frente al deudor concursado pero no frente a otros obligados como son los fiadores o los coobligados solidarios²². Entendemos que este mismo tratamiento se debe otorgar al responsable tributario, ya que se trata de una figura que guarda una gran similitud con la fianza legal²³. Por otro lado, carece de sentido aplicar las reglas del procedimiento concursal a quien no es el deudor concursado, por lo que pensamos que la deuda de los responsables no debe verse afectada por las modificaciones sufridas en el crédito del deudor principal, salvo que dichas modificaciones derivasen de los acuerdos previos con Hacienda o de un convenio en el que ésta haya concedido una rebaja.

2.2. LA ACCIÓN DE REGRESO CONTRA EL OBLIGADO PRINCIPAL

La concurrencia de varios responsables subsidiarios supone que cada uno de ellos responderá íntegramente del cumplimiento de la obligación²⁴, es decir, que entre ellos la responsabilidad será solidaria²⁵, sin perjuicio del derecho de repetición que contra los demás le pueda corresponder a aquél a quien la Hacienda Pública se haya dirigido exigiéndole el pago íntegro de la deuda. Pero además, como el pago del responsable extingue la deuda tributaria, el administrador concursal que la abonó se convierte en titular de una acción de regreso frente al deudor principal²⁶. La antigua LGT omitía cualquier referencia sobre

22. Constituye una excepción el artículo 50.2º de la Ley Cambiaria y del Cheque, que permite al tenedor ejercitar antes del vencimiento la acción de regreso contra los obligados (tenedores y librador), cuando el librado se encuentre en quiebra.
23. GONZÁLEZ ORRIZ, D.: «La figura del responsable tributario en el derecho español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento», *Crónica Tributaria*, núm. 98, 2001, pág. 93, destaca la similitud que existe entre ambas figuras: «Siendo la responsabilidad tributaria una garantía personal del crédito tributario, igual que lo es la fianza, se puede decir que ambas son dos especies de un mismo género. Ambas se articulan jurídicamente como un derecho subjetivo adicional que se yuxtapone al derecho de crédito, y que no se dirige hacia una cosa concreta y determinada, sino hacia la persona de un tercero. Es decir, tanto el responsable tributario como el fiador quedan obligados en nombre propio al pago de una deuda ajena. Esta semejanza estructural ha llevado a un sector doctrinal a defender que la responsabilidad tributaria constituye un supuesto de fianza, con la particularidad de que su nacimiento se produciría como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho previsto por la ley».
24. Recuérdese que quedan excluidos los administradores concursales que salvaron su voto en una decisión colectiva o los que no asistieron, por causas ajenas a su voluntad, a la reunión en la que se adoptó el acuerdo.
25. Cfr., artículo 35.6º de la LGT.
26. Es importante no confundir la acción de regreso de que es titular el responsable con la acción subrogatoria de que goza el fiador. Las consecuencias prácticas son importantes pues, como acertadamente señala VARONA ALABERN, J. E. *op. cit.*, pág. 361, si ello fuera así «perviviría el antiguo crédito tributario revestido de los privilegios que lo caracterizan, lo cual resulta inviable dada su indisponibilidad y su carácter funcionalizado: con el pago del responsable se extingue la obligación tributaria y su propia obligación con

dicha acción²⁷, por lo que resultaba muy difícil determinar sobre qué base legal la podía ejercitar el responsable²⁸. Al no haber ninguna duda de que quien realizaba el pago satisfacía una deuda ajena y debía estar legitimado para resarcirse de la disminución patrimonial que experimentaba, la mayor parte de la doctrina se decantaba por la acción civil de enriquecimiento injusto, pues concurrían, en este caso, todos los presupuestos para su ejercicio: enriquecimiento del deudor y empobrecimiento correlativo del responsable por el mismo hecho y ausencia de justificación del desplazamiento patrimonial citado, que no era querido por la ley de manera definitiva ni por la voluntad del responsable. Pues bien, recogiendo expresamente el sentir de esa doctrina mayoritaria, la reforma de la LGT operada en 2003 daba finalmente cobertura legal, en el artículo 41.6²⁹, a la acción de regreso contra el deudor principal, en los términos previstos en la legislación civil³⁰.

Pese a todo, el administrador concursal que abona la deuda del obligado principal quedará en una situación muy complicada a la hora de intentar el

Hacienda, naciendo en su favor un crédito distinto del tributario, sin aquellos privilegios y que le concede una acción de reembolso».

27. Dicha omisión había sido muy criticada por SAINZ DE BUJANDA, E: «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad (Una nota para la Historia de la legislación tributaria española)», *Economía Financiera Española*, núm. 30, 1969, pág. 17: «La Ley General Tributaria debería reconocer explícitamente el derecho del responsable a obtener del sujeto pasivo el reembolso de las cantidades que por cuenta de éste hubiera ingresado aquél en el tesoro público».
28. CALVO ORTEGA, R., *op. cit.*, pág. 141 analizaba las tres opciones posibles: «El Reglamento General de Recaudación, como indicamos anteriormente, ha establecido la citada acción de regreso en beneficio del tercero que pague la deuda. La cuestión de si el responsable puede ejercer la acción de regreso en base a este precepto debe resolverse negativamente. El responsable, como hemos visto ya, no es tercero. Es preciso, pues, conocer en base a que precepto puede ejercitarse la correspondiente acción de regreso. Podría invocarse, análogamente, la acción de regreso del fiador legal, en base a la semejanza efectiva, no a la igualdad, evidentemente, que discurre entre la fianza que ha de darse por disposición de la Ley y la responsabilidad tributaria subsidiaria por actos lícitos. Parece más correcto, debido a la falta de identidad absoluta indicada, canalizar el regreso a través de la acción genérica y subsidiaria del enriquecimiento sin causa».
29. «Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil».
30. Resulta interesante la crítica que realiza BOSH CHOLBI, J. L., *op. cit.*, pág. 52 sobre la insuficiente regulación en la nueva LGT de la acción de regreso del responsable: «Nada se establece sobre cuál es esa acción de regreso del responsable que paga hacia el que denomina deudor principal, o si puede ser ejercida hacia el resto de los responsables. Sin embargo, en otros casos, donde la relación se establece entre dos particulares con trascendencia tributaria, sí que se ha tomado la molestia de regularlo, incluyéndolos entre los actos reclamables ante un Tribunal Económico-administrativo, por ejemplo, en casos de que el sustituto exija al contribuyente las obligaciones por él satisfechas, o el caso de obligaciones entre particulares resultantes de la aplicación del tributo... Se ha desoído, otra vez, cuanto se requería en el Informe para la reforma de la LGT, que recomendaba establecer multas coercitivas para obligar al deudor a reembolsar al responsable, para conseguir una protección más rápida que la civil. Incluso se sugirió que fuera la propia Administración la que tramitara el cobro de la deuda».

reembolso a través de la acción de regreso. En primer lugar, porque como advierte VARONA ALABERN, se convierte en titular de un crédito de difícil calificación: ni se trata de un crédito concursal, porque ha nacido una vez iniciado el procedimiento, ni se puede considerar un contra la masa, porque nace de una actuación ilícita, no de los actos de gestión y de administración de la masa, por lo que no podrá resarcirse del pago hasta que finalice el proceso. Y en segundo lugar, porque cuando termine el concurso es muy probable que el deudor principal carezca de recursos económicos para reembolsarle³¹. Por otro lado, aunque se admitiera la inclusión de su crédito en el concurso, dicho crédito participaría con la condición de crédito subordinado, como se establece en el artículo 93.2.2.º de la Ley Concursal, por lo que tendría que postergarse frente a todos los demás dificultando aún más las posibilidades de cobro del administrador concursal³².

Cuestión distinta es lo que sucede con las sanciones ya que el principio de personalidad de la pena, que prohíbe castigar a una persona por un hecho ajeno, y el carácter ilícito del presupuesto de hecho que genera la responsabilidad, imposibilitan el ejercicio de la acción de regreso respecto de estas cantidades³³. En este sentido, no podemos olvidar que cuando la responsabilidad deriva de un acto ilícito el responsable queda obligado al pago de la sanción porque comete o participa en la comisión de la infracción tributaria³⁴. Pues bien, este mismo razonamiento es el que impide el ejercicio de la acción de regreso contra el

31. GONZÁLEZ ORTIZ, D., *op. cit.*, pág. 87, destaca las dificultades prácticas con que se puede encontrar el responsable a la hora de ejercitar la acción de regreso: «...si finalmente el responsable subsidiario realiza el pago después de que el sujeto pasivo y los posibles responsables solidarios hayan sido declarados fallidos, al responsable tributario le resultará imposible obtener inmediatamente el reembolso del importe satisfecho por el sujeto pasivo o deudor principal, pues, si le ha sido requerida la deuda tributaria es porque aquél carece de recursos económicos para hacer frente al pago de su deuda».
32. El artículo 92.5.º de la Ley Concursal dispone que son créditos subordinados: «Los créditos de que fuera titular alguna de las personas especialmente relacionadas con el deudor a las que se refiere el artículo siguiente, excepto los comprendidos en el número 1.º del artículo 91 cuando el concursado sea persona natural». Por su parte, el artículo 93.2.2.º dispone que se consideran personas especialmente relacionadas con el concursado persona jurídica: «Los administradores, de hecho o de derecho, los liquidadores del concursado persona jurídica y los apoderados con poderes generales de la empresa, así como quienes lo hubieren sido dentro de los dos años anteriores a la declaración del concurso».
33. *Vid.*, CALVO ORTEGA, R., *op. cit.*, pág. 154.
34. Existen varias interpretaciones en la doctrina sobre el fundamento de la responsabilidad por actos ilícitos. Para un sector, la responsabilidad por actos ilícitos constituye una «sanción de garantía» cuyo objetivo no es solamente penalizar al infractor sino también garantizar el pago de la deuda tributaria. Para otros, más que de una sanción de garantía se trata de una obligación personal de garantía impuesta legalmente a quien podría ser sancionado y no lo es, o bien lo es con independencia del nacimiento de la obligación tributaria. Este sector entiende que si la responsabilidad tributaria constituyera una sanción, se podría vulnerar claramente el principio de *ne bis in idem* ya que el responsable podría ser sancionado como infractor y, además, ser obligado al pago de la deuda a título de responsable.

deudor principal por el importe de la multa. Pero, es más, en el caso que nos ocupa, resultaría aún más injusto que un sujeto, que ha quedado suspendido en el ejercicio de sus facultades patrimoniales, tuviera que sufrir las consecuencias del incumplimiento de unas obligaciones que no le corresponden a él sino a los administradores que gestionan la masa. Téngase en cuenta que los administradores concursales sólo responden de las sanciones derivadas de las deudas contra la masa cuando hayan asumido las facultades de administración sobre el patrimonio del deudor, lo que significa que serán ellos, y no el deudor concursado quienes hayan cometido la infracción.

2.3. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS AUXILIARES DELEGADOS Y EXPERTOS INDEPENDIENTES

En los casos de responsabilidad por comisión de infracciones, la LGT ha previsto un supuesto de responsabilidad solidaria y otro de responsabilidad subsidiaria, dependiendo del grado de participación de los administradores en la infracción cometida por la sociedad. Sin embargo, mientras que en el segundo la conducta que genera la responsabilidad sólo puede ser realizada por el propio administrador (social o concursal), en el primero, la responsabilidad podrá derivarse contra cualquier otra persona que haya participado en la comisión de la infracción tributaria, pues, el artículo 42.1.a) de la LGT, establece que serán responsables solidarios de la deuda los causantes o colaboradores activos. Los términos en que se manifiesta el precepto dan lugar a un amplio abanico de posibilidades que puede afectar a un número importante de sujetos, incluidos los propios administradores sociales, los liquidadores y la administración concursal³⁵, pero además, en él tendrán cabida también los auxiliares delegados³⁶, que a efectos del concurso asumen las mismas responsabilidades que los admi-

35. En los anteriores procedimientos concursales tendía pleno encaje en este tipo de responsabilidad la del comisario y la de los interventores de las suspensiones de pagos que no realizaban funciones de gestión de la empresa deudora, y por lo tanto, no respondían como los administradores y los síndicos.

36. La figura de los auxiliares delegados aparece contemplada en el artículo 32 de la Ley Concursal en los siguientes términos: «1. Cuando la complejidad del concurso así lo exija, la administración concursal podrá solicitar la autorización del juez para delegar determinadas funciones, incluidas las relativas a la continuación de la actividad del deudor, en los auxiliares que aquélla proponga, con indicación de los criterios para el establecimiento de su retribución. 2. Si el juez concediere la autorización, nombrará a los auxiliares, especificará sus funciones delegadas y determinará su retribución, la cual correrá a cargo de los administradores concursales y, salvo que expresamente acuerde otra cosa, en proporción a la correspondiente a cada uno de ellos. Contra la decisión del juez no cabe recurso alguno, sin perjuicio de que se pueda reproducir la solicitud cuando se dieran las circunstancias que dieron lugar a su denegación. 3. Será de aplicación a los auxiliares delegados el régimen de incapacidades, incompatibilidades, prohibiciones, recusación y responsabilidad establecido para los administradores concursales y sus representantes. 4. El nombramiento de los auxiliares delegados se realizará sin perjuicio de la colaboración con los administradores concursales del personal a su servicio o de los dependientes del deudor».

nistradores concursales³⁷ y que, sin embargo, no aparecen contemplados junto a éstos en el artículo 43.1.c) de la LGT. Esta regulación resulta ciertamente criticable, en primer lugar, porque si no hay lugar a infracción tributaria pero se han realizado actos en perjuicio de la Administración tributaria, esta no contará con otra vía, más que la establecida en el referido artículo 36.6 de la Ley Concursal, para dirigirse contra las personas que han lesionado sus intereses de cobro; y, en segundo lugar, porque si existe infracción no se nos escapa que esta será la única vía para exigir su responsabilidad, frente a la de los administradores concursales que pueden beneficiarse *ex artículo 43.1.c)* de un régimen de responsabilidad subsidiaria menos gravoso. También encuentra fácil encaje en este precepto la responsabilidad de los expertos independientes que participan en el concurso realizando informes, valoraciones y peritajes sobre los bienes y derechos de la masa³⁸.

Para que la responsabilidad derivada de este precepto resulte aplicable tienen que concurrir tres circunstancias: primera, que exista un sujeto pasivo que haya cometido una infracción tributaria; segunda, que otra persona haya colaborado con él y sea causante de la comisión de la infracción; y tercera, que la obligación tributaria infringida esté vinculada al comportamiento infractor y pueda ser «cumplida» y garantizada por el responsable³⁹. Pero los términos excesivamente genéricos utilizados por el artículo obligan a reconducir la norma por unos cauces más razonables que permitan limitar el amplio campo de aplicación que se deduce de su tenor literal, por lo que sólo se deben abarcar las formas directas de participación en la comisión de la infracción, que sean eficaces para producir el ilícito⁴⁰, dejando a un lado

37. Artículo 36.3 de la Ley Concursal: «Los administradores concursales responderán solidariamente con los auxiliares delegados de los actos y omisiones lesivos de éstos, salvo que prueben haber empleado toda la diligencia debida para prevenir o evitar el daño».

38. El artículo 83 de la Ley Concursal se refiere a los expertos independientes: «1. Si la administración concursal considera necesario el asesoramiento de expertos independientes para la estimación de los valores de bienes y derechos o de la viabilidad de las acciones a que se refiere el artículo anterior, propondrá al Juez su nombramiento y los términos del encargo. Contra la decisión del Juez no cabrá recurso alguno. 2. Los informes emitidos por los expertos y el detalle de los honorarios devengados con cargo a la masa se unirán al inventario».

39. Vid., MARTÍN JIMÉNEZ, F. J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», Revista de Información Fiscal, núm. 42, 2000, pág. 13. Más adelante, señala el autor que «Se ha de apreciar, valorando el grado de vinculación del responsable con la Administración, la existencia o no de obligaciones específicamente impuestas al mismo por norma legal o reglamentaria, que abarcan obligaciones de colaboración o participación en la gestión de los tributos y el grado de conocimientos técnicos exigidos por el cargo o profesión desempeñado y las responsabilidades que impliquen.», pág. 15.

40. La poca precisión de este precepto ha sido criticada por numerosos autores, entre ellos, GUERRA REGUERA, M.: *Las garantías personales...*, cit., pág. 133: «En esta norma, interpretada literalmente, encajaría desde la coautoría a la simple animación o inducción. Los márgenes de discrecionalidad que a la Administración se le abrirían, serían, a todas luces, desmesurados, y la inseguridad jurídica que al ciudadano se le podría ocasionar, intolerable. Por consiguiente, urge determinar el ámbito subjetivo del apartado 38 de la Ley General Tributaria, y determinarlo, a nuestro entender, en el sentido de poner

conductas colaterales o meramente incidentales⁴¹. Por otro lado, el causante de la infracción tributaria debe incurrir en una conducta cuanto menos culposa, quedando excluidas las conductas pasivas, consistentes en obviar los deberes que corresponden al garante⁴².

El problema mayor se centra en determinar las conductas que puede abarcar la expresión «causar o colaborar activamente» en la comisión de infracciones tributarias. De este modo, mientras que un sector de la doctrina considera que se trataría de casos de autoría directa o participación⁴³; otros autores, mantienen que, pese a la dicción literal de la norma, debe quedar excluida la coautoría que no da lugar a un supuesto de responsabilidad solidaria sino a una situación de solidaridad en el cumplimiento de la sanción⁴⁴. Para estos últimos la responsabilidad del artículo 42.1.a) de la LGT podría abarcar las siguientes conductas:

de relieve a las claras que sólo encajan las formas de participación directas, esto es, materializadas en una acción u omisión relacionada con la realización de la conducta típica en que la infracción consiste».

41. Advierte del peligro de realizar interpretaciones excesivamente amplias, aunque se refiere a la colaboración en los delitos contra la Hacienda Pública, sus palabras resultan plenamente aplicables a las infracciones tributarias. SALAS DARROCHA, J. T.: «Asesoría tributaria y delito fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 58, 2002, pág. 101: «Desgraciadamente, empieza a ser frecuente la incriminación cuando no condena de asesores fiscales por hechos realizados respecto de obligaciones tributarias de terceros, esto es y dicho con todas las reservas, por hechos realizados en el ejercicio de su actividad profesional, lo que no puede pasar inadvertido para el colectivo y merece una reflexión detallada a fin de obtener una sistemática de estas pautas de incriminación cuando no someter abiertamente a crítica las utilizadas».
42. Vid. BLÁZQUEZ LIDOY, A., *op. cit.*, pág. 141.
43. Vid. PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, pág. 166. En el mismo sentido, señala BLÁZQUEZ LIDOY, A., *op. cit.*, págs. 141 y 142, que «la entrada de este signifiante está pensando en los administradores de hecho o de derecho que parece que será el campo donde la Administración hará uso del mismo de una manera habitual. En efecto, no hay que olvidar que el artículo 43.1.a) dispone que los administradores podrán incurrir no sólo en el supuesto general de la responsabilidad sino también en el de colaborar o causar de forma activa... estimamos que con la mención causar *activamente* se están tratando de evitar un exceso de responsabilidad de los administradores, que responden por culpa *in vigilando*. De esta manera, ni los administradores que no sean competentes en la materia o ni aquéllos que siéndolo se limitan a funciones de control, como ocurre cuando hay un consejero delegado, podrán responder de forma solidaria. lo cierto, no obstante, es que habrá zonas grises donde el concepto de conductas activas y pasivas sean difíciles de deslindar».
44. De esta opinión, MARTÍN QUERALI, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OULERO, G.; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2003, pág. 295, «el colaborador en las infracciones será responsable de la cuota tributaria, pero, en cambio, será obligado principal de la sanción, si puede considerarse coautor de la misma». En el mismo sentido, afirma HERRERO MADARIAGA, J.: «El responsable tributario», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 26, 1980, pág. 198, que «respecto de la sanción que se imponga como consecuencia de la infracción en que han intervenido como causantes o colaboradores, son auténticos titulares. Es decir, respecto de la obligación pecuniaria nacida de la sanción, los terceros son sujetos pasivos, coobligados solidariamente con el sujeto pasivo contribuyente de la obligación tributaria principal y originaria».

«En primer lugar, la inducción o instigación. Como se sabe, consiste en hacer surgir en otro, sujeto infractor, la resolución de una conducta ilícita a través de una influencia psíquica. En segundo lugar, la participación necesaria, que consiste en la contribución de una persona al hecho infractor del que otro es autor principal, con un acto sin el que dicha infracción no se habría podido llevar a efecto. Y en tercer lugar, la complicidad. Se entiende por tal la participación de una persona en el acto infractor como un hecho que lo hace posible o lo facilita. Maticemos: no es imprescindible pero lo facilita»⁴⁵.

La responsabilidad que aquí se analiza abarca a la totalidad de la deuda tributaria, incluidas las sanciones derivadas o no de una deuda tributaria, como se establece en el artículo 182 de la LGT⁴⁶, ya que el responsable ha participado directamente en la comisión de la infracción. No obstante, si la conducta del responsable no ha originado la evasión de la cuota, responderá únicamente de la sanción. Por otro lado, es preciso recordar que sólo responderá por los recargos y las costas que se hayan generado con su actuación, es decir, los que se hayan devengado como consecuencia de la falta de ingreso de la deuda durante el período voluntario que se le concede cuando se deriva la acción de cobro contra él⁴⁷.

Concluimos este análisis de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales con una referencia al contenido de la Instrucción Conjunta del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y del Abogado General del Estado – Director del Servicio Jurídico del Estado, por la que se establecen reglas de coordinación en caso de concurso, de 14 de octubre de 2004, en cuyo apartado Sexto, se establece el deber de vigilancia de la actuación de la administración concursal, promoviéndose a través del Abogado del Estado responsable del procedimiento la adopción de las medidas procesales necesarias para reaccionar frente a los actos u omisiones de los administradores concursales y sus auxiliares delegados contrarios al interés del crédito público, informando de las mismas de forma inmediata a la Dependencia Regional de Recaudación correspondiente a su ámbito territorial. A estos efectos, el órgano de recaudación competente aportará al correspondiente Servicio Jurídico Regional o, a través de éste, a la Abogacía del Estado personada en el concurso, la documentación e información necesarias para promover las acciones y medidas mencionadas. Para el ejercicio de esta acción de responsabilidad se requerirá autorización del Delegado Especial de la Agencia Tributaria correspondiente.

45. GUERRA REGUCRA, M.: *Las garantías personales...*, *cit.*, págs. 130 y 131. Algunos autores, por el contrario, entienden que no tienen cabida en este precepto conductas como la inducción o el encubrimiento: «Si se entiende que es inductor aquel que de manera intencional hace surgir en otro la idea de cometer un delito llegando a ser éste puesto en ejecución creemos que el término *activamente* exige algo más que la *sugerencia*»; BLÁZQUEZ LIDOY, A., *op. cit.*, pág. 141.
46. «Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo».
47. Vid. artículo 42.1.a) en relación al 41 de la LGT.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO UREBA, A.: «La responsabilidad concursal de los administradores de una sociedad de capital en situación concursal (el art. 172.2 de la Ley Concursal y sus relaciones con las acciones societarias de responsabilidad)», en A VILLAVERDE, R.; ALONSO UREBA, A.; y PULGAR EZQUERRA, J. (Coord.): *Estudio sistemático de la Ley 22/2003 y de la Ley 8/2003, para la reforma concursal*, DILEX, Madrid, 2003
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Concurso mercantil y responsabilidad tributaria subsidiaria: la imposible consideración del referido concurso como presupuesto imprescindible para la exigibilidad de dicha responsabilidad», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2009.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Obligados tributarios», en PALAO TABOADA, C (Coord.): *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.
- BOSH CHOLBI, J. L.: «Los responsables tributarios en la LGT 58/2003: aspectos controvertidos», *Tribuna Fiscal*, núm. 173, 2005.
- CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *Hacienda Pública Española*; núm. 10, 1971.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, Navarra, 2012.
- FELTRER BAUZA, F.: *La intervención de las Administraciones Públicas en los procesos concursales*, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- FELTRER BAUZA, F.: *El crédito público y su reconocimiento en el proceso concursal*, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, CISS, Valencia, 1997.
- GARAYO DE ORBE, M.: «Comentario a los artículos 35 a 43 de la Ley General tributaria», en MANTERO SAENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (Coord.): *Ley General Tributaria: antecedentes y comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005.
- GÓMEZ MARTÍN, F.: *Administración concursal*, CISS, Bilbao, 2004.
- GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: «La figura del responsable tributario en el Derecho español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento», *Crónica Tributaria*, núm. 98, 2001.
- GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, COMARES, Granada, 1997.
- HERRERA MOLINA, P. M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, 2002.

- HERRERO MADARIAGA, J.: «El responsable tributario», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 26, 1980.
- LEÓN ALONSO, J. R.: *La categoría de la obligación «in solidum»*, Universidad de Sevilla, 1978.
- LÓPEZ MAÑEZ, L. E.: «Administradores concursales y auxiliares delegados tras la reforma de la Ley 22/2003», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal: Anales de doctrina, praxis, jurisprudencia y legislación*, núm. 16, 2012.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: «Los socios y administradores ante las deudas de una sociedad: estado de la cuestión», *Crónica Tributaria*, núm. 79, 1996.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: «La responsabilidad de los administradores en la nueva Ley General Tributaria». http://www.ucm.es/eprints/1458/01/pon_9.pdf.
- MARTÍN JIMÉNEZ, F. J.: «Responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *Revista de Información Fiscal*, núm. 42, 2000.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2012.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Civitas, Madrid, 2012.
- QUIJANO GONZÁLEZ, J.: «La responsabilidad concursal tras la Ley 38/2011 de reforma de la Ley Concursal», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal: Anales de doctrina, praxis, jurisprudencia y legislación*, núm. 18, 2013.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad (Una nota para la Historia de la legislación tributaria española)», *Economía Financiera Española*, núm. 30, 1969.
- SALAS DARROCHA, J. T.: «Asesoría tributaria y delito fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 58, 2002.
- SIMÓN ACOSTA, E.: «Obligados tributarios», en *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990.
- VARONA ALABERN, J. E.: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *La responsabilidad de los administradores de personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004.