

Responsabilidad Tributaria y Administración Concursal

ESPAÑA

Luis A. Martínez Giner¹

SUMARIO: 1. Consideraciones generales. 2. La responsabilidad tributaria subsidiaria y el procedimiento concursal. 2.1. Consideraciones generales. 2.2. La responsabilidad tributaria de los integrantes de la administración concursal (artículo 43.1 c) LGT). 2.2.1. Introducción. 2.2.2. El elemento temporal del presupuesto objetivo de la responsabilidad tributaria. 2.2.3. El presupuesto subjetivo de la responsabilidad tributaria: los integrantes de la administración concursal. Funciones de intervención versus funciones de administración. 2.2.4. Naturaleza de la responsabilidad tributaria. 2.2.5. Presupuesto objetivo de la responsabilidad. 2.2.6. El alcance de la responsabilidad. 3. Reflexión final.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Una circunstancia extratributaria que puede ser relevante a la hora de configurar los diferentes supuestos de la responsabilidad tributaria es el desarrollo de un procedimiento concursal frente al obligado tributario. La responsabilidad tributaria como régimen jurídico específico de una determinada participación de los obligados tributarios en la vida del crédito tributario, se constituye como una forma de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria cuando el obligado principal no lo hace. Y ello resulta de especial interés cuando éste se encuentra en una situación de insolvencia concursal.

Esta especie de garantía subjetiva en que opera la responsabilidad tributaria puede desenvolverse cuando existe una situación concursal en funcionamiento, lo cual condiciona la forma de derivar responsabilidad tributaria a los sujetos que legalmente se encuentran en algún supuesto de responsabilidad tributaria.

La existencia de un régimen de administración concursal entre cuyos cometidos pudiera encontrarse el cumplimiento de obligaciones tributarias, determina la posible exigencia de responsabilidad tributaria a los integrantes de la administración concursal.

¹ Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante.

Anunciadas las imbricaciones del concurso en la responsabilidad tributaria, merece señalarse que la derivación de esta responsabilidad se lleva a cabo mediante un procedimiento de derivación de responsabilidad que se desarrollará en el seno del procedimiento de recaudación². En este sentido debe afirmarse de manera rotunda que la declaración de concurso no afecta ni altera el régimen jurídico del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. Y ello porque tal proceso, aún cuando pueda ser consecuente con un procedimiento de apremio infructuoso frente al obligado principal, no es un procedimiento ejecutivo que pudiera concurrir de manera irregular con el proceso de ejecución concursal. En otras palabras, no es de aplicación en este caso la suspensión de procedimientos ejecutivos que establece el artículo 55 de la Ley concursal española³ puesto que la derivación de responsabilidad tributaria no es ningún procedimiento de ejecución singular.

2. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA Y EL PROCEDIMIENTO CONCURSAL

2.1. Consideraciones generales

Entre los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria recogidos en el artículo 43 LGT nos centraremos en aquél que presenta una clara conexión con el proceso concursal. La letra c) del artículo 43.1 LGT se refiere como supuesto de responsabilidad subsidiaria, a los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que desarrollen el comportamiento incumplidor de las obligaciones tributarias del sujeto concursado a que se refiere el citado precepto.

Este supuesto se califica como responsabilidad tributaria subsidiaria. Quiere ello decir que al amparo del artículo 41.5 y sobre todo del artículo 176 LGT la exigencia de la responsabilidad tributaria subsidiaria se ha producir cuando el obligado tributario principal haya sido declarado insolvente. Establece el artículo 176 LGT que “una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”.

La situación de fallido del obligado principal –necesaria para poder derivar la responsabilidad subsidiaria- comporta, a la luz del artículo 61 RGR⁴, una evidente si-

2 Artículos 174-176 LGT.

3 Artículo 55 LC: “Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor”.

4 Artículo 61 RGR: “Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda”.

tuación de insolvencia patrimonial. Ésta no es sino el presupuesto de la propia situación de concurso⁵. De ello puede colegirse que todas las situaciones en las que proceda la exigencia de responsabilidad subsidiaria por declaración de fallido del obligado principal permitirían instar la declaración de concurso por concurrir su presupuesto objetivo: la insolvencia del deudor. La cuestión que la doctrina ha planteado y resuelto negativamente es la de si la exigibilidad de responsabilidad tributaria subsidiaria requiere “de modo necesario y como presupuesto inexcusable” que se haya instado previamente frente al deudor principal el referido concurso, que se haya acordado y que se haya tramitado todo el procedimiento concursal, de tal forma que la situación de insolvencia patrimonial resulte acreditada en sede judicial⁶. El argumento normativo suficiente que aconseja no exigir la declaración de concurso para acreditar la situación de insolvencia del obligado principal para derivar la responsabilidad subsidiaria es la propia conceptualización de esta situación que ofrece el artículo 61 RGR que no obliga a una demostración absoluta de la insolvencia patrimonial del obligado tributario principal sino que basta con que “se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito”.

El hecho de que la declaración de concurso no sea un requisito previo para la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria no impide a la Administración Tributaria, concurriendo los requisitos legalmente establecidos, instar la declaración de concurso de un obligado tributario⁷.

Otra cuestión sería la relativa a la posibilidad de exigir la responsabilidad subsidiaria al responsable sin necesidad de agotar —por imposibilidad real derivada de la declaración de concurso para continuar con una ejecución tributaria separada— el procedimiento de apremio, cuando el administrador concursal sea responsable subsidiario por deudas anteriores a la declaración de concurso. En estos casos, hay quien mantiene que sería posible la exigencia directa de la responsabilidad al administrador ante la imposibilidad de lograr la declaración de insolvencia o fallido del obligado principal concursado⁸. En mi opinión, la derivación de la responsabilidad subsidiaria debe producirse con el íntegro cumplimiento de sus requisitos entre los que procede la previa declaración de fallido del obligado principal concursal. No pudiéndose producir la misma por la paralización de los apremios administrativos, habría que suspender igualmente la exigencia de responsabilidad subsidiaria hasta que pudieran activarse las facultades recaudatorias de la Administración Tributaria.

5 Artículo 2 LC: “1.- La declaración de concurso procederá en caso de insolvencia del deudor común. 2.- Se encuentra en estado de insolvencia el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles”.

6 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*, nº. 14, 2009, p. 78.

7 Artículo 3.1 LC.

8 VARONA/ ARRANZ. “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, en *Anuario de Derecho Concursal*, nº. 8, 2006, p. 178.

2.2. La responsabilidad tributaria de los integrantes de la administración concursal (artículo 43.1 c) LGT)

2.2.1. Introducción

Establece el artículo 43.1 LGT en su apartado c) que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: “c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración”.

La regulación actual al margen de delimitar su ámbito subjetivo en concordancia con la ley concursal, es muy precisa al distinguir la responsabilidad por obligaciones anteriores y posteriores a la situación concursal, extendiendo en este último caso y en función de las circunstancias, la responsabilidad a las sanciones posteriores.

Dos serían los supuestos de responsabilidad –regulados en el artículo 43.1 c) LGT– que podríamos analizar por su vinculación con la situación de concurso en este precepto. Por un lado el precepto se refiere a la responsabilidad tributaria de la administración concursal por deudas anteriores a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. Y por otro lado se establece un supuesto de responsabilidad tributaria –que alcanzaría a las sanciones– para las obligaciones tributarias posteriores a dichas situaciones, requiriéndose en este caso que la administración concursal tenga funciones de administración. Uno y otro caso podrían relacionarse con la responsabilidad tributaria para créditos concursales o para créditos contra la masa.

2.2.2. El elemento temporal del presupuesto objetivo de la responsabilidad tributaria

Una circunstancia relevante para delimitar los dos supuestos que recoge el artículo 43.1 c) LGT es la relativa a la delimitación temporal de la responsabilidad tributaria. Y ello porque la norma distingue el alcance de la responsabilidad subsidiaria en función de si se trata de obligaciones tributarias “devengadas con anterioridad a dichas situaciones” o si lo son “posteriores a dichas situaciones”.

Obliga a ello a precisar cuándo se aplica el inciso inicial del artículo 43.1 c) LGT o el inciso final de ese mismo precepto a los integrantes de la administración concursal. La duda se plantearía entre determinar el momento para aplicar uno u otro supuesto de responsabilidad en el tiempo de la aceptación del cargo por parte del miembro de la administración concursal o en el momento de la declaración de concurso.

La norma hace responsable al integrante de la administración concursal de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables al obligado tributario, sobre las cuales aquéllos no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las mismas. De ello podría colegirse que el momento temporal que permite delimitar los dos supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 c) LGT es el de la aceptación del cargo, pues es desde ese momento desde el que puede actuar.

No obstante, hay que precisar que la intervención de la administración concursal y su incidencia sobre las facultades patrimoniales del concursado puede variar en función de las circunstancias, lo cual tiene incidencia en la delimitación temporal de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 c) LGT. Así el artículo 40 LC señala que “1) en caso de concurso voluntario, el deudor conservará las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, quedando sometido el ejercicio de éstas a la intervención de los administradores concursales, mediante su autorización o conformidad. 2) En caso de concurso necesario, se suspenderá el ejercicio por el deudor de las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, siendo sustituido por los administradores concursales”. Hay que precisar, pues, que tanto en el caso de que la administración concursal se limite a autorizar o intervenir en las actuaciones del concursado como cuando le sustituye en las funciones de administración, los efectos se producen desde la declaración del concurso, momento anterior a la aceptación del cargo por parte de la administración concursal⁹.

A la vista de todo ello puede concluirse que la responsabilidad tributaria por obligaciones “devengadas con anterioridad a dichas situaciones” debe interpretarse de tal modo que se refiera a las obligaciones tributarias devengadas hasta la fecha del auto de declaración del concurso, en definitiva, los créditos concursales; siendo objeto de la responsabilidad tributaria del último inciso del artículo 43.1 c) LGT las obligaciones tributarias devengadas con posterioridad a la declaración del concurso.

2.2.3. El presupuesto subjetivo de la responsabilidad tributaria: los integrantes de la administración concursal. Funciones de intervención versus funciones de administración

El régimen jurídico de la responsabilidad subsidiaria de los integrantes de la administración concursal regulado en el artículo 43.1 c) LGT difiere en función del propio régimen de actuación de la administración concursal. Así, la ley concursal en su artículo 40 al referirse a las facultades patrimoniales del concursado estructura el régimen jurídico de la actuación de la administración concursal. En los casos de “concurso voluntario, el deudor conservará las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, quedando sometido el ejercicio de éstas a la intervención de los administradores concursales, mediante su autorización o conformidad. En caso de concurso necesario, se suspenderá el ejercicio por el deudor de las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, siendo sustituido por los administradores concursales”.

Son dos por lo tanto las situaciones de administración concursal posibles: las de mera intervención a través de autorización o conformidad, y las de administración por suspensión de las facultades del concursado. El régimen jurídico de intervención en el que el concursado conserva sus facultades se producirá fundamentalmente en el concur-

⁹ BUENO MALUENDA, C. “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso (artículo 43.1 c) LGT)”, en *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, La Ley, 2011, p. 519.

so voluntario, mientras que el régimen de sustitución y administración por suspensión de las facultades del concursado acaecerá en los casos de concurso necesario.

Es obvio que en el caso de mera intervención mediante autorización, la administración concursal presenta unos caracteres muy diferentes al régimen en el que aquélla ejerce auténticas labores de administración de la actividad económica del concursado. Es por ello por lo que el artículo 43.1 c) LGT establece un régimen de responsabilidad diferente para uno y otro supuesto, extendiendo la responsabilidad a las sanciones a los casos en los que la administración concursal ejerza únicamente funciones de administración por sustitución¹⁰ en la gestión del concursado y en relación exclusivamente con las obligaciones tributarias posteriores a la declaración de concurso.

No obstante, hay opiniones que consideran que incluso en los casos en los que el concursado conserva sus funciones de administración estando sometido a la autorización de la administración concursal, es posible que la actuación de ésta pueda condicionar el cumplimiento de las obligaciones tributarias posteriores a la declaración de concurso. Comparto la consideración según la cual la administración concursal bajo el régimen de autorización-intervención puede contribuir a que el concursado pueda incumplir obligaciones tributarias nacidas con posterioridad a la declaración de concurso. Y en tal caso por haber participado en la comisión de una infracción tributaria debería extenderseles la responsabilidad en la sanción¹¹.

La reforma concursal operada por la Ley 38/2011 ofrece una mayor operatividad al artículo 43.1 c) LGT desde el momento en que su artículo 86.3 LC como sabemos, establece 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”.

El administrador concursal no es ajeno, por lo tanto, a las obligaciones tributarias anteriores a la declaración de concurso, pues el artículo 86.3 LC le impone la obligación de presentar las declaraciones o autoliquidaciones ante la Administración Tributaria. El incumplimiento de tal obligación pudiera suponer la aplicación del supuesto de responsabilidad del artículo 43.1 c) LGT.

10 Del artículo 40 LC podemos extraer los supuestos en los que procede la sustitución en las facultades del deudor concursado: en caso de concurso necesario, salvo que el juez del concurso acuerde la mera intervención; en caso de concurso voluntario cuando se motive el acuerdo señalando los riesgos que se pretendan evitar y las ventajas que se quieran obtener; cuando a solicitud de la administración concursal y oído el concursado, el juez, mediante auto, acuerde en cualquier momento el cambio de las situaciones de intervención a la situación de suspensión de las facultades del deudor sobre su patrimonio; en los casos de concurso de herencias; y cuando se abra la fase de liquidación tal y como señala el artículo 145.1 LC.

11 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. “Sanciones tributarias y responsabilidad tributaria de la administración concursal”, op. cit. p. 439.

En este sentido la vinculación de la administración concursal y sus funciones en la actuación que desarrollan con la gestión de las obligaciones tributarias del concursado se refuerza con el artículo 108.6 del Reglamento de aplicación de los tributos al establecer que “en los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el propio concursado cuando el juez no hubiera acordado la suspensión de sus facultades de administración y disposición y, en cualquier caso, con los administradores concursales como representantes del concursado o en su función de intervención, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”.

2.2.4. Naturaleza de la responsabilidad tributaria

Dado que el referido precepto incorpora dos supuestos de responsabilidad con un alcance diferente procede analizar la naturaleza de tal responsabilidad. Así, en el caso de la responsabilidad tributaria por obligaciones anteriores a la declaración de concurso, del tenor literal del precepto puede deducirse que la misma se vincula con la actuación de la administración concursal puesto que la norma exige que la misma no hubiese realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones.

Si bien es cierto que el precedente normativo de esta responsabilidad (artículo 40.2 LGT anterior¹²) exigía expresamente una conducta negligente o de mala fe de los síndicos o liquidadores del concurso –mención que no aparece en el texto actual-, debe mantenerse que no existe un cambio de naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria subsidiaria que analizamos. No nos encontramos, pues en un supuesto de responsabilidad objetiva que se aplique con automatismos, sino que es necesario imputar al incumplimiento de las obligaciones tributarias una actitud por falta de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones¹³. Dicho de otro modo, la falta en el seguimiento de los deberes de administración concursal que suponga un incumplimiento en las obligaciones tributarias del concursado es lo que impregna la naturaleza de este supuesto de responsabilidad.

Se trata de una responsabilidad con los mimbres de una responsabilidad aquiliana o extracontractual por un comportamiento indebido que causa un daño estableciéndose una relación de causalidad entre el comportamiento y el daño. Es por lo tanto, una responsabilidad reparadora o meramente resarcitoria del daño provocado con el alcance que señala el artículo 43.1 c) LGT¹⁴.

12 Artículo 40.2 LGT de 1963: “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”.

13 Como se ha señalado, VARONA/ ARRANZ. “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit. p. 172, el hecho de omitir la referencia anterior a la negligencia o mala fe, al margen de ser criticable, no implica que se esté amparando un supuesto de responsabilidad objetiva, en la medida en que debe reinterpretarse a la luz de los principios constitucionales, considerando que se presupone una conducta cuando menos negligente de la administración concursal.

14 BUENO MALUENDA, C. “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de socie-

Por el contrario el segundo supuesto de responsabilidad que prevé el precepto citado y que se refiere a las obligaciones posteriores a la declaración del concurso cuando la administración concursal dispongan de funciones de administración, presenta caracteres propios que hace que dado que el alcance de esta responsabilidad incluye a las sanciones, la naturaleza de esta responsabilidad sea mixta. Y ello porque por un lado la responsabilidad en este supuesto se vincula a la responsabilidad prevista en el apartado a) de ese mismo precepto para los administradores de hecho o derecho de las personas jurídicas. Desde este punto de vista esta responsabilidad tiene una naturaleza reparadora pero al tiempo sancionadora puesto que es posible que la administración concursal pueda cometer en el ejercicio de sus funciones una infracción tributaria o su comportamiento pueda desencadenar el incumplimiento tributario que conlleve una sanción.

2.2.5. Presupuesto objetivo de la responsabilidad

El presupuesto de hecho que genera la responsabilidad tributaria en estos supuestos se circunscribe a las conductas de la administración concursal que conforma la responsabilidad tributaria tal y como se ha regulado en el artículo 43.1 c) LGT. Así en el caso de los créditos concursales, la responsabilidad tributaria subsidiaria que analizamos exige que la administración concursal no hubiese realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables al concursado. Ello implica que para tal menester el administrador concursal, tal y como señalaba el artículo 86.3 LC, ha de poder ejercer con los deberes que tenga establecidos para satisfacer los créditos tributarios pendientes. Si incumple con ello y existe un incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes generador de la responsabilidad tributaria del artículo 43.1 c) LGT. No obstante podrá probar el administrador concursal la exención de responsabilidad en los casos en los que el incumplimiento derive de un suceso imprevisible e inevitable.

Cuando el legislador se refiere a las *gestiones necesarias para el cumplimiento de las obligaciones* debe interpretarse que la administración concursal ha de desarrollar su actuación de acuerdo con los deberes que la propia legislación concursal le impone. La diligencia propia de la administración concursal¹⁵ es la exigible para la satisfacción de los créditos tributarios¹⁶. De tal modo que si no se actúa con la diligencia de un ordenado administrador y existe un nexo de causalidad entre la actuación negligente de la administración concursal y el incumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad concursada procederá la exigencia de responsabilidad del primer inciso del artículo 43.1 c) LGT.

La particularidad del supuesto de responsabilidad tributaria del inciso final del artículo 43.1 c) LGT es que no se delimitan las conductas que determinan la concurren-

dades declaradas en concurso (artículo 43.1 c) LGT)", op. cit. p. 520.

15 Artículo 35 LC. "Los administradores concursales y los auxiliares delegados desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado administrador y de un representante leal".

16 MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad en la Ley General Tributaria*, op. cit. p. 293.

cia de este supuesto de responsabilidad. Únicamente se refiere la norma a que en tal caso “responderán como administradores”, lo cual ha llevado a mantener que lo que realiza la norma es una remisión a la responsabilidad tributaria del apartado a) del artículo 43.1 LGT¹⁷. En realidad la norma pretende equipara el régimen jurídico aplicable a los administradores de personas jurídicas al de los administradores concursales que responderán de su responsabilidad en las mismas condiciones y supuestos en que aquéllos responden de las suyas¹⁸. Por ello la remisión al presupuesto objetivo que genera la responsabilidad del artículo 43.1 c) LGT se refiere tanto a las conductas del apartado a) como al apartado b) del artículo 43.1 LGT¹⁹.

En definitiva la responsabilidad del último inciso del artículo 43.1 c) LGT incluiría acciones u omisiones ilícitas y culpables de la administración concursal en lógica correspondencia con el alcance de la responsabilidad previsto a las sanciones.

2.2.6. El alcance de la responsabilidad

La extensión de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 c) LGT difiere en función del momento temporal y las funciones asignadas a la administración concursal. Así, el primer supuesto de responsabilidad se extiende a las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la declaración de concurso sin incluir a las sanciones. Por el contrario el segundo supuesto del precepto incluye la derivación de responsabilidad sobre las obligaciones tributarias posteriores a la declaración de concurso y las sanciones en consonancia con el apartado a) del artículo 43.1 LGT, cuando la administración concursal tenga atribuidas funciones de administración.

Una primera reflexión nos llevaría a cuestionar el por qué de la extensión de la responsabilidad de la administración concursal a las deudas anteriores a la situación de concurso pero aún no liquidadas e imputables a los obligados tributarios. A pesar de las críticas planteadas por la doctrina²⁰ lo cierto es que las facultades que prevé el reformado artículo 86.3 LC²¹ para superar los incumplimientos tributarios del obligado concursado

17 CALVO VÉRGEZ, J.: “La responsabilidad tributaria de los miembros de la administración concursal y de los liquidadores de sociedades y entidades, op. cit. p. 464.

18 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. “Sanciones tributarias y responsabilidad tributaria de la administración concursal”, op. cit. p. 441.

19 Las conductas, de naturaleza ilícita, en particular que motivarían la responsabilidad serían las siguientes: no realizar los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; consentir el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones; adoptar acuerdos o tomar medidas causantes del impago (artículos 43.1 a) y b) LGT).

20 MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad en la Ley General Tributaria*, op. cit. p. 294; CALVO VÉRGEZ, J. “La responsabilidad tributaria de los miembros de la administración concursal y de los liquidadores de sociedades y entidades, op. cit. p. 466.

21 Artículo 86.3 LC: “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 admi-

permiten mantener ese alcance de la responsabilidad subsidiaria analizada, teniendo en cuenta que el devengo de las obligaciones tributarias puede producirse antes de la declaración de concurso pero su liquidación con posterioridad a la misma.

En relación con las obligaciones tributarias posteriores a la declaración de concurso, lo cierto es que el desarrollo de funciones de administración es lo que desencadena la derivación de responsabilidad sobre las obligaciones tributarias y las sanciones, a semejanza de la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas del apartado a) del artículo 43.1 LGT. Comparto las críticas vertidas en este punto con el argumento de que cuando se aplica el régimen de intervención de la administración concursal, autorizando o dando la conformidad a las actuaciones del concursado que conserva sus facultades de administración, en el fondo esa autorización de la administración concursal puede ser decisiva para el cumplimiento de las obligaciones tributarias²². Refuerza esa opinión el hecho de que el artículo 36 LC al regular la responsabilidad concursal de los administradores concursales no diferencia en función de las facultades de la administración sobre la actividad del deudor concursado.

La extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones posteriores en el caso de que la administración concursal asuma funciones de administración debe interpretarse referida a las sanciones que deriven de infracciones cometidas con posterioridad al auto de declaración de concurso y que además lo sean como consecuencia de las actuaciones de la administración concursal que tenga asumidas funciones de administración²³. El principio de personalidad de la pena impide interpretar esta responsabilidad extendida a las sanciones por infracciones anteriores a la declaración de concurso que serían imputables exclusivamente al deudor concursado sin posibilidad de extensión a ningún otro obligado tributario.

3. REFLEXIÓN FINAL

La configuración de la responsabilidad tributaria en los supuestos de administración concursal viene condicionada de manera incuestionable por el tipo de función que desempeñan las personas que tienen encomendada la administración del sujeto concursado. Es, por lo tanto, el peso o la importancia que las funciones de administración en sentido estricto suponen para tales personas frente a la situación de los sujetos en situación de concurso, el elemento que determina el alcance y la naturaleza de la responsabilidad tributaria de las personas encargadas de la administración concursal.

En este sentido, el carácter meramente reparador o sancionador que puede suponer la responsabilidad tributaria trae su causa en la intensidad de las funciones que desarrolla la administración concursal. Así, teniendo que ejercer auténticas funciones

nistración y disposición...”.

22 MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad en la Ley General Tributaria*, op. cit. p. 295.

23 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. “Sanciones tributarias y responsabilidad tributaria de la administración concursal”, op. cit. p. 445.

de administración, el incumplimiento de las obligaciones tributarias del concursado posteriores a la declaración del concurso, supondrá una responsabilidad con una clara naturaleza mixta, reparadora y sancionadora. Y ello desde el momento en el que el alcance de la responsabilidad tributaria incluye la responsabilidad en las sanciones para los supuestos en los que los administradores concursales se comportan como verdaderos administradores de las personas jurídicas al tener atribuidas auténticas funciones de administración.