

VNIVERSITAT Đ VALÈNCIA

() **Facultat de Dret**

Departamento de Derecho Financiero e Historia del Derecho
PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO, CIENCIA POLÍTICA I
CRIMINOLOGÍA



TESIS DOCTORAL

**La protección del crédito tributario en el proceso concursal:
relevancia o injerencia**

Presentada por:

Domingo García Núñez

Dirigida por:

Prof. Dr. Francisco J. Magraner Moreno

Febrero, 2020

**LA PROTECCIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO EN EL PROCESO
CONCURSAL: RELEVANCIA O INJERENCIA**

ÍNDICE

ABREVIATURAS	4
INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO I.- ANTECEDENTES Y REGULACIÓN NORMATIVA	24
1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LAS EJECUCIONES UNIVERSALES	24
1.1 Breve evolución histórica de las ejecuciones universales	24
1.2 Evolución histórica del crédito tributario en las ejecuciones universales	40
2. CONFIGURACIÓN DEL CRÉDITO PÚBLICO EN EL PROCESO CONCURSAL EN LA ACTUALIDAD	64
2.1. La necesaria referencia al proceso concursal para configurar la especialidad del crédito tributario en la masa de acreedores	64
2.2. La Ley Concursal.....	66
2.3. El crédito tributario afectado por un proceso concursal en la Ley General Tributaria	87
3. La Directiva (UE) 2019/1023 de 20 de junio de 2019	101
4. UNA BREVE REFERENCIA DE DERECHO COMPARADO	102
3.1. Francia	103
3.2. Italia.....	113
CAPÍTULO II.- PRINCIPALES EFECTOS DEL PROCESO CONCURSAL EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (I): NORMAS COMUNES Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN	127
1. CUESTIONES PREVIAS	127
2. CUESTIONES COMUNES A TODOS LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	129
2.1 Regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios	130
2.2 Inicio y terminación de los procedimientos tributarios	130
2.3 Notificaciones tributarias	137
3. LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN	143
3.1 Autoliquidaciones	144

3.2 Procedimientos de gestión tributaria	218
<u>CAPÍTULO III.- PRINCIPALES EFECTOS DEL PROCESO CONCURSAL EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (II): PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN Y RECAUDACIÓN</u>	221
<u>1. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN</u>	221
<u>2. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN</u>	240
<u>2.1 Las garantías del crédito tributario</u>	242
<u>2.2 Artículo 55 LC y artículo 164 LGT: evolución normativa</u>	252
<u>2.3 Efectos singulares en el procedimiento de recaudación</u>	254
<u>CAPÍTULO IV.- LA CONFIGURACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN EL MARCO DEL PROCESO CONCURSAL (I). LA DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD POR LAS DEUDAS DE LA CONCURSADA</u>	298
<u>1. DELIMITACIÓN DE LA CUESTIÓN: SUPUESTOS DEL RESPONSABILIDAD EN LA LEY CONCURSAL Y EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA</u>	298
1.1 La configuración de la responsabilidad en la Ley Concursal	300
1.2 <u>Supuestos de responsabilidad tributaria en el procedimiento concursal.</u> 307	
<u>2. EL PARALELISMO ENTRE LOS ARTÍCULOS 42 y 43 LGT Y EL ART.172.bis LC</u>	333
2.1. <u>Contenido objetivo y subjetivo de las diferentes responsabilidades</u>	333
2.2 <u>Competencia, procedimientos y efectos de los procedimientos.</u>	341
3.1 <u>Sujetos responsables</u>	349
3.2 <u>Presupuesto de hecho habilitante para declarar la responsabilidad y procedimiento:</u>	351
<u>CAPÍTULO V.- LA CONFIGURACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD POR LAS DEUDAS DE LA CONCURSADA (II): LA DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA A LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL</u>	366
<u>1. CONSIDERACIONES PREVIAS. ANTECEDENTES Y DELIMITACIÓN DE LA CUESTIÓN</u>	366
<u>2. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA LGT DE LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL</u>	371
2.1 <u>El artículo 43.1.c LGT</u>	371
2.2 <u>Paralelismo del art.43.1.c con otros preceptos de la LGT</u>	383
2.3 <u>Paralelismo del art.43.1.c con el artículo 36 LC</u>	396
2.4 <u>Supuestos en los que procede la derivación de la responsabilidad tributaria a la Administración Concursal</u>	401

ÍNDICE

CONCLUSIONES..... 446
RECOPIACIÓN DE JURISPRUDENCIA Y OTRAS RESOLUCIONES DE RELEVANCIA .. 457
BIBLIOGRAFÍA..... 465

ABREVIATURAS

AC:	Administración Concursal
a.C.:	antes de Cristo.
AT/AATT:	Administración Tributaria/Administraciones Tributarias
AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN:	Audiencia Nacional
AP:	Audiencia Provincial
AAVV	Autores varios.
BOE:	Boletín Oficial del Estado.
BOICAC:	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
CC:	Código Civil
cci:	Código civil italiano
CCAA:	Comunidades Autónomas
CCOM:	Código de Comercio
CDGTV:	Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos.
CE:	Constitución Española
CNMV:	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CV:	Consulta Vinculante
DA:	Disposición Adicional
DF:	Disposición Final
DGT:	Dirección General de Tributos
DT:	Disposición Transitoria.

ABREVIATURAS

DOUE:	Diario Oficial de la Unión Europea
ECLI:	European Case Law identifier (Identificador europeo de jurisprudencia)
EEUU:	Estados Unidos de América
EM:	Exposición de Motivos
EPA:	Encuesta de Población Activa
ERE:	Expediente de Regulación de Empleo
EUROSTAT:	Oficina de Estadística de la Unión Europea
FMI:	Fondo Monetario Internacional
FOGASA:	Fondo de Garantía Salarial
IBI:	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAC:	Instituto de Auditoría y Auditoría de Cuentas
ICIO:	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IIVTNU:	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
INE:	Instituto Nacional de Estadística.
IRNR:	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS:	Impuesto sobre Sociedades
ISD:	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ISP:	Inversión del Sujeto Pasivo
ITPAJD:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM:	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
JM/JJM:	Juzgado de lo Mercantil/Juzgados de lo Mercantil
LACHP.	Ley de Administración, Contabilidad y Hacienda Pública

ABREVIATURAS

LC:	Ley Concursal
LCJ:	Ley de Conflictos de Jurisdicción
LEC:	Ley de Enjuiciamiento Civil
LF:	Legge Falimentare (Ley Concursal italiana)
LGP:	Ley General Presupuestaria
LGT:	Ley General Tributaria
LH:	Ley Hipotecaria
LIRPF:	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS:	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA:	Ley del IVA.
LO:	Ley Orgánica
LPACAP:	Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
LRJSP:	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público.
LSP:	Ley de Suspensión de Pagos
PAe:	Portal de la Administración electrónica
RGAPGIT:	Reglamento General de las actuaciones, y los procedimientos de gestión e inspección de los tributos, y de desarrollo de las normas comunes de procedimientos de la aplicación de los tributos
TC:	Tribunal Constitucional
TCJ:	Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, Sala Especial del TS
TRLH:	Texto Refundido Ley Hipotecaria
TJUE:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLHL:	Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales
TRLSC:	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital
TSJ:	Tribunal Superior de Justicia
TS:	Tribunal Supremo

ABREVIATURAS

INTRODUCCIÓN

I. OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN, SU CONTEXTO SOCIOECONÓMICO Y JURÍDICO

La presente tesis doctoral “La protección del crédito tributario en el proceso concursal: relevancia o injerencia”, tiene por objeto el análisis del crédito tributario cuando se ve afectado por un proceso concursal. Ya el propio título de la tesis pretende poner en evidencia el antagonismo de los calificativos que pueden definir el tratamiento del crédito tributario en el proceso concursal. Este antagonismo es producto de las diferentes reformas que se han ido sucediendo tras la promulgación de la Ley Concursal (Ley 22/2003 de 9 de julio, en adelante LC). Ya desde la versión inicial de la LC se evidenciaron múltiples problemas interpretativos en relación con la calificación y tratamiento del crédito tributario. Ciertamente dichos problemas interpretativos se fueron solucionando, en un momento inicial, de forma contraria a los intereses de las Administraciones Tributarias, lo que provocó que las posteriores reformas estuvieran orientadas a la protección del crédito tributario.

Consideramos que para entender las reformas de la LC es necesario tener en cuenta el contexto socioeconómico y jurídico existente desde la entrada en vigor de la LC, en el año 2004, hasta el año 2011, en el que se produjo la gran reforma concursal. Posteriormente hubo pequeñas modificaciones de menor calado que no afectaron de forma relevante al crédito tributario.

En el contexto jurídico, en el año 2003, se promulgó la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). La posterior entrada en vigor de la LC sirvió de argumentación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para declarar su primacía respecto a la LC en todo aquello

que entrara en contradicción con la normativa concursal. Las discrepancias jurídicas entre las tesis de la AEAT y las resoluciones de los jueces de lo mercantil fueron resolviéndose por el Tribunal Supremo a través de la sala especial de Conflictos de Jurisdicción (TCJ). Las primeras resoluciones del TCJ no fueron favorables a la AEAT defensora de la primacía de la LGT respecto a la LC y la calificación del crédito tributario.

Paralelamente, en el contexto socioeconómico, desde la promulgación de la LC, nada hacía presagiar la profunda crisis que se avecinaría en los años venideros. La economía era boyante y la recaudación tributaria alcanzaba unas cotas récord en las estadísticas desde la anterior crisis de 1992. Ello no solo a nivel estatal, sino incluso a nivel autonómico y local. La LC se presentaba como el gran logro normativo después de una regulación que se arrastraba desde el siglo XIX. Se alzó como el éxito normativo entre la doctrina, equiparándose al resto de la regulación de los países de nuestro entorno, bajo el principio de la igualdad de los acreedores (*par conditio creditorum*). El crédito público se presentaba con una rebaja de los privilegios en su defensa que, bajo el anterior principio, comenzaba a asumir la Administración Tributaria.

La situación económica española se caracterizaba por un sector de la construcción muy pujante y un sector inmobiliario muy dimensionado. De forma paralela, el sector financiero se reforzaba con un sistema hipotecario que apoyaba y alimentaba los anteriores sectores, con un relajamiento en la concesión de las hipotecas a los compradores de viviendas sin excesivas exigencias en cuanto a la tasa de retorno de los préstamos hipotecarios. El resultado fue que muchas familias se sobreendeudaron y se produjo un fuerte apalancamiento en el sistema. Por si faltaran pocos aditamentos para la brutal crisis que se avecinaba, las entidades financieras comenzaron a titularizar los préstamos hipotecarios (hipotecas “subprime”), con la colocación en bolsa de

los títulos resultantes, que previamente habían sido calificados por las agencias calificadoras de forma exageradamente benévola. Dicha práctica, que comenzó en Estados Unidos de América (EEUU), pronto se extendió a nivel mundial, como un efecto más de la globalización que comenzaba a extenderse de forma vertiginosa. España acogió esta práctica como el resto de los países con inusitada alegría.

A mediados de 2008, estalló la crisis en Wall Street, que se extendió como un reguero de pólvora a nivel mundial. El resultado fue que quedó en evidencia la debilidad del sistema financiero, con unos préstamos hipotecarios que no podrían pagarse por los prestatarios, y provocando la mayor crisis económica conocida de los últimos tiempos, solo comparable con la crisis de 1929.

En España esta crisis adquirió tonos dramáticos por la exposición de las familias, el sector financiero y las Administraciones Públicas al sector inmobiliario. Se comenzó a hablar de “burbuja inmobiliaria” como forma de evidenciar el sobredimensionamiento del sector. La crisis fue arrastrando a estos sectores y como un castillo de naipes fueron cayendo el resto de los sectores. Las ejecuciones hipotecarias revelaron la endeblez del sistema financiero y su excesiva exposición al sector inmobiliario, siendo también dicho sector afectado gravemente y necesitando el rescate bancario de casi todas las cajas de ahorros españolas y la fusión de otras entidades para superar unas *ratios* de solvencia. La insolvencia fue sistémica, afectando a todos los órdenes y sin precedentes en la historia moderna en nuestro país. El desempleo fue alarmantemente alto.

En esta situación la Administración Tributaria acusó gravemente los bajos niveles de recaudación, dejándose en evidencia el excesivo déficit presupuestario que llevó a adoptar medidas para cortar la sangría pública,

espoleado el Estado español por la Unión Europea (UE), que ya había intervenido Grecia, Portugal e Irlanda.

La LC había sido diseñada para resolver el problema empresarial de la insolvencia con la premisa de salvaguardar ante todo la actividad empresarial y conseguir el reflotamiento de la misma. Se perseguía devolver saneada la empresa al sistema. Pero en su lugar, la LC se mostró totalmente inoperante ante una insolvencia sistémica y solo certificaba, concurso tras concurso, la muerte de la empresa. Nadie planteó entonces una LC para afrontar la situación que se estaba padeciendo.

En este contexto socioeconómico, ante la presión de la UE, que ya en 2011 urgía reformas para atajar los problemas financieros públicos y adoptar medidas para solucionar la insolvencia privada, surge la reforma operada mediante la Ley 38/2011 de 10 de octubre. Esta ley representó, entre otras reformas concursales, una protección del crédito tributario que supuso una cierta involución en el principio de la *par conditio creditorum*.

La reforma de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, adoptó las medidas sugeridas por los órganos directivos de la AEAT para la protección del crédito público, que se estimaron necesarias para equilibrar las cuentas públicas. Sin embargo, la controversia jurídica no cesó con la nueva ley. La reforma adoleció de algunas inconcreciones, contradicciones y errores de técnica legislativa que dieron lugar a nuevas discrepancias jurídicas en la interpretación de la norma. Ha sido el Tribunal Supremo (TS) quien ha ido marcando pautas de orden interpretativo, no solo a través de la sala especial para resolver los conflictos de jurisdicción (TCJ), sino también de la sala de lo civil y la sala de lo contencioso-administrativo. Es precisamente el estudio de toda esta controversia interpretativa lo que entre otros motivos viene a justificar la realización del presente trabajo.

II. INVESTIGACIÓN MULTIDISCIPLINAR

El presente trabajo tiene su encaje en dos disciplinas jurídicas, la concursal y la tributaria. Ciertamente, no sería posible llevar a cabo el estudio correcto y completo que nos hemos planteado sin la penetración en estos dos órdenes jurídicos: el derecho mercantil y el derecho tributario. Es más, no es posible realizar un análisis estanco de las dos disciplinas, sino que tienen que coexistir necesariamente. No obstante, hemos prestado una especial atención a la materia tributaria, pero sin olvidar que es precisa una contextualización en la sede concursal. Ello es así porque existen una serie de especialidades de obligada observancia en el procedimiento concursal que mediatizan las normas tributarias, y en especial los procedimientos tributarios.

Dada la relativa juventud de la actual LC al menos si la comparamos con la longevidad de la anterior regulación, los problemas interpretativos han sido y seguirán siendo objeto de estudio por la doctrina científica. La actual LC, cuyo principio rector es la *par conditio creditorum*, ha dado lugar a ríos de tinta en relación con la posible interpretación de su articulado. Han existido posicionamientos unívocos, en la mayor parte de las ocasiones, y otros no tan homogéneos, en los que se producen posturas doctrinales realmente enfrentadas. Esta situación de disensión interpretativa se traslada también en los pronunciamientos de los juzgados de lo mercantil y las audiencias provinciales. La labor del Juez o Magistrado mercantil es integradora e interpretativa de la LC. Este cometido hermenéutico intenta dar solución a todas aquellas lagunas o contradicciones que la práctica concursal ha dejado patente. Se han evidenciado carencias e inconcreciones en la LC y, sobre todo, una falta de previsión (tarea muy difícil, por otro lado, como hemos anticipado) ante una situación de crisis económica. Aunque en un principio la

LC fue muy aplaudida, con el transcurso del tiempo, pasó a ser muy criticada en diferentes aspectos, lo que ha causado las numerosas reformas, en algunos casos para intentar suplir carencias, y en otros, como consecuencia del desarrollo del contexto socioeconómico en el que nos hemos visto envueltos en los últimos años.

Parece conveniente en este momento realizar una precisión conceptual referida a si es correcta la utilización del término "proceso concursal" o si debiéramos referirnos a "procedimiento concursal". En el título del presente trabajo utilizamos el término "proceso". En una primera aproximación a la corrección del término pudiéramos pensar que referirnos a "proceso" es lo correcto cuando hablamos de procedimientos jurisdiccionales. Precisamente, el objeto de estudio del derecho procesal es todo procedimiento tramitado en los diferentes órdenes jurisdiccionales. No obstante, existe cierta confusión respecto a la corrección del término que dimana de la propia ley. La LC se refiere en su Exposición de Motivos (EM) tanto a aspectos o sistema procesales como a unidad de procedimiento. Finaliza la EM de la LC con una referencia explícita al proceso concursal (apartado X). A nivel procedimental, se diferencia entre el procedimiento ordinario y el procedimiento abreviado. Finalmente, el Título VIII de la LC se titula "De las normas procesales generales, del procedimiento abreviado...", donde encontramos otra mención explícita al proceso concursal en el art.184. Por si ello no fuera suficiente, se modifica el art.77.2 LGT por la disposición final undécima LGT, para incluir el término proceso concursal. Igualmente se modifica por la misma disposición el art.164 LGT para introducir "otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución". En definitiva, la conclusión a la que llegamos es que la referencia que se hace en la ley a proceso concursal o procedimiento concursal se realiza de forma indistinta. No debe extrañar por ello que a lo largo del trabajo se realicen menciones tanto del procedimiento concursal como del proceso concursal. No obstante, hemos creído que la referencia

general a proceso concursal nos parece más clarificadora para diferenciar los diferentes procedimientos en los que se puede tramitar el concurso de acreedores.

Ha sido necesario asimismo adentrarnos en determinados principios, conceptos o incluso fases del procedimiento concursal para poder dar un auténtico sentido al crédito tributario. No se puede interpretar el crédito tributario al margen del procedimiento concursal porque la hermenéutica debe ser armónica entre las dos disciplinas. Esta armonía debe basarse en los principios concursales, dado el sometimiento previsto en la disposición adicional octava de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) a la LC.

A pesar de este esfuerzo introductorio, en el derecho concursal no siempre queda clara la interpretación aplicable al derecho tributario. Prueba de ello es que existen pronunciamientos de diferentes órdenes jurisdiccionales de nuestro TS con un intento aclaratorio. En cuanto a conflictos de jurisdicción, es obvia la intervención del TCJ, pero sobre la materia tributaria, en el contexto concursal, se ha pronunciado tanto la sala de lo civil como la sala de lo contencioso-administrativo de nuestro alto tribunal. Este es un ejemplo más que ahonda en la necesidad de un estudio multidisciplinar.

III. JUSTIFICACIÓN, OBJETIVOS Y ESTRUCTURA DEL TRABAJO

Acabamos de apuntar algunas ideas sobre la justificación de este trabajo, pero es necesario ordenar los aspectos clave, para sistematizarlos y llegar a señalar los objetivos del presente trabajo. Debe aclararse, sin ambages, por qué se ha realizado el presente trabajo y qué se pretende con el mismo.

El crédito tributario, en el momento que le afecta un proceso concursal, va a sufrir una serie de efectos. Estos efectos, precisamente por la falta de técnica legislativa al introducir reformas tributarias en la propia LC, han dado lugar a múltiples interpretaciones. Estas interpretaciones han sido y son defendidas por las Administraciones Tributarias (AATT), otras sin embargo han sido defendidas por la Administración Concursal (AC). Finalmente, encontramos interpretaciones, argumentadas por jueces y tribunales. Respecto a estas últimas, aparecen pronunciamientos de sentido contradictorio lo que provoca que haya tenido que intervenir para sentar jurisprudencia nuestro TS. Esta diversidad interpretativa es una primera justificación de este trabajo que ya se ha apuntado anteriormente.

Una segunda justificación la constituye la interpretación doctrinal y la falta de trabajos con una visión global. En un primer momento, tras la entrada en vigor de la LC, fueron pocos los trabajos publicados sobre el tratamiento del crédito tributario, y en ocasiones, eran posicionamientos aventurados dado el corto recorrido de la LC y la LGT. Tampoco se caracterizaban estos trabajos por realizar un estudio sistemático y conjunto del crédito tributario en el proceso concursal. Con el paso del tiempo, la doctrina científica se adentró en el estudio del proceso concursal, ganando confianza en su comprensión. Fue a partir de la publicación de la Ley 38/2011 que supuso una reforma concursal y tributaria, cuando comenzaron a publicarse estudios sistemáticos y de conjunto del crédito tributario en el proceso concursal. A pesar de ello, la mayor parte de las veces abarcaban problemas interpretativos de fases del concurso de acreedores (no siempre coincidentes), o incluso un estudio global, aunque centrándose en otros aspectos (por ejemplo, desde el prisma de la AT). No existe sin embargo un estudio de conjunto que analice el impacto del concurso de acreedores en los procedimientos tributarios. En el presente trabajo se analizan los procedimientos tributarios afectados por el proceso concursal con los diferentes efectos que pueden producirse dentro de

cada procedimiento a ciertos tributos en particular. Solo este motivo ya justifica la realización del presente trabajo de investigación, dada la falta de tratamiento global o en conjunto del crédito tributario por otros trabajos de investigación.

La tercera y última justificación del estudio de este trabajo se ubica en el estudio de la responsabilidad tributaria por las deudas de la concursada. Se ha detectado también, a nivel doctrinal, la carencia de un estudio conjunto del análisis de la derivación de la responsabilidad hacia los administradores societarios y la derivación de la responsabilidad a la AC. Existen lagunas y contradicciones al respecto en la normativa vigente. Pocos estudios doctrinales han aportado algo de luz, por ello, creemos que es conveniente intentar poner algo de orden en la cuestión, y sobre todo, pronunciarnos al respecto de temas controvertidos de solución no pacífica.

Justificada la necesidad de la realización del presente trabajo, es el momento de decir qué se pretende con este trabajo. Establecer los objetivos del mismo.

Un primer objetivo es clarificar el alcance del proceso concursal, en todas sus fases, para familiarizarse con la normativa concursal, con la intención de contextualizar el crédito tributario antes, durante y después del procedimiento concursal. Es de vital importancia comprender el funcionamiento procesal del concurso de acreedores para entender de forma correcta los efectos que alcanzan al crédito tributario o al procedimiento tributario. Esta falta de comprensión es la que ha llevado al legislador a realizar reformas con deficiente técnica legislativa, y la que ha ocasionado que se hayan vertido numerosas opiniones doctrinales con conclusiones discrepantes.

Un segundo objetivo que persigue este trabajo es el de analizar desde la sistemática de la propia LGT cómo afecta a los procedimientos el proceso

concurzal con la intención de poner de relieve aquellos aspectos que pasan desapercibidos por centrarse únicamente en los principales artículos de la LC de contenido tributario. En definitiva, se trata de evitar que el árbol no deje ver el bosque. Es precisamente en materia procedimental tributaria donde debe de realizarse un filtrado con la LC para percibir los efectos, en algunos casos insospechados, y en otros aventurados, que van a producirse en los procedimientos tributarios. De este modo, se lleva a cabo una sistematización del derecho positivo utilizando la metodología jurídico-comparativa en conexión con el método integrativo. Así, estos efectos procedimentales afectan de manera clara al crédito tributario.

Como tercer objetivo marcado, una vez se ha intentado dar una visión global del crédito tributario en el proceso concursal, ha sido el de tomar partido sobre los temas controvertidos. Una vez realizadas las argumentaciones jurídicas previas que pueden afectar a cada cuestión se elabora una propuesta sobre cuestiones no pacíficas o inexploradas.

En el desarrollo de los capítulos se plantea como hipótesis de trabajo que la regulación del crédito tributario, tal y como está en los momentos actuales en el proceso concursal, ha supuesto un reforzamiento de la garantía del cobro del mismo. Este reforzamiento, que no estaba previsto inicialmente, en algunos supuestos podría tildarse de exagerada. De ahí que el planteamiento del interrogante de nuestra tesis en su título sea toda una declaración de intenciones de nuestra hipótesis de trabajo: ¿Se produce una relevancia inesperada *ab origine* en la LC del crédito tributario? ¿O tal vez, esta relevancia se ha transmutado en una injerencia de las tesis administrativistas en contra de los principios rectores del proceso concursal?. Desentrañar la respuesta a estos interrogantes, así como las especialidades, contradicciones y lagunas existentes, será el objetivo final de este trabajo.

Esta tesis se estructura en seis capítulos que cuyo contenido es, en síntesis, el siguiente:

El CAPÍTULO I, abarca una primera parte introductoria, que analiza brevemente la evolución histórica tanto del proceso concursal como del crédito tributario. La segunda parte del capítulo analiza la normativa vigente con la intención de tener una visión global del proceso concursal y del crédito tributario. La interrelación entre LC y LGT es crucial para determinar de forma debida el crédito tributario y sus privilegios en el procedimiento del concurso de acreedores. La tercera, y última parte del capítulo, se dedica al derecho comparado, con el análisis de la normativa y jurisprudencia que afecta al crédito tributario en el proceso concursal de Francia e Italia (método jurídico-comparativo).

El CAPÍTULO II, aborda, en primer lugar, los efectos del proceso concursal en las normas tributarias comunes a todos los procedimientos tributarios. Posteriormente se analizan los efectos en las autoliquidaciones en particular desde el prisma de los diferentes tributos, para seguidamente adentrarse en los efectos en el procedimiento de gestión. El estudio de los efectos en algunos tributos tendrá especial importancia por el impacto en los mismos (como es el caso del IVA). Estos efectos se han dividido en dos capítulos por pura lógica distributiva, dada la extensión de la materia.

El CAPÍTULO III comienza estudiando los efectos en el procedimiento de inspección tributaria. A continuación, analiza los efectos sobre el procedimiento de recaudación. Sin lugar a dudas esta última parte del capítulo adquiere una relevancia importante dada la gran cantidad de litigios a los que ha dado lugar, no siempre con soluciones pacíficas.

El CAPÍTULO IV se dedica al análisis de la derivación de la responsabilidad tributaria a los administradores societarios por las deudas tributarias de la concursada. En el mismo se lleva a cabo un estudio mercantil previo para dar, posteriormente, una comparativa tributaria. Se intenta establecer nexos de unión con la finalidad de aclarar si es o no predicable la mecánica concursalista en la mecánica tributaria de derivación de responsabilidad.

El CAPÍTULO V se ocupa de analizar la derivación de la responsabilidad tributaria de la Administración Concursal (AC). Se examinan todos los presupuestos de hecho habilitantes de la derivación de la responsabilidad tributaria. Este análisis implica adentrarnos en toda la actuación de la AC y determinar lo que es la diligencia debida de este órgano concursal. Se determinan los diferentes márgenes de actuación en los que la AT podría exigir la responsabilidad tributaria.

La tesis termina con un apartado de CONCLUSIONES del trabajo de investigación, en las que se plasma la respuesta que se ha intentado dar a los múltiples interrogantes planteados en el estudio de conjunto de la misma.

Finalmente se incluye un apartado de bibliografía y resoluciones judiciales que se citan en el trabajo.

IV. METODOLOGÍA Y FUENTES

Una vez centradas las hipótesis del presente trabajo de investigación, a lo largo del mismo, se han ido vertiendo diferentes argumentaciones jurídicas a favor o en contra de los diferentes posicionamientos, ya sean legales, ya sea administrativos, jurisprudenciales o doctrinales, todo ello en aras a la consecución de los objetivos marcados.

Este *iter* de investigación carecería de valor científico sin la concurrencia de un método jurídico. El método jurídico consiste en un proceso lógico que permite estudiar y relacionar las instituciones jurídicas. Su objetivo es la adquisición, sistematización, y transmisión de conocimientos jurídicos, así como la búsqueda de soluciones a conflictos en el ámbito del Derecho. En esta metodología parte de una dicotomía en la investigación. Primero teórica, desde el análisis del derecho positivo, y posteriormente práctica, contrastando la teoría con la realidad. Esta parte práctica tendrá un gran peso en el presente trabajo investigador. Será la exégesis, y su traslado a la realidad jurídica, la visión fundamental del presente trabajo, huyendo en lo posible de planteamientos dogmáticos.

A través de los diferentes capítulos de esta tesis podremos observar que se han seguido los principales métodos jurídicos de investigación: el método lógico-formal (o jurídico-descriptivo) en conexión con el método integrativo, el método jurídico-comparativo y método jurídico-propositivo.

La arquitectura del trabajo de investigación se sustenta en tres pilares o columnas. Al igual que la arquitectura de la Grecia clásica (sus tres tipos de columnas eran la jónica, dórica y corintia), todo trabajo de investigación que se precie debe referirse a tres pilares básicos que dan contenido a los diferentes métodos jurídicos: la normativa, la jurisprudencia y la doctrina.

Respecto a la normativa, dado el carácter multidisciplinar de este trabajo de investigación, es tanto mercantil como tributaria. Por un lado, se analiza principalmente la LC, pero de forma paralela es obligado el análisis de otras normas mercantiles. Por otro lado, en cuanto a la normativa tributaria, la fuente principal será la LGT, pero necesariamente habrá que acudir a normativa tributaria adicional, general y sustantiva.

El art.5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ) dispone que corresponderá a Jueces y Tribunales interpretar y aplicar las leyes y los reglamentos según los preceptos constitucionales. Resulta evidente extraer de la norma citada que la tarea hermenéutica se atribuye a los Juzgados y Tribunales como poder independiente. De esta manera se configura el segundo pilar: la jurisprudencia. Aunque por jurisprudencia nos referimos a las resoluciones de los más altos tribunales (Tribunal Supremo, Tribunal Constitucional, Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos), será necesario citar resoluciones judiciales de nivel inferior. La llamada jurisprudencia menor, vendrá integrada por resoluciones de las Audiencias Provinciales e incluso de Juzgados de lo Mercantil. En esta tarea por aportar sistemática y orden en la verdadera dimensión y lugar de la norma, no podemos más que apoyarnos en la múltiple y rica jurisprudencia. Labor encomiable y compleja de Jueces y Magistrados, y que no siempre contenta a una de las partes del litigio, pero que aportan la innegable seguridad jurídica a los operadores jurídicos.

No podemos soslayar en esta tarea hermenéutica la labor interpretadora de la Administración, en materia tributaria, ni tampoco la de otros organismos oficiales o corporativos en materia mercantil o contable. De esta forma, el presente trabajo también ha bebido de las fuentes de la Dirección General de Tributos (DGT), a través de consultas vinculantes, o las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), como fuentes de doctrina administrativa autorizada en materia tributaria. Pero en materia contable y mercantil se ha recabado información del Instituto de Contabilidad y Auditores de Cuentas (ICAC) y de la Dirección General del Registro y Notariado (DGRN).

El último pilar de nuestro trabajo lo constituye los trabajos de investigación publicados como artículos doctrinales, en incluso como tesis doctorales (publicadas o no). No solo aportan luz en la penumbra y soledad del trabajo investigador, sino que complementan la labor interpretativa de la jurisprudencia. En esta tarea, la más reputada doctrina consigue una suerte de círculo virtuoso, de manera que la jurisprudencia en ocasiones se basa en opiniones doctrinales ante cuestiones novedosas. La importancia de la labor de la doctrina es innegable, de gran importancia en el avance de la ciencia jurídica. No es necesario añadir más en cuanto a la justificación de su inclusión en el presente trabajo como pilar básico.

La consecución de las citadas fuentes se ha realizado a través, en primer lugar, de una serie de búsquedas en las principales bases de datos y en la plataforma digital dialnet. En segundo lugar, centrados los artículos doctrinales de interés, se ha acudido a los libros o revistas científicas para recabar sus contenidos. Sin embargo, en ocasiones, ante la dificultad de recabar la revista, se ha accedido al contenido a través de secciones de artículos doctrinales de las bases de datos citadas. Para el acceso a las normativas, de igual manera se ha recabado a través de bases de datos, pero también se ha acudido al portal digital del Boletín Oficial del Estado (BOE) en la versión consolidada. Por último, para acceder a la jurisprudencia, no solo se ha acudido a las bases de datos, sino que se ha recabado información en la página digital CENDOJ, en la página web del Tribunal Constitucional (TC), y en la página web de la Unión Europea (europa.eu), en el buscador de jurisprudencia, las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). De igual manera, la doctrina administrativa, se ha recabado de las bases de datos o de la página web de la sede electrónica de la AEAT. Por último, también se ha recabado información en la página web del ICAC y en la de la DGRN.

ABREVIATURAS

CAPÍTULO I.- ANTECEDENTES Y REGULACIÓN NORMATIVA

1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LAS EJECUCIONES UNIVERSALES

1.1 Breve evolución histórica de las ejecuciones universales

Tenemos que remontarnos al Derecho Romano para encontrar los primeros vestigios de figuras concursales que supondrán el germen del Derecho Concursal. No será hasta el Medievo que se pueda hablar de Derecho Concursal.

En el Derecho Romano nos encontramos con ciertos institutos que persiguen el cumplimiento forzoso de las obligaciones en supuestos en que éste no se produzca de forma voluntaria. El primer instituto al que debemos hacer referencia, siguiendo a PULGAR EZQUERRA¹, es el de la *obligatio*. No hay un concepto que tenga mayor sentido en el Derecho Concursal que el de la obligación. Es en el Derecho Romano donde encontramos el origen del concepto actual de la obligación. Se definía como un *vinculum iuris* que daba lugar a una relación jurídica obligatoria formada, de un lado, por un acreedor que es titular de un derecho subjetivo de crédito, y un deudor, que es sujeto de un deber jurídico frente al acreedor.

La configuración del sistema romano de protección jurídica del acreedor de la obligación suponía un sistema de autotutela. Eran los propios

¹ PULGAR EZQUERRA, JUANA; *La declaración del concurso de acreedores*, LA LEY, Madrid, 2008, pp. 38-45.

titulares del derecho de crédito, que había sido incumplido por el deudor, quienes asumían la protección de su derecho decidiendo el modo a través del cual satisfaría este. Y ello desembocaba en que el acreedor se posesionaba por su cuenta, aunque autorizadamente, de la persona del deudor o de sus bienes. Por tanto, se traducía en el uso de la violencia. Dicho ejercicio de la violencia estaba limitado ya que se encontraba reglado por normas consuetudinarias que, en su mayoría, eran de carácter moral y religioso². Era la época de la *Legis Actiones*³.

Los institutos de ejecución forzosa de las obligaciones, configurados en este periodo, han sido calificados por la doctrina como «formas de autodefensa privada»⁴. Estas se encomendaban, en su desenvolvimiento procedimental y en su resolución, a los propios acreedores. Para entender este sistema de autotutela es necesario acudir al contexto sociopolítico de este primer periodo romano. El Estado, como tal, tiene escaso poder una vez abolida la Monarquía. Los auténticos poseedores del poder serán las clases pudientes romanas, los nobles romanos. Teniendo, en una primera época, un carácter prácticamente aristocrático el grupo de nobles que regían los designios de Roma.

² VALIÑO DEL RÍO, EMILIO, *Instituciones de Derecho Privado Romano*, Ed. Facultad de Derecho, Universidad de Valencia, Valencia 1976, pág. 87. Sin embargo, el mismo profesor, no resulta tan categórico y clarificador a este respecto en su último manual publicado, si bien mantiene su afirmación del uso limitado de la violencia por los *mores maiorum*, costumbres de orden moral y religioso, y que reafirma en su sinopsis XI al hablar de la autodefensa y justicia organizada. A este respecto *vide Instituciones de Derecho Privado Romano*, Ed. Mínim Agencia, Valencia 2002, pág. 64.

³ Fue el primer sistema de enjuiciamiento conocido en Roma. Suponía que todo litigio debía amoldarse a los cinco esquemas de la ley (*Legis Actiones*). Es difícil de precisar cuándo surgieron la *Legis Actiones*, pero se tienen datos del funcionamiento de este sistema procesal desde el siglo I a.C., siendo Gayo (s.II) el que recogió todo este sistema a través de su obra "*Institutiones*".

⁴ VALIÑO DEL RÍO, EMILIO, *Instituciones de Derecho Privado Romano*, ob. cit., pág. 64.

Con dichos institutos de ejecución forzosa se pretendía incentivar al deudor al cumplimiento de su deber. No se configuraba, ni era un fin en sí mismo, el castigo al deudor. Se pretendía conminar al deudor al cumplimiento a través de medidas infamantes contra su persona. El objetivo era que satisficiera los derechos de crédito de sus acreedores, si ello era posible y, de no serlo, permitir al menos que el acreedor pudiera satisfacer su derecho, por equivalente, sobre la persona del deudor en la forma que a él más conviniese. Si ello era necesario, se podía llegar hasta dar muerte al deudor: la *manus iniecto*. Pero como hemos matizado antes, la violencia estaba limitada e incluso reglada, en palabras de VALIÑO, sería un grave error histórico el querer imaginar, incluso en las épocas primitivas de la historia del proceso romano, como "épocas de violencia desatada"⁵

La *manus iniecto*, o apoderamiento de la persona del deudor, procedía en supuestos en que el deudor no pagaba. Se exigía que la deuda resultase determinada en sentencia (*iudicati*) o de confesión (*confessio in iure*) o incluso en virtud de alguna ley, como las leyes de la XII Tablas. Una vez había transcurrido cierto tiempo sin que el acreedor hubiese cobrado, ya fuese del mismo deudor o de una tercera persona, el acreedor podía venderlo como esclavo o, incluso, matarlo⁶. Pero esta última afirmación debe matizarse porque en primer lugar se intentaba obtener la suma de la deuda por un término de 60 días llevando al deudor hasta tres mercados para ver si alguien rescataba al deudor por la deuda, y pasado el término sí podía el acreedor vender como esclavo al deudor. Como última solución, si no se obtuviese

⁵ VALIÑO DEL RÍO, EMILIO; *Instituciones de Derecho Privado Romano*, 1976, ob. cit., página 87.

⁶ BETANCOURT SERNA, FERNANDO; "El Concurso de Acreedores en el Derecho Romano Clásico", En *Estudios sobre la Ley Concursal. Libro homenaje a Manuel Olivencia*, Madrid, 2004, págs. 109-111.

cantidad alguna ni tan siquiera en el mercado de esclavos, el acreedor podía dar muerte al deudor. Sin embargo, a juicio de VALIÑO⁷ no existen datos de la aplicación práctica de esta bárbara ejecución, por lo que mantiene que es muy dudoso que este procedimiento se hubiere aplicado.

Se atenuarán, no obstante, los excesos y rigores de la *manus iniecto* con la *Lex Poetelia Papiria* del año 326, y se procede a abolir, en dicha ley, la facultad de dar muerte al deudor, venderle o encadenarle.

La República Romana, con el devenir de los años, va ganando terreno como organización estatal al poder de los gentilicios o nobles romanos. En los últimos siglos de la República la situación del acreedor respecto al deudor irá paulatinamente cambiando en el *ius civile*.

Así surge la figura del Pretor. Una extensión del poder público como órgano jurisdiccional a los que se les atribuirá con el tiempo una función de interpretación de la Ley y de vigilancia del cumplimiento de esta. De esta forma, pasarán a ser los que observen el cumplimiento de la obligación y administren la justicia para la consecución del derecho de crédito a favor del acreedor o en su defecto, aplique las penas compensatorias. Y todo ello a través de un sistema procedimental de un *Ius Civile* más evolucionado, que desembocará en nuevos sistemas de ejecución forzosa.

Estos nuevos sistemas de ejecución forzosa se caracterizan por ser menos rigurosos que los preexistentes. Participan de un carácter mixto personal-patrimonial, cuya finalidad reside en obtener, simultáneamente, el cumplimiento de las obligaciones sobre la persona del deudor. Pero, con

⁷ VALIÑO DEL RÍO, EMILIO; *Instituciones de Derecho Privado Romano*, 1976, ob. cit., página 167.

menos rigurosidad que la que caracterizaba originariamente al Derecho Romano. Posteriormente, estos institutos de ejecución tendrán un exclusivo carácter patrimonial.

Será con el instituto de la *Cessio Bonorum* en el que la doctrina sitúa el antecedente de los actuales convenios preventivos judiciales⁸.

La *Lex Julia* del año 17 a. C., creó la *cessio bonorum*, por la que se permitía al deudor eludir prisión e infamia. El deudor declaraba solemnemente ante el magistrado que ponía sus bienes a disposición de los acreedores, cediéndoselos con el fin de que pudieran satisfacer sus créditos con el producto de la venta. Se permitía al deudor, no obstante, retener parte de estos bienes para hacer frente a sus necesidades económicas. Paralelamente a esta institución, en esta época, surgió la *missio in bona debitoris*- Este instituto lo solicitaban los acreedores al pretor en situaciones especiales: cuando el deudor permanecía oculto *fraudationis causa*, cuando estaba ausente y no tenía defensor, cuando hacía cesión de los bienes por la Ley Julia, cuando había sido condenado al pago y no pagaba en el término requerido por la sentencia, o incluso cuando ningún heredero se presentaba a recoger la herencia del deudor difunto. Con este instituto se solicitaba al pretor autorización para vender los bienes para cobrar sus deudas⁹.

⁸ PULGAR EZQUERRA, JUANA, *La declaración del concurso de acreedores*, ob. cit., pp. 37-45.

⁹ MACKELDEY, FERDINAND, *Manual de Derecho Romano que comprenden la teoría de la instituta precedida de una introducción al estudio de este derecho (traducido al castellano por Eduardo Gómez Santa María)*, Madrid 1847, página 705. En el manual de derecho romano del jurista alemán (traducido brillantemente por el jurista español con anotaciones de concordancia en el derecho español del siglo XIX) se realiza un estudio pormenorizado del concurso de acreedores en el derecho romano, con los procedimientos que se seguían en cada caso de una forma tan pormenorizada que no hemos podido resistirnos a la tentación de citar este manual del controvertido profesor alemán de la Universidad de Bonn de principios del siglo XIX.

Con la caída del Imperio Romano, comienza un periodo oscuro, en el que se produce un retroceso en el avance de los orígenes del Derecho Concursal. Hay que tener en cuenta que se destruye la infraestructura administrativa del Derecho Romano, y por ello desaparece el gran avance que se había conseguido en la configuración de los sistemas de ejecución forzosa.

No obstante, con el comienzo de la Edad Media (siglo XI), se comienza a reestructurar Europa a nivel social y económico y, a pesar de los continuos movimientos bélicos, comienza a surgir con fuerza el comercio, siendo la semilla de nuestro sistema capitalista. Y en este contexto, tiene que darse soluciones a los problemas de las obligaciones que se contraen y que luego no pueden ser cumplidas.

La solución a estos problemas se encuentra en recepcionar lo ya avanzado en el Derecho Romano en los últimos tiempos de la República en materia de ejecución forzosa de obligaciones incumplidas. Permanecen en esta época institutos de ejecución forzosa de las obligaciones de impronta romana de carácter personal (prisión por deudas) y de carácter patrimonial (*cessio bonorum*).

Una vez superado en un primer momento los problemas surgidos recuperando las instituciones romanas para salir del paso, quedó tiempo para la reflexión en cuanto a las necesidades existentes en un tiempo en el que la sociedad va evolucionando, y a medida que avanza la Edad Media, en torno a los siglos XII y XIII, la situación evolucionará y variará sustancialmente.

Tenemos una primera constancia en la península ibérica de normas que regulan la insolvencia con claras influencias del Derecho Romano en el siglo XIII (año 1241) a través del Fuero Juzgo, que era una traducción romance (por orden de Fernando III) de *Liber Iudiciorum*, la *lex góthica*

promulgada por Recesvinto y posteriormente completada por Ervigio. En él encontramos la Ley 5ª, en Título VI, Libro 5º, titulada “*El Rey Don Resciudo. Si algun omne es tenuto de muchas debdas ó de muchas culpas*”¹⁰. Continuando la labor de Fernando III, su hijo, Alfonso X El Sabio, fue el responsable (y en ocasiones coautor) del Fuero Real (1252), con la idea de dotar de una legislación unitaria a todos los territorios castellanos recién reconquistadas. En dicho código se encuentra en el Libro Tercero, el Capítulo XX dedicado a las insolvencias bajo el nombre de “*De las debdas e de las pagas*”.

Se crean los burgos o pequeñas ciudades a lo largo de Europa, cobrando especial significación las ciudades italianas. La base de gobierno de dichas ciudades es comunal y se opera un gran cambio en el comercio, pasando de ser ambulante a establecerse de forma permanente en las ciudades y creándose una propia organización de mercaderes. Se produce un profundo cambio social, en el que emerge una nueva clase social con fuerza, la de los grandes mercaderes, que coexisten con una nobleza feudal decadente. El pueblo también se transformó, pasando de siervos feudales a trabajar en la manufactura como artesanos libres, lo que condicionará enormemente al ascenso de la clase mercantil medieval.

Pero como hemos apuntado anteriormente, el ascenso de la clase mercantil se debe a su exitosa organización, y a la regulación de sus relaciones comerciales, dando lugar al nacimiento de lo que se conoce como el *Ius Mercatorum*. De este fueron sus fuentes los estatutos de las corporaciones mercantiles, la costumbre mercantil y la jurisprudencia de los

¹⁰ El primer acreedor que demandara al deudor tenía preferencia de cobro.

tribunales mercantiles creados en el seno de dichas corporaciones, así como el *Ius civile* o derecho privado romano derivado del *Corpus Iuris*¹¹.

Y se producirá otro hito histórico en el Derecho Concursal en esta época, puesto que surge y se configura el instituto de la quiebra, a partir del siglo XIII en los Estatutos italianos¹², como primer instituto jurídico de cumplimiento forzoso de las obligaciones de carácter concursal¹³.

Sin embargo, no estamos ante una actividad legislativa del Estado. En dicha época, este se hallaba demasiado ocupado en guerras, sucesiones y demás inquinas, estructurando y dando forma a lo que vendrá a ser la futura configuración geopolítica de Europa. Por tanto, los Estados, que son en muchos casos de reciente creación y con fronteras vulnerables, no están todavía preparados para asumir la regulación de determinados aspectos de la sociedad. Serán los propios sujetos afectados por relaciones mercantiles los que asuman dicho poder y, evidentemente, en periodos de crisis e incumplimientos de obligaciones había que dar una solución reglada, lo que condujo a la creación del instituto de la quiebra.

Dentro de la ejecución forzosa de los deudores, y con carácter patrimonial, aparece la denominada *Datio in Solutum*. Se trata de un instituto de ejecución forzosa de carácter singular, similar a la *Missio in Possessionem* romana. Tras el obligado juramento, el instituto consistía en la entrega de los

¹¹ Vide PULGAR EZQUERRA, JUANA, *La declaración del concurso de acreedores*, ob.cit, págs. 46-69.

¹² La palabra estatuto designaba en los siglos XII y XIII, los reglamentos generales que dictaban los municipios, más o menos autónomos, de algunos estados europeos. En el siglo XIII surge a través de la escuela estatutaria de Bolonia.

¹³ BISBAL MÉNDEZ, JOAQUÍN, *La empresa en crisis y el Derecho de quiebras: una aproximación económica y jurídica a los procedimientos de conservación de empresas*, Studia Albornotiana, *Bolonia*, Ed. Real Colegio de España, 1986, pp. 90-93.

bienes del deudor a sus acreedores. El deudor era compelido a la entrega de los bienes para pago quien lo entregaba voluntariamente. Como quiera que ello no ocurría siempre, en los supuestos en que no se realizara la entrega de los bienes voluntariamente, se solicitaba la intervención de un Juez. Éste decretaba la pérdida de la posesión de los bienes del deudor, siendo sustituido este último por la autoridad (juez), la cual realizaba, en lugar del deudor, la consignación de los bienes a los acreedores con el fin de coaccionarle al pago *Datio in Solutum Ope Iudicis*.

En esta época, la quiebra está configurada con un carácter penal objetivo, dada su vinculación a la fuga-delito. Se trataba de un instituto cuya finalidad funcional básica dentro del sistema estribaba en sancionar al deudor por su comportamiento delictivo, con la liquidación de su patrimonio acompañada de efectos personales. Y esta característica penal tenía más peso que la finalidad mercantil, que no es otra que la de satisfacer con la liquidación patrimonial los derechos de crédito de los acreedores.

Este carácter penal irá evolucionando también en la última fase de la Edad Media (desde finales del siglo XIII hasta el siglo XV). Finalmente, se producirá un deslinde entre los supuestos en los que sí existe fuga del acreedor de los supuestos en que la misma no se produce, afrontando el deudor con sus acreedores su mala fortuna. Es decir, se produce la aplicación subjetiva de la norma sancionadora, tal y como se va a producir poco a poco en el moderno Derecho Penal.

Una característica de la nueva configuración de la quiebra es el hecho, una vez deslindado el supuesto delictivo, de que comience a primar la finalidad mercantil. Esto es, la de satisfacer y proteger los derechos de crédito de los acreedores. La quiebra en esta fase de su desarrollo se conforma como un instituto de carácter mixto punitivo y solutorio.

Al amparo de las relaciones comerciales entre Italia y el Condado de Barcelona (a partir de 1.164 como Corona de Aragón) durante los siglos XII al XIII, se produjo una recepción del Derecho Estatutario medieval italiano en materia de quiebra. No obstante, Castilla no conocerá la quiebra hasta el siglo XV. La quiebra surge por una necesidad de protección del comercio y, por ello, su configuración se produce antes en el Condado de Barcelona que en Castilla. Las primeras disposiciones en materia de quiebra se dictan durante el reinado de Jaime II (ya como Corona de Aragón). Fue la Ley de Cortes de 1299 la primera norma que, de algún modo, regula el instituto de la quiebra, contemplándose un tipo determinado de deudores (banqueros) a los que de manera expresa se denomina “*abatuts*”.

Ya será en 1301 cuando encontremos un segundo hito en tierras de la Corona de Aragón, la segunda disposición sobre quebrados que aparece con la Constitución de las Cortes de Lérida, donde se define al *abatut*.

Posteriormente, ya durante el reinado de Alfonso IV de Aragón, las Cortes de Montblanc de 1333 aparece la siguiente referencia histórica. Aparecen disposiciones referidas, entre otros, a mercaderes o peleteros, en las que se dispone que la fuga, ausencia u ocultación constituyen causas suficientes para declarar la quiebra. Ello se trasladará a la Legislación de las Cortes de Cervera de 1359, promulgada bajo Pedro IV. Para PULGAR EZQUERRA, parece derivarse de lo anterior, que en Derecho catalán el legislador, durante los siglos XIII-XIV, emplea, en orden a la delimitación del presupuesto objetivo de apertura de la quiebra, la técnica de sustantivación de manifestaciones externas de la insolvencia (cesación de pagos, fuga)¹⁴.

¹⁴ PULGAR EZQUERRA, JUANA, *La declaración del concurso de acreedores*, ob. cit, pág. 63. No obstante, queremos matizar al respecto que no está claro que podamos hablar de Derecho catalán en dicho periodo y, tal vez, habría que hablar de disposición aragonesa

En Castilla, sin embargo, no existen datos históricos de la configuración del instituto de la quiebra, aunque existen textos legales donde se regula la materia concursal. Así acontece en el Fuero de Leyes o Código de las Siete Partidas de Alfonso X el Sabio. Se regulaban institutos de carácter concursal tales como la cesión de bienes, el abandono liberatorio, el convenio preventivo extrajudicial y el alzamiento.

No es hasta mitad del S. XVI cuando encontramos la primera referencia histórica en Castilla. La primera Ley sobre quiebra, promulgada en 1548 en Valladolid por la reina Juana, que configuraba la quiebra de un comerciante cuando sin haberse fugado ni ocultado los bienes, no puede afrontar las deudas con los bienes en su posesión. El contenido de esta primera Ley de quiebra castellana será posteriormente reproducido en una Ley de Felipe II, promulgada en 1570 por las Cortes de Córdoba. Y también en una Pragmática de 18 de julio de 1590, en la que se recogió la regulación procedimental de la quiebra. Pero como manifiesta PULGAR EZQUERRA, esta configuración de la normativa castellana se basa más en la cesión de bienes romana que en el derecho estatutario italiano, quedando en evidencia la regulación deficiente respecto a la Corona de Aragón en sus territorios más orientales¹⁵.

antes que catalana. El término de Principado de Cataluña aparece en 1350, de forma explícita, en las Cortes de Perpiñan, presididas por Pedro IV el Ceremonioso. Pero, parecía que existían unas normas diferenciadas en dos grandes territorios dentro de la Corona de Aragón, de un lado los territorios de la pre-Cataluña o Cataluña en gestación, lo que era el Condado de Barcelona y área de influencia (condados de Urgel, Gerona,...); y de otro, el resto del territorio de la Corona de Aragón, y ello sobre todo vinculado al idioma, como queda claro en el término "abatut" (abatido, fallido, bancarrota). Vide CANAL, JORDI, *Historia mínima de Cataluña*, Turner Publicaciones, 2015, páginas 36-37 y 46-47; y también VILAR, PIERRE, *Breve historia de Cataluña*, Ediciones UAB (Universidad Autónoma de Barcelona), 2016, pág. 122.

¹⁵ PULGAR EZQUERRA, JUANA, *La declaración del concurso de acreedores*, ob. cit., pág. 68.

A partir de dicho momento, y con clara influencia del derecho estatutario italiano, las soluciones negociadas de tipo conservativo a la crisis económica del deudor van surgiendo junto a la quiebra, aparecen así los convenios. Y como solución negociada conservativa dentro de la quiebra surge por primera vez en la historia el convenio solutorio. Es en el Estatuto de Vercelli de 1241, en el que se sitúa el origen de la quiebra, donde se regula expresamente la posibilidad de que deudor y acreedor lleguen a un acuerdo, y cesando a partir de dicho momento los efectos del procedimiento.

A finales de la Edad Media los comerciantes pierden poder para regular la economía que pasa a manos del monarca, del Estado. Y en España, y general en toda la normativa latina, debemos hacer referencia a una norma que va a realizar una influencia muy destacada, nos referimos a la Ordenanza francesa del Comercio (1.673) y la Ordenanza de la Marina (1.681) de Colbert¹⁶. Básicamente será el derecho vigente durante los siglos XVI a XVIII, pues la virtud de dichas normas fue recoger todo el derecho estatutario medieval en materia de quiebras¹⁷.

En estos siglos se produjo una ingente labor doctrinal en materia concursal, ejerciendo ello un efecto en la formación de la normativa del procedimiento de la quiebra. Hay que destacar a la llamada «Doctrina española de la quiebra» en el marco de lo que acertadamente se ha

¹⁶ Jean Baptiste Colbert fue Secretario de Estado de la casa del Rey y de la Marina de Luis XIV (Rey Sol).

¹⁷ Hasta Inglaterra acogerá en lo fundamental las citadas ordenanzas.

denominado «siglo de oro del Derecho Concursal español» que ejercerá una notable influencia en el marco europeo¹⁸.

Pero en España, durante el periodo comprendido entre los siglos XVII y XVIII, se irá configurando la institución del Consulado de origen italiano que se adopta en primer lugar en aquellas ciudades de mayor florecimiento comercial (como Barcelona). Si bien, la figura del Consulado se remonta en España a 1494, pues los Reyes Católicos dictaron disposiciones sobre la jurisdicción de los primeros Consulados castellanos, que fueron los de Burgos y Bilbao, pero sin disponer el derecho estatutario italiano.

Se dotó de una gran autonomía normativa a los consulados, de forma que promulgaron ordenanzas en materia mercantil reguladoras del comercio y de aspectos relacionados con la jurisdicción. No regularon, sin embargo, la mayoría de ellas la quiebra, constituyendo una excepción las Ordenanzas de Bilbao de 1737, así como las del Consulado de Málaga, fechadas en 1824. Se observa como novedad en las Ordenanzas de Bilbao un concepto de insolvencia que es diferente al que tradicionalmente venía siendo adoptado en nuestro derecho hasta ese momento. La insolvencia se entendida como desbalance, o lo que es lo mismo, activo menor que el pasivo. Las Ordenanzas de Málaga de 30 de junio de 1825 nunca llegaron a estar vigentes, pero contendrán un completo e importante tratamiento de la quiebra que podría considerarse un antecedente directo del Código de Comercio de 1829.

Durante el siglo XIX se produce la codificación de la normativa producida por el Estado en los siglos previos, y que ya se había preparado con una grandísima labor precodificadora en materia concursal.

¹⁸ PULGAR EZQUERRA, JUANA, *La declaración del concurso de acreedores*, ob. cit. pág. 74.

Son dos las notas básicas que configuran el Derecho Concursal del siglo XIX: la primera es que la solución concursal es privada y no pública; y la segunda es la de tener un carácter principalmente liquidativo. Respecto a la primera nota, serán los sujetos privados afectados por la crisis económica (deudor y acreedores) los que tendrán en su mano la posible solución a la crisis y en función de sus propios intereses. Respecto a la segunda nota, es una consecuencia del liberalismo imperante que propugna la autorregulación del mercado, y por tanto es mejor liquidar a aquellos sujetos que no son aptos para competir en el mercado. Los órganos públicos únicamente se destinan a impulsar un marco colectivo procedimental en el que los sujetos privados puedan decidir sobre la solución a la crisis económica.

También en este periodo se configuran junto a la quiebra una posible solución negociada de la crisis del deudor, y aparecen así los convenios, o tal vez podamos referirnos a un sistema de convenios. Este sistema de convenios tendrá un carácter conservativo integrado por convenios preventivos (judiciales / extrajudiciales) y no preventivos (solutorios). Estos convenios se configuran junto a la quiebra como instituto concursal liquidativo, y ello configura el dualismo institucional concursal típico del siglo XIX reconocido por la doctrina mercantilista.

Esta época codificadora tendrá su primer punto álgido en España el 10 de mayo de 1829, cuando fue promulgado por Fernando VII el primer Código de Comercio (CCOM) español. El Libro IV del Código, bajo el título «De las quiebras», ofrecía una regulación completa de la materia concursal, tanto desde el punto de vista sustantivo como procesal. El CCOM de 1829 regulaba el instituto de la quiebra, pero también las soluciones alternativas, los denominados convenios solutorios o convenios insertos dentro de la quiebra como solución a ésta. No hay regulación del convenio preventivo, que no se

regulará en el Derecho español como un procedimiento autónomo y alternativo a la quiebra hasta el CCOM de 1885.

Con el triunfo en España de la ideología liberal, se encarga la reforma del CCOM de 1829, y tras múltiples avatares finalmente ve la luz el 22 de agosto de 1885. En sus instituciones el CCOM de 1885 será copia literal del CCOM de 1829, ya que se trataba de realizar meramente una adaptación ideológica. No obstante, en materia concursal sí hubo cambios, puesto que se regula un nuevo instituto, la suspensión de pagos, que no se había regulado hasta ese momento como instituto autónomo. Además, como hemos dicho, aparecerá el convenio preventivo.

La Ley de 10 de junio de 1897 reformó el CCOM de 1885 como respuesta a suplir el desajuste normativo originado por la paradójica circunstancia de que se promulgó y entró en vigor antes la normativa adjetiva (LEC de 1881) que la normativa sustantiva (CCOM de 1885). También se produjeron en la práctica, con la aplicación del CCOM de 1885, ciertos abusos en los presupuestos de apertura de la suspensión de pagos que perjudicaron a los acreedores y que se pretendía paliar con la reforma.

La reforma determina los diferentes presupuestos de apertura de la quiebra y suspensión de pagos, reservándose la suspensión de pagos a supuestos de existencia de suficiencia de bienes. Pero los aspectos procesales de la reforma no se regulan y se remite a una ley especial que no verá la luz hasta 1922: la Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922 (LSP).

Esta ley tendrá una proyección temporal inesperada en el momento de su promulgación. En la Disposición Adicional Segunda se contenía implícitamente que su vigencia sería de cuatro años ya que era el tiempo que

se estimaba en el que Gobierno podría suspender sus efectos. Pero excediéndose del mandato contenido en el artículo 873 del CCOM de 1885 la LSP de 1922 pasó a convertirse, de una ley de carácter adjetivo, a una ley con alcance sustantivo, hasta el punto de modificar aspectos sustanciales del régimen contenido en los arts. 870 y siguientes del CCOM. En definitiva, esta ley va a extender su vigencia y sus efectos hasta la gran reforma concursal española, la actual Ley Concursal de 2003, casi 81 años después.

Se va a configurar la suspensión de pagos en un intento de solución conservativa frente a la solución liquidatoria que suponía la quiebra. Pese a contemplarse la posibilidad de llegar a un convenio entre los acreedores del quebrado, las más de las veces acababa siendo una liquidación del patrimonio del deudor. Por ello la suspensión de pagos va a configurarse como un proceso concursal que gozará de preferencia respecto a la quiebra. Así lo entendió inicialmente nuestro Tribunal Supremo, y continuando esta línea jurisprudencial en el tiempo, cuando en la Sentencia de 3 de julio de 1933 se afirma que hay que *“deducir por interpretación auténtica que la suspensión de pagos goza de prioridad a la quiebra, como medio de facilitar el convenio entre los acreedores y el deudor”*.

Ya no habrá reformas concursales, que afecten a los procesos en sí, hasta la gran reforma concursal de 2003. Únicamente, habrá modificaciones técnicas como lo fue la modificación de la LSP a través de la Ley 30/1995 de los Seguros Privados.

1.2 Evolución histórica del crédito tributario en las ejecuciones universales

No será hasta la configuración de lo que conocemos como estado moderno, cuyo germen comienza con las monarquías absolutistas en el siglo XV, cuando aparecerá la Administración Pública, con muchas necesidades económicas para cubrir el gasto público, con un atisbo de lo que serán las bases para un sistema tributario, pero aún deslavazado, carente de uniformidad y asistemático. Realmente era un conjunto de tributos aislados. Con este panorama, los tributos se exigían de forma anterior a la posibilidad de la existencia de un proceso concursal, y de existir éste, como ya hemos visto, las soluciones negociadas o conservativas (a través de los convenios) o liquidativas, dependían de acreedores privados, sin que exista una configuración normativa del crédito tributario dentro del proceso concursal, y sin que consten referencias históricas del tratamiento del tributo en dichos casos en cuanto a su prelación.

Como decíamos, hasta la aparición del estado moderno, y con él la Administración Pública, asumiendo cada vez una mayor intervención en la vida pública y el interés general, no podemos hablar de organización para ni tan siquiera exigir la recaudación de los tributos de forma individualizada. Desde la Edad Media hasta el siglo XVIII muchos tributos eran en especie y los exigidos monetariamente eran por el consumo o realización de hechos concretos que podríamos catalogar de consumo, por lo que se anticipaba el cobro a un posible momento de insolvencia que comprometiera el cobro de la Hacienda Pública, y en otras ocasiones se acudía a terceros para la consecución de la recaudación, ya sea con la venta o el arrendamiento de la recaudación, con lo que la Hacienda Real (la precursora del Ministerio de Hacienda) se aseguraba el cobro, y ya era un problema de este tercero

resarcirse de lo pagado con el cobro de los tributos¹⁹. Pero cuando la Hacienda Real se enfrentaba al impago, los deudores tributarios morosos acababan con los bienes confiscados o embargados, privados de los oficios e incluso, podían pagar terceros (fieles) que la Hacienda Real responsabilizaba de los impagos²⁰.

Será con la codificación en el siglo XIX y aparición del primer CCOM de 1829, como germen del CCOM de 1885, cuando tengamos un derecho positivo sobre la quiebra, y con la posterior reforma de este último con la Ley sobre la Suspensión de Pagos de 1922. A partir de estos momentos reseñados en la historia jurídica de España comienza la cuenta atrás del Estado en su configuración moderna y con una organización administrativa y tributaria que comienza a dar sus frutos.

El actual sistema tributario tiene su origen en la reforma tributaria que llevó a cabo Alejandro Mon en 1845²¹, que supuso una unificación fiscal territorial y simplificó el cuadro de impuestos que existían hasta ese momento. Y en 1900 tuvo lugar otra gran reforma tributaria por el Ministro de Hacienda Raimundo Fernández Villaverde gravándose rentas del trabajo, rentas del capital y mixtas, a través de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Pero seguíamos sin noticias de normativa alguna que realizara un tratamiento del crédito público ante un supuesto de quiebra o suspensión de

¹⁹ Vide ASENJO GONZÁLEZ, MARÍA, *Homenaje al profesor García de Valdeavellano, «Historia de la Hacienda Española (época antigua y medieval)»*, Anuario de Estudios medievales, Vol. 15. Barcelona 1985, página 633.

²⁰ JARA FUENTE, JOSÉ ANTONIO, *El discurso urbano en la Baja Edad Media: la delimitación de los marcadores discursivos y la identificación de las conductas políticas correctas. La legitimación como espacio de legitimación política*, Studia histórica. Historia Medieval. Vol. 34, Salamanca 2016. Páginas 119-148.

²¹ Reforma llamada Mon-Santillán por la estimable colaboración de Ramón Santillán en la misma.

pagos de un deudor. De hecho, los Decreto de 11 julio de 1873 y los posteriores Reales Decretos de 15 de agosto de 1895 y el de 4 de octubre de 1903, fueron vanos intentos por sistematizar y codificar el procedimiento tributario para la aplicación de los tributos, y para conseguir una eficacia y eficiencia del crédito tributario. Y no será hasta el 28 de diciembre de 1963, cuando a través de la Ley 230/1963 que se promulgue nuestra primera Ley General Tributaria.

Ciertamente, antes de dicha Ley, lo único que existía eran diferentes normas reglamentarias de organización de los servicios de recaudación y de obligados al pago. Únicamente podemos destacar, al margen de los reglamentos, la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 20 de febrero de 1850, siendo ministro de Hacienda Bravo Murillo, donde en su artículo 13 ya se contenía el derecho de prelación del crédito tributario frente al resto de deudas de terceros. Es la primera referencia legal en nuestra historia al privilegio del crédito tributario, que se configura, como veremos más adelante como privilegio general, pero nada se decía de forma expresa del proceso concursal.

Asimismo, se reiteró el derecho de prelación del crédito tributario respecto al crédito de otros acreedores cuando concurra con ellos en el artículo 13 de la Ley de Contabilidad de la Hacienda Pública de 25 de junio de 1.870. Y más tarde la Ley de Hacienda Pública de 1 de julio de 1911 volvió a contener el derecho de prelación del crédito tributario en su artículo 11 y el artículo 12 contiene por primera vez la hipoteca legal tácita para tributos, pero sólo sobre bienes inmuebles. Esta referencia de la hipoteca legal tácita es la primera ocasión en la que se configura históricamente en nuestro país lo que más adelante veremos como un privilegio especial.

Pero debemos realizar un retroceso obligado en el tiempo, por cuanto que, por sorprendente que parezca, fueron normas anteriores a la comentada Ley de Hacienda Pública pero reguladoras de materias, en principio, extrañas al derecho administrativo, las que van a regularon el crédito público. Nos referimos a una norma entroncada con el derecho de propiedad, la Ley Hipotecaria de 1861, al propio CCOM de 1885 y a otra norma, que rige el derecho privado, el Código Civil de 1889.

La ley Hipotecaria (LH) de 21 de diciembre de 1869 (que reformó la de 1861) recogía ya la hipoteca legal tácita en sus artículos 168 y 218²², estableciendo el privilegio especial como derecho de prelación de cobro. Recordemos que propiamente en una norma tributaria no se recoge la hipoteca legal tácita hasta la Ley de Hacienda Pública de 1911.

Para entender la evolución de los privilegios del crédito público en el proceso concursal, en este momento temporal, es de obligada cita el contenido del CCOM de 1885. En la regulación de la quiebra en el CCOM se estipulaba ya la facultad del derecho de abstención, pero obviamente, era de aplicación para la quiebra, sin que de la regulación de la suspensión de pagos se extrajese su aplicabilidad de esta facultad.

La cuestión, entonces polémica, radicaba en si la Hacienda Pública podía, en los supuestos de quiebra, argumentar su condición de acreedor hipotecario y acogerse a la facultad o privilegio del derecho de abstención con base en lo regulado en la LH de 1869. De cualquier forma, lo que era

²² Artículo 168. *Se establece hipoteca legal:Quinto: A favor del Estado, de las provincias y de los pueblos, sobre los bienes de los que contraten con ellos o administren sus intereses por las responsabilidades que contrajeren, con arreglo a derecho, sobre los bienes de los contribuyentes, por el importe de una anualidad vencida y no pagada, de los impuestos que graviten sobre ellos.*

Artículo 218. *El Estado, las provincias o los pueblos tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor para el cobro de una anualidad de los impuestos que graven los inmuebles.*

evidente, es que sí podían tener acceso al Registro de la Propiedad con la norma hipotecaria, y una vez inscrito, poder fundar su condición de acreedor hipotecario y acogerse al derecho de abstención que contenía el artículo 900²³ y en el artículo 914 CCOM²⁴.

Respecto del resto de créditos tributarios, había que encuadrarlos dentro del artículo 913 CCOM²⁵. No quedaba otra solución para la Hacienda Pública que intentar fundar su derecho en el número 3º del artículo 913 CCOM, dado que se contenía el privilegio del crédito público tanto en la Ley de Contabilidad Pública de 1870 como en la LH de 1869.

Se configura el derecho de abstención como una potestad de la Administración Tributaria de abstenerse de acudir a la Junta de Acreedores, y

²³ Artículo 900 CCOM: “[Intervención de acreedores privilegiados]
Los acreedores singularmente privilegiados, los privilegiados y los hipotecarios podrán abstenerse de tomar parte en la resolución de la Junta sobre el convenio; y absteniéndose, éste no les parará perjuicio en sus respectivos derechos. Si, por el contrario, prefiriesen tener voz y voto en el convenio propuesto, serán comprendidos en las esperas o quitas que la Junta acuerde, sin perjuicio del lugar y grado que corresponda al título de su crédito.”

²⁴ Regulaba la prelación de la sección segunda que estaba destinada a la ejecución sobre los bienes inmuebles.

²⁵ El artículo 913 CCOM establecía:
*“La prelación de los acreedores de la primera Sección se establecerá por el orden siguiente:
1.º Los acreedores singularmente privilegiados, por este orden:
A) Los acreedores por gastos de entierro, funeral y testamentaría.
B) Los acreedores alimenticios, o sean los que hubieren suministrado alimentos al quebrado o su familia.
C) Los acreedores por trabajo personal, comprendiendo a los dependientes de comercio por los seis últimos meses anteriores a la quiebra.
2.º Los privilegiados que tuvieren consignado un derecho preferente en este Código.
3.º Los privilegiados por derecho común, y los hipotecarios legales en los casos en que, con arreglo al mismo derecho, le tuvieren de prelación sobre los bienes muebles.
4.º Los acreedores escriturarios conjuntamente con los que lo fueren por títulos o contratos mercantiles en que hubiere intervenido agente o corredor.
5.º Los acreedores comunes por operaciones mercantiles.
6.º Los acreedores comunes por derecho civil.”*

en consecuencia ni les afecta ésta, ni el posterior Convenio al que se llegue. De esta forma, la Administración Tributaria podía, al menos *a priori*, ejecutar su crédito al margen de las quitas o esperas pactadas en el Convenio de la Quiebra.

El derecho de abstención irá evolucionando en el tiempo, pero lo que parece obvio era que la Hacienda Pública no podía ejecutar separadamente los bienes del deudor estando incurso en un proceso concursal, por cuanto el propio CCOM dejaba claro, como así ha sido a lo largo de la historia moderna del proceso concursal, la *vis atractiva* del proceso de ejecución universal. El propio proceso de la quiebra incluía a todo tipo de acreedores con sus privilegios para dotarles de especial protección, pero era evidente que debía existir una comunicación al juzgado y un sometimiento al proceso concursal.

Y por su parte, el Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se aprobó el Código Civil, contenía por fin una regulación del régimen jurídico del crédito público, pero que a juicio de VALERO LOZANO²⁶ se revela claramente insuficiente.

Efectivamente, los artículos 1923 y 1924 del CC son los que regulan el crédito público. El artículo 1923 con una redacción prácticamente idéntica al artículo 168 de la Ley Hipotecaria de 1869, recogiendo el privilegio de derecho de afección y preferencia respecto a otros acreedores sobre bienes de los contribuyentes respecto a deuda tributaria que gravaran dichos bienes en la última anualidad, vencida y no pagada. Y el artículo 1924, como cláusula residual establecía un privilegio de la Hacienda Pública por los impuestos no comprendidos en el artículo anterior. Es decir, el cuerpo legislativo del derecho

²⁶ VALERO LOZANO, NICOLÁS, *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, La Ley, septiembre 2007, pág. 180.

privado regulando cuestiones de importancia capital del derecho público. Una situación que en la actualidad sería impensable. La falta de un derecho público (a excepción de la comentada Ley de Hacienda Pública que por sí misma no puede considerarse un derecho público sistematizado de la Administración Pública) era una consecuencia más del proceso de formación del Estado y de su Administración Pública. Precisamente esta cuestión es enfatizada por GULLÓN BALLESTEROS²⁷, afirmando que en la época de la elaboración del CC “*el Estado era un mero artilugio, formal y nada o escasamente interviniendo en la vida económica del país*”. Pensemos que era una época de pleno auge del liberalismo donde la labor del Estado era meramente residual y se confiaba todo a los agentes económicos. De ahí la regulación de los artículos citados en normas de derecho privado, en lugar de elaborarse normas en un derecho público. Van a ser necesarias leyes especiales de doten de mayor fortaleza a la Hacienda Pública para proteger convenientemente el crédito tributario, como se ha manifestado en este sentido URÍA FERNÁNDEZ²⁸.

El 16 de diciembre de 1909 hubo nueva Ley Hipotecaria, pero no se varió el contenido de la regulación anterior del crédito tributario. Y ello a pesar de la regulación, posterior y ya comentada, del crédito público en el CC.

La Ley de Suspensión de Pagos (LSP) de 22 de julio de 1922 estableció en su artículo 15, y reafirmado en el artículo 22, un privilegio del derecho de abstención que ya había sido contemplado para la quiebra en el CCOM de 1885 y que ya era un derecho consolidado desde la LH 1869. Dada la parca regulación de la suspensión de pagos en el CCOM hasta la

²⁷ GULLÓN BALLESTEROS, ANTONIO, «Prólogo» al libro *La prelación de créditos del Estado*, de MOLINA GARCÍA A., Madrid 1977, pág. 15.

²⁸ URÍA FERNÁNDEZ, FRANCISCO, *La Hacienda Pública ante la reforma concursal*, Revista Crónica Tributaria, número 102, 2002, pág.103.

promulgación de la LSP, existían serias dudas respecto a si eran trasladables o no los efectos de la quiebra a la suspensión de pagos, aunque parecía negarse esta traslación con la norma en la mano. Por ello era importante, que finalmente se trasladaran estos efectos a través de la LSP. Y fue ciertamente importante respecto a los efectos que se derivarán de la aprobación de un Convenio para los acreedores que renuncien a su derecho de abstención, y en especial para el crédito tributario.

No obstante, la LSP, lejos de trasladar todos los efectos del proceso de la quiebra, realiza una regulación que produce mayor confusión y dudas al respecto de cómo proceder y cómo calificar los créditos. Se prescinde de la compartimentación que existía en el CCOM entre bienes muebles (sección primera), y bienes inmuebles (sección segunda). Ello en sí mismo no debiera suponer un problema, de no ser por la remisión que se realiza en la LSP en el artículo 15 al artículo 913 del CCOM que habla de derecho de abstención al que podrán acogerse los acreedores hipotecarios²⁹. La redacción del propio artículo junto a la del artículo 22 daba lugar a contradicciones y varias interpretaciones que redundaban en una debilidad de la Hacienda Pública a la hora de poder recaudar el crédito tributario, que como ya se ha apuntado, aún faltaban unos años para que la Hacienda Pública ganara músculo y pudiera defender con garantías el crédito tributario en el proceso concursal.

Según se establecía en varias sentencias de nuestro Tribunal Supremo, entre las que merece destacarse la sentencia de 21 de junio de 1984 (ECLI: ES:TS:1984:1253), se realizaba una remisión al contenido del

²⁹ Artículo 15, tercer párrafo LSP: *“Los acreedores singularmente privilegiados, los privilegiados y los hipotecarios, comprendidos en los números 1º, 2º y 3º del artículo 913 del Código de Comercio, podrán abstenerse de concurrir a la Junta; pero si concurrieren, quedarán obligados como acreedores. Sus créditos no se tomarán en cuenta para la computación de la mayoría capital a que alude el artículo anterior”.*

artículo 913, ordinales 1º, 2º y 3º del CCOM para delimitar los acreedores con derecho de abstención³⁰. Pero debemos llamar la atención sobre el hecho de que el artículo 913 se refiere a la sección primera, esto es, la prelación para ejecución de bienes muebles, y nada se dice en absoluto respecto al artículo 914 que era el referido a la prelación en la ejecución de bienes inmuebles. Pero no había más remedio que realizar una lectura integradora de la LSP, so pena de incurrir en incongruencias respecto de los acreedores con garantías reales sobre los bienes muebles.

Además, de la lectura del art.913 CCOM no se identifica de forma concreta la existencia del crédito tributario como singularmente privilegiado o privilegiado. Podemos advertir que, dentro de los singularmente privilegiados contenidos en el ordinal 1º, está la letra D. Dicha letra no estaba en la redacción original de 1885. Su introducción obedece a una reforma de 1958, que si bien no hace referencia al crédito tributario, si hace referencia a deuda por seguros sociales. Obviamente este es el antecedente analógico, al estar ante un incipiente crédito público que empezaba a configurarse³¹, para dar entrada en este apartado al crédito tributario. Y por otra parte en el ordinal 3º del artículo 913 del CCOM se habla de los privilegiados por derecho común, y evidentemente, si se exigen tributos por normas, y son calificados como

³⁰ En su Considerando tercero se establece: «*aun cuando la “preferencia” y la “abstención”, consideradas desde distintos planos de derechos, facultades o privilegios de contenido e incluso de naturaleza distinta, es lo cierto que el artículo 15 de la Ley de Suspensión de Pagos al proyectar la segunda de estas manifestaciones sobre los tres primeros números del artículo 913 del C.Com., aun cuando no los identifique, subordinada o condiciona la efectividad del “derecho de abstención” a la calidad de “preferencia” del crédito, con lo cual convierte el privilegio de “prelación” en un requisito previo para la consecución del de “abstención” y, consiguientemente, éste es una subsecuencia de aquél*».

³¹ Es en 1883 cuando se introdujo una reforma para introducir la previsión social, aunque no será hasta 1900 que exista un seguro social, y hasta 1908, con Maura de Presidente del Gobierno, se crea el Instituto de Previsión Social. A partir de dicha fecha el Estado va asumiendo la responsabilidad de la previsión social y se puede configurar el contenido del crédito de la letra D) del artículo 913.1 CCOM como crédito público en la reforma de 1958.

privilegiados por las mismas ³², ya tenemos la conexión para justificar el carácter de privilegiados dentro del proceso concursal. Aunque podríamos esbozar ya la posibilidad del derecho de prelación del crédito público en base a la Ley de Administración y de Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911 (LACHP) en relación con el artículo 913 del CCOM, que contemplaba los supuestos de créditos privilegiados arreglo al derecho común³³. Se reiteró este derecho de prelación en el artículo 13 de la Ley Contabilidad de la Hacienda de 25 de junio de 1870.

Con posterioridad a la LSP, el Estatuto de Recaudación de 18 de diciembre de 1928 trataba vagamente el derecho de prelación y el privilegio de la hipoteca legal tácita con el tratamiento de la anualidad privilegiada y qué pasaba con las posteriores.

El 30 de diciembre de 1944 fue aprobada la nueva Ley Hipotecaria, pero se autorizó al gobierno en la Disposición Adicional Segunda la realización de un Texto Refundido para armonizar la normativa dispersa. Así se aprobó mediante Decreto el 8 de febrero de 1946 el TRLH. Pero con esta reforma de la LH hay novedades para el crédito tributario, por cuanto en el artículo 194

³² Vide la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1850, la de 1870 y la LH de 1868.

³³ El art.11 de la LACHP establecía: “ *Para el cobro de sus créditos liquidados, bien se hayan de ingresar en el Tesoro o en las Cajas a un se refiere el párrafo 2º del art.4º, tiene la Hacienda Pública derecho de prelación en concurrencia con otros acreedores exceptuando solamente los que lo sean de dominio, prenda o hipoteca, o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el Registro de la Propiedad con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda, y sin perjuicio de lo descrito en el artículo siguiente.*
Para asegurar los derechos de la Hacienda contra los actos posteriores a la fecha del descubrimiento del alcance, desfalco o malversación, bastará que la Autoridad económica correspondiente dirija al Registrador el mandamiento para la anotación preventiva de embargo de los bienes del deudor, necesarios a cubrir sus responsabilidades, En todo caso quedará a salvo a la Hacienda la acción rescisoria de que trata el art.13”.

aparece la hipoteca legal tácita, pero ahora por dos anualidades, y se define lo que es una anualidad vencida y se regula la hipoteca especial (de prácticamente nula utilización).

El Reglamento Hipotecario aprobado en 1946, en su artículo 271, desarrolla la hipoteca legal tácita y regula la prelación por contribuciones e impuestos diferentes a aquellos que dan lugar al privilegio de la hipoteca legal tácita. En estos últimos casos, reconociéndose implícitamente un derecho de prelación respecto a otros acreedores, no obstante, se matiza que no afectará a los titulares de derechos reales inscritos con anterioridad a que se haga constar en el Registro el derecho al cobro del crédito tributario mediante anotación de embargo.

En 1948 se promulgó el Decreto de 29 de diciembre por el que se aprobó el Estatuto de Recaudación, con el espíritu de convertirse en una especie de texto refundido de la normativa dispersa, pero sin contener referencia a procesos concursales, regula, no obstante, por primera vez la prelación general en su artículo 130:

“1. Para el cobro de sus créditos liquidados, la Hacienda Pública tiene derecho de prelación, en concurrencia con otros acreedores, exceptuando solamente los que lo sean de dominio, prenda o hipoteca, o cualquier otro derecho real, debidamente inscrito en el Registro de la Propiedad con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda.”

Por otro lado, se recoge la prelación especial de la hipoteca legal tácita por dos anualidades como se recogió en la última reforma hipotecaria.

En 1958, a través de la Ley 1259/1958 de 17 de julio se realiza una reforma que alcanza de forma directa al crédito público. Con dicha Ley se

reforma el art.1924 del CC y el art.913 CCOM para incluir el crédito público por las cotizaciones a la Seguridad Social³⁴ como crédito singularmente privilegiado que gozaba de la facultad del derecho de abstención. Ello, como decíamos anteriormente, es el antecedente del derecho de abstención del crédito tributario.

En 1963 se codifica, por fin, toda la normativa referente a los procedimientos tributarios, que tan anheladamente estaba siendo demandado por varios sectores, pero principalmente beneficiada será la Administración Tributaria y el contribuyente. Así el 28 de diciembre de 1963 se aprueba la Ley 230/1963 General Tributaria.

En su articulado se van a recoger los privilegios que se venían ya reflejando en la normativa analizada anteriormente, además de otros no

³⁴ En la EM de la reforma no queda lugar a dudas del sentido que se pretende dar a la reforma: *“Cuestión importante para cualquier sistema de previsión social obligatoria es la relativa a sus medios económicos, constituidos en gran parte por la cotización que, periódicamente corresponde efectuar a las Empresas, tanto en concepto de aportación propia como por participación en ella de sus productores, mediante los oportunos descuentos que se les hace en sus retribuciones, representando esto la base fundamental de su sostenimiento.*

Sin embargo, surgen en la realidad frecuentes situaciones de descubiertos en dicha cotización que no pueden hacerse efectivos, especialmente en los procedimientos concursales, porque en concurrencia con otros créditos contra las Empresas deudoras, nuestra legislación no reconoce el carácter de privilegiados o preferentes a los que dichos descubiertos representan, con lo que se irroga un sensible perjuicio a los regímenes de previsión social obligatoria, que, por tal motivo, experimentan una cuantiosa disminución en sus ingresos, traducida en un evidente peligro para la normal aplicación de sus beneficios y efectivos daños para los productores a quienes van dirigidos, que en ocasiones pueden incluso sufrir alguna pérdida en sus derechos, todo lo cual, sin duda alguna, es necesario evitar.

Es por ello obligado, conforme advierte el Ministerio de Trabajo y dictamina la Comisión General de Codificación, subsanar esta laguna modificando, al efecto, los correspondientes artículos de nuestro Código Civil y de Comercio referentes a esta materia.”

recogidos legalmente con anterioridad. En el artículo 71 de la LGT de 1963 se establecía el derecho de prelación del crédito tributario vencido y no pagado respecto a otras deudas de terceros acreedores, aunque a juicio de VALERO LOZANO con una técnica legislativa criticable que posteriormente fue fuente de problemas de defensa y prelación del crédito tributario³⁵. Por otro lado, el artículo 73 recoge lo que ya venía regulando el artículo 1923 del CC que quedó derogado tácitamente, pues contenía la hipoteca legal tácita respecto a los tributos que gravaran bienes o derechos susceptibles de inscripción en un registro público. Pero nada se dice de los supuestos de insolvencia o quiebra reconocida judicialmente y el tratamiento del crédito público. Bien al contrario, se estipula en caso de insolvencia que si hay irregularidades en la llegada de esta (artículo 171) serán responsables los que resulten culpables de la insolvencia.

El artículo 74 contenía el derecho de afección de bienes que implicaba la sujeción de un determinado bien a la satisfacción de un tributo con independencia del cambio de titularidad de este. No suponía un privilegio o preferencia que resultara oponible en un proceso concursal, pero si será oponible frente al adquirente del bien ya fuera del concurso. Por tanto, era un derecho oponible *erga omnes*.

El artículo 75 contenía otra garantía que tampoco era un privilegio o preferencia, el derecho de retención, pero era de aplicación muy limitada por cuanto se circunscribía a los supuestos de despachos aduaneros de mercancías.

³⁵ VALERO LOZANO, NICOLÁS, *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, ob. cit., pág. 183.

Y, por último, debemos señalar que el derecho de abstención no se regula originariamente en la LGT, sino que seguirá la regulación al respecto en la normativa hasta ahora analizada, hasta la reforma de 1995.

Ahora bien, el problema del ejercicio del derecho de abstención radicaba en que, dado que no les iba a afectar el hipotético convenio que se aprobara tanto en una suspensión de pagos como en una quiebra, sí podía ejecutar la Hacienda Pública su crédito al margen de la ejecución universal, al margen del proceso concursal. En definitiva, sí se podría prescindir, dado el privilegio, del proceso concursal vivo sobre el deudor. Este tema lo tuvo que zanjar el Tribunal Supremo, dejando claro que es necesario, de existir crédito tributario con derecho a abstención, que se insinúe el crédito en el procedimiento concursal a través de la Abogacía del Estado³⁶. A nuestro entender no cabía otra solución, so pena de desnaturalizar la ejecución universal.

No hay noticias en la LGT de 1963 de la hipoteca legal tácita que seguirá su regulación principal a través de la LH 1944-1946.

La LGT de 1963 contenía el mandato de regular reglamentariamente el articulado dedicado a la recaudación. No será hasta el 14 de noviembre de 1968 que se apruebe el Reglamento General de Recaudación (RGR) que sustituyó al ya mencionado Estatuto de Recaudación de 1948. En dicho reglamento, al margen de reiterar la hipoteca legal tácita y el derecho de

³⁶ La STS de 24 de junio de 1991 (ECLI:ES:TS:1991:15866) establece en su Fundamento de Derecho Segundo: “..la doctrina científica se ha planteado la cuestión de si los créditos con derecho de abstención, vienen obligados a la insinuación al igual que los créditos que no gozan de tal privilegio, al no resultar aquéllos afectados por el convenio logrado en la Junta a tenor del artículo 17.1 de la Ley de suspensión de Pagos, reconociendo el sector más cualificado de aquélla la necesidad de que, para ver reconocido su derecho de abstención, los titulares de créditos que ostenten este derecho, han de solicitar su inclusión en la lista de acreedores con tal carácter, según dispone el artículo 11, párrafo 1º, de la citada Ley.”

prelación del crédito tributario frente a deudas de terceros, lo significativo es el contenido del artículo 167, por cuanto regula el supuesto de insuficiencia de bienes. Paradójicamente deja la actuación de la Hacienda Pública al margen de lo establecido sobre quiebra y suspensión de pagos en la normativa vigente en dicha fecha (el CCOM de 1885 y la Ley de suspensión de pagos de 1.922), por cuanto el citado artículo requería certificaciones de inexistencia de bienes al Ayuntamiento, o a la autoridad sindical o gremio. Lo que resulta revelador de la actuación al margen del procedimiento concursal, por cuanto existiendo una norma que regula las ejecuciones universales, de la normativa reseñada no se imponía ninguna obligación a la Administración para comunicar o insinuar el crédito en el juzgado cuando el obligado al pago estaba incurso en un procedimiento concursal.

Al margen de todo ello, seguíamos sin tener una referencia expresa a los procesos concursales en la LGT de 1963.

En el citado en RGR de 1968 el contenido del art.71 LGT de 1963 pasa a desarrollarse (prácticamente con idéntica redacción). Y con relación a ello es necesario citar también el artículo 184 del citado reglamento que regulaba el procedimiento en los supuestos de tercerías a favor del Estado. Las consecuencias de la redacción deficiente de las normas citadas, especialmente el art.71 LGT de 1963, unido a la subsistencia de la legislación civil y mercantil provocó una confusión interpretativa con consecuencias perjudiciales para el crédito tributario³⁷, y que se veía agravada por la

³⁷ Siguiendo la doctrina establecida por ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, LLOPIS GINER Y DAGO ELORZA, Aspectos sustantivos y procedimientos de la Recaudación, Tirant lo Blanc, 1993, páginas 233 y siguientes. VALERO LOZANO, NICOLÁS, *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, ob. cit., pp. 184 y 185; expone que la deficiente técnica legislativa lleva a confundir el *ius persecuendi* que es ejercitable a través de la tercería, con el *ius prelationis*, auténtico derecho de preferencia a ejercitar en caso de concurrencia de créditos sobre un patrimonio insolvente.

redacción del art.132 de la LGT de 1963. Efectivamente, la redacción del artículo 132 establecía que:

“El Estado, las Provincias y los Municipios tendrán derecho a que se practique anotación preventiva de embargo de bienes en el Registro correspondiente, conforme al mandamiento expedido por el ejecutor competente, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo y con el alcance previsto en el art.44 de la Ley Hipotecaria”

Y el artículo 44 de la LH referido señalaba:

“El acreedor que obtenga anotación a su favor en los casos de los números segundo, tercero y cuarto del art.42, tendrá para el cobro de su crédito la preferencia establecida en el art.1923 del Código Civil”.

Esta confusión interpretativa debida a la deficiente técnica legislativa fue interpretada por nuestro Tribunal Supremo, quien estableciendo doctrina jurisprudencial que mantuvo de forma constante en los sucesivos años, zanjó la polémica estableciendo que la protección derivada del artículo 71 LGT 1963 sólo operaba en el caso de que la Hacienda Pública hubiese anotado preventivamente su embargo y, en la medida que dicha anotación le concediese preferencia³⁸.

La citada jurisprudencia supuso que al crédito tributario se anteponían los créditos con privilegio general, como los salariales, pero incluso también los créditos de los deudores comunes que hubiesen conseguido una anotación preventiva de su embargo antes que la Hacienda Pública. Y ello no va a cambiar hasta la reforma de 1995.

³⁸ STS, entre otras, de 20 de marzo de 1987 (ECLI:ES:TS:1987:8922) y de 30 de marzo de 1993 (ECLI:ES:TS:1993:2114).

Desde 1968 hasta 1995 no habrán más que importantes problemas prácticos en la defensa del crédito tributario, con denodados esfuerzos por parte de la Abogacía del Estado en defender la prelación del crédito tributario en los procesos concursales, pero con poca eficacia en el resultado perseguido de obtener la prelación de los créditos tributarios sobre los créditos de terceros con alguna garantía real previa al proceso concursal dada la regulación existente y la jurisprudencia ya comentada del Tribunal Supremo.

A pesar del privilegio tradicionalmente reconocido para algunos créditos tributarios, si no todos, surgía sin embargo un problema práctico a la hora de no ejercer o no tener derecho a ejercer el derecho de abstención por parte de la Administración Tributaria, y el problema era que al acudir al Convenio, éste le afectaba y si hubiese una quita de la deuda tributaria, en la misma proporción que el resto de deudas no privilegiadas, ello entraba en colisión con el principio de indisponibilidad de la deuda tributaria. Dicho de otro modo, la transacción que suponía una quita de la deuda tributaria que se contuviera en el Convenio entraba en contradicción con la indisponibilidad del crédito tributario.

El principio de indisponibilidad del crédito tributario estaba bastante arraigado en nuestro ordenamiento. Inicialmente de forma un tanto débil o difusa. Ya fue incluido en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda de 1850, en su artículo 4º y en su art.5º se completaba la indisponibilidad³⁹, se continuó con el mismo texto prácticamente en la Ley Provisional de Administración y Contabilidad de la Hacienda 1870 en su

³⁹ "Art. 4º: No se concederán exenciones, perdones ni rebajas de las contribuciones ó impuestos públicos, sino en los casos y la forma que las leyes hubieran determinado.

Art.5º No podrán enagenarse ni hipotecarse los derechos de la Hacienda Pública, cualquiera que sea su naturaleza, sino en virtud de una ley. Para someter á juicio de árbitros las contiendas que sobre ellos se susciten habrá de preceder igual autorización."

artículo 5º, si bien se añaden la no concesión de aplazamientos y se regulan las contiendas jurídicas sobre el crédito en el art.7º⁴⁰. En 1911, con la ley de la Hacienda Pública, se vuelve a reproducir el texto de la indisponibilidad recogido en su norma precedente, en similares términos, en un homónimo artículo 5º.

No será hasta el 4 de enero de 1977 cuando se apruebe la primera Ley General Presupuestaria (LGP), que vino a suplir las carencias existentes en materia financiera de la Administración del Estado existente en la normativa anterior.

La LGP de 1977, delimitó de forma más precisa la indisponibilidad del crédito tributario en los artículos treinta. Dos y treinta y nueve, pero siguiendo la estela de la Ley de Hacienda Pública de 1911⁴¹.

Por tanto, prácticamente desaparece la reserva de ley existente hasta el momento para la transacción, para pasar a ser necesario únicamente el acuerdo del Consejo de Ministros mediante Decreto. Pero de todas formas es totalmente inoperativo para que los representantes del crédito tributario

⁴⁰ “Art.5º: No se concederán exenciones, rebajas o perdones de las contribuciones ó impuestos públicos, ni moratorias para pagos de débitos al Tesoro sino en los casos y la forma que las leyes hubieran determinado. Y en el art.7º se establecía: “Para someter a juicio de árbitros las contiendas que se susciten sobre los derechos de la Hacienda habrá de preceder una ley autorizándolo”.

⁴¹ Así en el “artículo treinta.Dos” se establecía: “Tampoco se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública, sino en los casos y en la forma que determinen las Leyes.” Y, por su parte, añadía el artículo treinta y nueve: “No se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno.”

podieran llegar a un consenso autorizado en sede del Convenio a acordar en el seno de la Junta de Acreedores. Ello planteaba que cuando se reconocía el derecho de abstención a favor de la Administración Tributaria (AT) por un crédito tributario, no se renunciase al mismo por cuanto se tenían serias dudas al respecto de si estaba o no permitido transaccionar en el seno de la Junta de Acreedores del proceso concursal, o en caso de requerirse la autorización mediante Decreto, el lapso de tiempo necesario hacía totalmente inviable un acuerdo.

Estos acuerdos o transacciones en el seno de la Junta de Acreedores no se contemplaban en ninguna Ley, y estamos ante auténticas condonaciones de crédito público en el supuesto de acceder a una quita de la deuda, del crédito tributario, una vez se aprueba judicialmente el Convenio.

Pero esta paradójica situación se intentó dar solución con la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989 de 28 de diciembre. Efectivamente, se incluyó en dicha ley el artículo 106 que suponía un añadido al artículo 39 en la LGP de 1977 (que desde el 23 de septiembre de 1988 pasó a ser el Texto Refundido de la LGP aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988) pasando a tener un nuevo apartado Dos:

«Dos. La suscripción por la Hacienda Pública de los acuerdos o convenios en procesos concursales previstos en las secciones 1.ª y 8.ª del título XII y en la sección 6.ª del título XIII de la Ley de Enjuiciamiento Civil y en la Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922, requerirá únicamente autorización del órgano del Ministerio de Economía y Hacienda que se determine reglamentariamente.»

Finalmente, el legislador se hizo eco de los problemas que estaban siendo puesto de manifiesto por la Hacienda Pública para la defensa del

crédito público por cuanto en la medida que se ejercía el derecho de abstención y el Convenio se veía frustrado por imposible cumplimiento en un corto espacio de tiempo, el crédito público se veía frustrado en el cobro si el proceso concursal finalizaba con la venta de los bienes⁴².

El Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la Secretaría General de Hacienda y la Dirección del Servicio Jurídico del Estado, dio forma a la habilitación legal con la Circular de 25 de junio de 1990, por la que siguiendo la facultad contenida en el art.39.Dos LGP, y dentro de la Instrucción Séptima 4.2.2, se establece la posibilidad de suscripción de convenios concursales, cuando en sus propios términos, se estime beneficioso para la Hacienda Pública.

En la Instrucción Octava de dicha Circular se establecía que el acuerdo previo podría consistir «*en un aplazamiento de la deuda, en una quita, o en ambas cosas simultáneamente*»; asimismo, los acuerdos o convenios que suscribía la Hacienda en estas situaciones podrían incluir «*rebajas del importe de las deudas, aplazamientos del pago de las mismas o ambas cosas simultáneamente*».

En línea con lo anterior, y tras la habilitación por la LGP, el nuevo RGR de 1990 aprobado por Real Decreto 1684/1990 de 20 de diciembre, tras hacerse eco de las garantías y privilegios del crédito tributario en el mismo sentido que su antecesor, recoge en el artículo 96.7 la posibilidad de suscribir convenios concursales⁴³.

⁴² En este sentido MATA SIERRA, MARÍA TERESA, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, "Las quitas del crédito tributario en el procedimiento concursal", Tomo I, Ed. Lex Nova, mayo 2005, pág. 740.

⁴³ 96.7RGR: "La Hacienda Pública, a través de sus representantes legales, podrá suscribir los acuerdos o convenios a que se llegue en los procesos concursales siguientes:

Pero queremos llamar la atención en el apartado 5 del citado art.96 de la RGR de 1990. Por cuanto supone un privilegio de *facto* que no tenía apoyo legal, y que por vía reglamentaria de normativa tributaria suponía una transgresión en el terreno de la materia concursal regulada hasta el momento en el CCOM y la LSP. El citado apartado establecía:

“Sin perjuicio de los derechos de relación y demás garantías que afecten a los créditos de la Hacienda Pública, no se computarán en la masa de acreedores las cantidades que el sujeto del procedimiento hubiere cobrado en concepto de retenciones o repercusiones de tributos que, a tal efecto, se considerarán depósitos a favor de la Hacienda Pública.”

Entendamos bien el precepto, por cuanto que al margen de un posible delito de apropiación indebida que pudiera cometerse, lo que resulta por hacer suyos el deudor importes que debiera haber ingresado en Hacienda por ostentar la condición de retenedor de ingresos de terceros, el otro supuesto se refiere básicamente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Con independencia de la falta de ingreso que padece hacienda, el precepto

a) Acuerdo de quita y espera, regulado en la sección primera del título XII del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

b) Convenio entre los acreedores y el concursado, regulado en la sección octava del mismo título y libro de dicha Ley.

c) Convenio entre los acreedores y el quebrado, regulado en la sección sexta del título XIII del libro II de dicha Ley.

d) Convenio entre los acreedores y el suspenso, regulado en la Ley de 26 de julio de 1922 de expedientes de suspensión de pagos y quiebras de comerciantes y Sociedades no comprendidas en el artículo 930 del Código de Comercio.

La autorización para dicha suscripción será competencia de la Dirección General de Recaudación, de los Delegados de Hacienda Especiales y de los Delegados y Administradores de Hacienda con los límites que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

establece un mandato dirigido a los Interventores y Jueces del proceso concursal, lo que es insólito a nuestro juicio, por no estar estipulado en ley alguna y por inmiscuirse en la calificación de los créditos que resulta de competencia concursal.

Ya en 1995, el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), dictó las Instrucciones de 27 de marzo de 1995 para orientar las directrices a realizar por los representantes de AEAT en los procesos concursales, en torno al derecho de abstención y las quitas a pactar.

Y finalmente llegó la reforma de la LGT a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, recogiendo la iniciativa reformadora de la LGP, que se materializa en la modificación del artículo 129.4 LGT estableciendo:

“El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, podrá, en su caso, suscribir acuerdos o convenios concertados en el curso de los procesos concursales para lo que se requerirá únicamente autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria⁴⁴”.

En definitiva, la AT finalmente entiende que la defensa del crédito tributario no consiste en posturas maximalistas de privilegio y prelación

⁴⁴ MATA SIERRA, MARIA TERESA, *“Las quitas del crédito tributario en el procedimiento concursal”*, ob. cit., pág. 741; remarca que “el Anteproyecto de esta Ley establecía que «la Hacienda Pública podrá personarse en los procesos concursales y, en su caso, suscribir los acuerdos o convenios previstos en las secciones 1ª y 8ª del título XII y en la sección 6ª del título XIII de la Ley de Enjuiciamiento Civil y la Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922, para lo que requerirá únicamente autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración tributaria». Se trata de una redacción mucho más prolija, en la línea de lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación, que acabó por descartarse”.

cuando el crédito tributario depende de una ejecución universal, por cuanto los procesos concursales, en su mayoría finalizan con la disolución y liquidación de no existir quitas o esperas, e incluso existiendo éstas, el fracaso del cumplimiento del Convenio es muy elevado. Ello llevaría a la AEAT en muchos casos a la pérdida total del crédito público. Así se entendió por parte de los responsables de la AEAT que era preferible un porcentaje de poco que todo de nada. Si el quebrado o el suspenso, que tuviese unos bienes para hacer frente a las deudas, pero no suficientes para todas las deudas, en caso de llegar a un acuerdo con los acreedores, donde no se integrarían los acreedores con derecho de abstención, la posibilidad de cumplimiento es prácticamente nula si los acreedores con derecho de abstención lo ejerciesen y no renunciasen a parte de su deuda, por lo que se desincentivaba el convenio y por ende la continuidad y viabilidad de la empresa. Ello hace que finalmente el resultado de la venta de los bienes fuese de valor bastante inferior al de mercado por lo que se atendía principalmente con el producto de la venta los gastos necesarios del proceso concursal y los acreedores ordinarios y los privilegiados (salvo los que tengan un privilegio real) quedaban sin cobrar prácticamente nada. Esta realidad motivo los cambios comentados desde 1988⁴⁵.

⁴⁵ A este respecto, SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ, “*Las deudas tributarias de la masa en el nuevo concurso de acreedores*”, Gaceta Fiscal nº 246, 1-10-2005, pág.43; explica de forma meridianamente clara lo que acontece con las deudas que se generan una vez ya iniciado el proceso concursal (quiebra o suspensión de pagos) llamadas deudas de la masa, para entender que estas pueden dejar el activo sin contenido para los acreedores concursales, y entre ellos el crédito tributario:

“Tradicionalmente, pese a la falta de referencia legal expresa en el Derecho concursal anterior a la reforma, se han distinguido las deudas propias del procedimiento concursal, sujetas al proceso colectivo, denominadas deudas en la masa, de aquéllas otras posteriores al inicio del proceso, conocidas como deudas de la masa, que tienen su fundamento en la necesidad de que el procedimiento concursal pueda desarrollarse o en la continuación de la actividad, y que, por tanto, no deben sujetarse a la disciplina del proceso concursal, se han de satisfacer al margen de éste, y para cuyo cobro podrá acudir, en su caso, a la vía ordinaria del crédito en cuestión .

Como señala URÍA FERNÁNDEZ⁴⁶ el resultado de la modificación normativa comentada se tradujo en que desde 1994 a 2001 la AEAT suscribiera 180 convenios, que afectaron a una deuda concursal de 103.914 millones de pesetas, y con quitas en porcentaje cercano al 50%. Desconocemos finalmente de dicho porcentaje qué debió cobrarse, si finalmente fue cobrado o no. Pero, en cualquier caso, es evidente que en dichos casos se cobró gran parte de la deuda, por lo que, en definitiva, ante una expectativa peor, la suscripción de los convenios resultó beneficioso al crédito tributario.

En palabras de VALERO LOZANO *“puede fácilmente deducirse que, en determinados casos, la mejor defensa del interés público, plasmado en el crédito público concursal, se efectúa, previa renuncia a determinados privilegios legalmente reconocidos”*⁴⁷.

Toda esta evolución jurídica descrita cambiará a partir de 2003. Año en el que se publican dos normas que perduran hasta nuestros días con

Esta doctrina de las deudas de la masa tiene su origen en la jurisprudencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, que inicialmente la aplicó a la quiebra, pero seguidamente la hizo extensible a la suspensión de pagos al considerarla aplicable genéricamente a todos los procesos concursales inspirados en el principio de la par conditio creditorum”

Citándose dos sentencias paradigmáticas que aclaran estos conceptos: las sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 2 de octubre de 1953 y de 23 de marzo de 1998. La primera de ellas lo deja bastante claro al afirmar: *“o sea que hay acreedores del quebrado sujetos al propio proceso colectivo y deudas de la masa, originadas por sus propias operaciones y negocios de conservación y, en su caso, de fomento de los bienes, que no quedan sujetos a la liquidación del pasivo, sino del activo a que afectan, disminuyéndolo por su significación de gastos y eventualmente aumentándolos cuando las actividades a que se aplican son productivas. Sobre dicho activo deben, por tanto, hacerse efectivas y no dentro, sino fuera del juicio universal”*.

⁴⁶ URÍA FERNÁNDEZ, FRANCISCO, *La Hacienda Pública ante la reforma concursal*, ob. cit., pág. 107.

⁴⁷ VALERO LOZANO, NICOLÁS, *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, ob. cit., pág. 196.

sucesivas reformas de adaptación a las circunstancias socioeconómicas. Nos referimos a la LC (Ley 22/2003, de 9 julio) y a la LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

2. CONFIGURACIÓN DEL CRÉDITO PÚBLICO EN EL PROCESO CONCURSAL EN LA ACTUALIDAD

2.1. La necesaria referencia al proceso concursal para configurar la especialidad del crédito tributario en la masa de acreedores

No puede abordarse un estudio sobre la configuración del crédito tributario en el proceso concursal y los principales efectos que produce el concurso de acreedores en los tributos sin realizar con carácter previo una visión, aunque sea breve, del proceso concursal.

Ello es preciso, ya que la disciplina concursal, como importante parte de la disciplina del derecho mercantil, produce efectos especiales en casi todos los procesos, ya sean administrativos, ya sean judiciales⁴⁸. En

⁴⁸ Como establece el artículo 9 LC “1. La jurisdicción del juez se extiende a todas las cuestiones prejudiciales civiles, con excepción de las excluidas en el artículo 8, las administrativas o las sociales directamente relacionadas con el concurso o cuya resolución sea necesaria para el buen desarrollo del procedimiento concursal.

2. La decisión sobre las cuestiones a las que se refiere el apartado anterior no surtirán efecto fuera del proceso concursal en que se produzca”. Ello implica que quedan fuera de la vis atractiva del proceso concursal algunos supuestos de la jurisdicción social, la jurisdicción penal y la jurisdicción contencioso-administrativa, siendo ésta última fuente de conflictos en los primeros años de vida de la LC y debiendo zanjar los temas conflictivos el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción.

consecuencia, sin una debida visión de conjunto del proceso concursal no puede entenderse los efectos especiales que se producen en los tributos y que, a la postre, convierten y condicionan el crédito tributario tal y como lo conocemos en la relación habitual Administración-contribuyente.

Debemos analizar como paso previo en qué consiste el procedimiento judicial de concurso de acreedores, los efectos de su inicio, y de cuántas fases se compone el mismo, así como los efectos para los acreedores de cada una de ellas. Solamente desde el análisis global del proceso concursal podremos más tarde descender a lo particular, con aplicación de la norma en concreto y analizar con más acierto el verdadero efecto que puede tener en un crédito tributario. Nuestro TS nos lo ha recordado en alguna sentencia, en la que para entender cuál deba ser el tratamiento y efectos en un crédito tributario, ha realizado un ejercicio de exégesis del texto de la norma, teniendo en cuenta su encuadramiento en el título o capítulo de la LC e incluso el “espíritu de la ley” que en muchas ocasiones se encuentra en la EM⁴⁹.

⁴⁹ El TS en su Sentencia nº 711/2014 de 12 de diciembre (ECLI:ES:TS:2014:5408), realiza una interpretación sistemática del precepto para darle el sentido adecuado, debido a su deficiente redacción como consecuencia de defecto de técnica legislativa, propia de los parcheos habituales de las normas. A este respecto, a la hora de interpretar el art.84.4 LC establece en el punto 7 de los Fundamentos de Derecho: *“Conforme a una interpretación literal del precepto, parecería que cualquier crédito contra la masa podría ejecutarse, una vez transcurrido la paralización temporal que supone la espera a la aprobación del convenio, la apertura de la liquidación o el mero transcurso de un año. Pero esta interpretación choca frontalmente, como advierte el recurrente y entendió correctamente el juez de primera instancia, con el sentir que se desprende del resto de las normas concursales.”*

2.2. La Ley Concursal

La LC, Ley 22/2003, de 9 julio (BOE 10 julio 2003, núm. 164), recoge en su EM una aspiración legítima como es perseguir satisfacer una aspiración profunda y largamente sentida en el derecho patrimonial español: la reforma de la legislación concursal. La normativa vigente hasta la aprobación de la LC, tanto el CCOM como la LSP ha resultado ampliamente criticada por todos los sectores encargados de su aplicación, tanto doctrinales, jurisprudenciales como profesionales, y pese a las críticas, no veía la luz en nuestro derecho positivo ningún trabajo preparatorio para abordar la reforma tan necesaria y deseada.

En la tramitación parlamentaria se realizaron diversas enmiendas que a juicio de VALERO LOZANO⁵⁰ supuso una pérdida de calidad evidente respecto al texto inicialmente previsto. El texto final carece de coherencia y coordinación con la LGT que es promulgada en mismo año 2003. Esta falta de coherencia y coordinación dará lugar en los años venideros a múltiples conflictos, principalmente, entre la AEAT y los Juzgados de lo Mercantil (JJM).

La entrada en vigor se pospone un año y casi dos meses más, que se previó en la disposición final trigésima quinta: “*La presente Ley entrará en vigor el día 1 de septiembre de 2004...*”. Era materialmente imposible instaurar la reforma tan radical que se preveía en la LC de un día para otro.

⁵⁰ Para este autor no sólo es digno de crítica el texto finalmente aprobado, sino principalmente la tramitación que en paralelo se llevó a cabo de la nueva LGT y la nueva LSP que, ya apunta, ha generado problemas prácticos desde el mismo momento de su entrada en vigor. Téngase en cuenta que el trabajo de este autor es de 2005, y estos problemas prácticos se van a acentuar sobremedida los años siguientes a su trabajo, hasta que tuvo que cerrarse la descoordinación a través de la doctrina de nuestro TS y con reformas legislativas. No podemos más que estar en absoluto acuerdo con las acertadas consideraciones que en su día realizara este autor en los inicios de la aplicación de la LC, LGT y LSP. VALERO LOZANO, *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, ob. cit., pág.28.

Como ha ocurrido en otras reformas profundas, como fue la actual Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC), era necesario una *vacatio legis* holgada para realizar todos los profundos cambios que implicaba esta reforma desde los puntos de vista estructural y organizativo y que se apunta de forma evidente en la EM de la Ley Orgánica 8/2003⁵¹.

⁵¹ Principalmente es debido a la creación de JJM, pero en dicha EM es conveniente citar algunos apartados relevantes por su especial interés: “*La reforma concursal exige una modificación muy profunda de la legislación vigente, tanto en su aspecto sustantivo como en el procesal, algunas de cuyas medidas han de tener el rango de ley orgánica. Esta Ley Orgánica recoge aquellas disposiciones de la reforma concursal que, por su naturaleza o por afectar a normas vigentes de ese carácter, requieren dicho rango*”.

Respecto a la necesidad de la creación de los juzgados de lo mercantil continúa diciendo la EM de la L.O. 8/2003: “*La creación de estos nuevos juzgados especializados dentro del orden jurisdiccional civil, de cuya necesidad incuestionada se ha hecho eco expresamente el Pacto de Estado para la reforma de la Justicia firmado el 28 de mayo de 2001, responde a un doble propósito. Por una parte, dar respuesta a la necesidad que plantea la nueva Ley 22/2003, Concursal, que atribuye al juez del concurso el conocimiento de materias pertenecientes a distintas disciplinas jurídicas y que, hasta el día de hoy, estaban asignadas a diferentes órdenes jurisdiccionales, lo que exige del titular del órgano jurisdiccional y del personal al servicio del mismo una preparación especializada.*

De otro lado, la complejidad de la realidad social y económica de nuestro tiempo y su repercusión en las diferentes ramas del ordenamiento aconseja avanzar decididamente en el proceso de la especialización. Con tal finalidad, se encomiendan a los juzgados de lo mercantil otras competencias añadidas a la materia concursal, abriendo con ello un camino de futuro que debe rendir frutos importantes en el proceso de modernización de nuestra Justicia. Interesa añadir en este punto dos aclaraciones importantes. La denominación de estos nuevos juzgados alude a la naturaleza predominante en las materias atribuidas a su conocimiento, no a una identificación plena con la disciplina o la legislación mercantil, siendo así que, ni se atribuyen en este momento inicial a los juzgados de lo mercantil todas las materias mercantiles, ni todas las materias sobre las que extienden su competencia son exclusivamente mercantiles. De hecho, el criterio seguido para esta atribución, dentro del orden jurisdiccional civil, no responde a directrices dogmáticas preestablecidas, sino a un contraste pragmático de las experiencias que han adelantado en nuestra práctica judicial este proceso de especialización que ahora se generaliza. Se parte así de unas bases iniciales prudentes que habrán de desarrollarse progresivamente en los años venideros, de acuerdo con la experiencia que se vaya acumulando.”

Se apunta también la problemática que se debe abordar con la creación de estos nuevos juzgados: “*Tan importantes reformas implican la necesaria modificación de la Ley 38/1988, de 28 de diciembre, de Demarcación y de Planta Judicial. Por un lado, será*

En definitiva, se estimó que un año y casi dos meses era el plazo necesario para adaptar y crear los órganos de justicia que se iban a encargar del nuevo proceso concursal.

Para abordar el estudio de la LC, desde la perspectiva que nos incumbe, debemos estructurar su análisis en los diferentes apartados más relevantes: los sujetos que pueden estar en situación concursal, cuándo se está en situación concursal, fases y secciones del proceso concursal, la prelación de créditos, el vencimiento de los créditos y las disposiciones finales décima y undécima.

2.2.1. Presupuesto subjetivo: los diferentes sujetos concursados

necesaria la creación de algunos nuevos juzgados, especialmente en aquellas capitales de provincia en las que, tanto por ser núcleos en donde los procedimientos concursales son estadísticamente más frecuentes, como por tener atribuido el conocimiento exclusivo de determinadas pretensiones con exclusividad al resto (sedes del Tribunal Superior de Justicia), resulte así conveniente para el adecuado cumplimiento de la función jurisdiccional con respeto a los plazos procesales. Por otro, nada impedirá la mera reconversión de juzgados civiles en estos mercantiles de nueva creación, en aquellas provincias donde, en atención al volumen de asuntos, no sea necesaria la ampliación de la planta; sin perjuicio, además, de que algún juzgado pueda extender su jurisdicción a otra provincia, dentro de una misma Comunidad Autónoma, si eso resulta conveniente en función del volumen de asuntos.

Del mismo modo y por el mismo principio de eficacia y adecuación de medios, y en aquellos casos en que condiciones objetivas así lo aconsejen, se podrán establecer juzgados de lo mercantil en poblaciones distintas a la capital de provincia.

Al Consejo General del Poder Judicial corresponderá una selección y preparación rigurosa de los jueces que vayan a ocupar este tipo de órganos jurisdiccionales, a cuyo fin se prevé un sistema de especialización preferente en el que se deberán superar pruebas tendentes a acreditar un conocimiento específico de la materia”.

Se alude en la EM de la LC que con la nueva ley se ha superado la diversidad de regulación y tratamiento de la situación concursal de las sociedades mercantiles o comerciantes y los no comerciantes (personas naturales)⁵².

La cuestión se enmarca dentro del Título I, “*De la declaración del concurso*”, Capítulo I, “*De los presupuestos del concurso*”, encontramos en su artículo 1 el “*Presupuesto subjetivo*”⁵³.

De la redacción legal queda suficientemente claro el mencionado principio de unidad que se pretende en la EM, al quedar afectos al procedimiento concursal todo tipo de personas. Sean personas jurídicas o físicas, y con independencia de su condición de comerciante o no, incluso las herencias yacentes. Solamente, por motivos obvios, no podrá ser declarado en concurso el sector de derecho público, so pena de quiebra de nuestro actual modelo de Estado.

En cuanto a las personas jurídicas, y aquellas personas físicas comerciantes con un mínimo de obligaciones contables, y como se establece

⁵² A este respecto se dice en la EM de la LC: “*La superación de la diversidad de instituciones concursales para comerciantes y no comerciantes es una fórmula que, además de estar justificada por la desaparición del carácter represivo de la insolvencia mercantil, viene determinada por la tendencia a simplificar el procedimiento, sin que ello suponga ignorar determinadas especialidades del concurso de los empresarios sometidos a un estatuto propio (llevanza obligatoria de contabilidad, inscripción en el Registro Mercantil) y de la existencia en la masa activa de unidades productivas de bienes o de servicios, especialidades que son tenidas en cuenta a lo largo de la regulación del concurso, desde su solicitud hasta su solución mediante convenio o liquidación.*”

⁵³ Artículo 1 LC: “1. *La declaración de concurso procederá respecto de cualquier deudor, sea persona natural o jurídica.*
2. *El concurso de la herencia podrá declararse en tanto no haya sido aceptada pura y simplemente.*
3. *No podrán ser declaradas en concurso las entidades que integran la organización territorial del Estado, los organismos públicos y demás entes de derecho público.*”

en la propia EM, tienen un estatuto propio. Esto implica una serie de obligaciones formales (a nivel de registros, ya sean mercantiles o fiscales) que hace que su situación concursal sea mucho más controlable que en los supuestos de las personas físicas no comerciantes. Éstas, al carecer de obligaciones registrales, puede hacer la tarea más ardua a la hora de configurar el activo y el pasivo, si bien este problema se puede contrarrestar con la simplicidad de la composición de la masa pasiva, que vendrá constituida, normalmente, por muy pocos acreedores.

Destaca también el supuesto de la posibilidad de declarar el concurso de una herencia yacente. Posibilidad que, de momento no nos constan casos de su utilización⁵⁴, y que plantea muchas dudas en cuanto a la bondad de su planteamiento, toda vez que el artículo 998 del Código Civil prevé la posibilidad de aceptar la herencia a beneficio de inventario. Si bien es cierto que del procedimiento concursal pudieran obtenerse beneficios o ventajas para los herederos con la paralización de devengo de intereses y ejecuciones singulares.

Los sujetos anteriormente analizados pueden ser declarados en concurso de acreedores. Bien porque lo soliciten voluntariamente, bien porque lo solicite un acreedor u otras personas legitimadas. El primer caso es el del concurso voluntario, mientras que el segundo es el del concurso necesario.

⁵⁴ En los tiempos que corren, con la quiebra del modelo urbanístico en la actual coyuntura de postcrisis, las bolsas de suelo adquiridas por familias y financiadas por entidades financieras, en los supuestos de herencias, puede dar lugar a un grave problema de iliquidez. La escasa demanda de suelo actual (si bien se ha invertido la situación en algunas zonas) ha causado la pérdida de valor del suelo, y lo que es peor, su prácticamente nula colocación en el mercado. Mientras, la deuda hipotecaria tiene que seguir atendiéndose. La propia herencia implica unos gastos registrales y fiscales que no podrán atenderse. En consecuencia, podría ser una respuesta la declaración de concurso de la herencia yacente para evitar que se produzca una lluvia de ejecuciones singulares promovidas por los acreedores con subastas de los bienes a bajo precio. Al mismo tiempo la deuda se multiplica con los intereses moratorios y gastos de ejecución.

Esta doble posibilidad se advierte no sólo en el art.3 LC, que se refiere a los legitimados para solicitar la declaración del concurso de acreedores, sino también en los arts.6 y 7 LC, que establecen los requisitos formales de la solicitud. Aunque también existe la posibilidad de la solicitud por parte del mediador concursal en los casos en que proceda esta figura según la LC.

2.2.2.- Presupuesto objetivo: cuándo se inicia el concurso de acreedores

Tenemos que realizar referencia obligada, al analizar el presupuesto objetivo del concurso de acreedores, al art.2 LC⁵⁵ que regula precisamente este presupuesto. Se requiere una situación de insolvencia para que proceda la declaración de concurso de acreedores. A diferencia de la normativa anterior, la insolvencia puede ser un estado de mero sobreseimiento de pagos. Incluso, la mera expectativa de insolvencia inminente puede facultar a solicitar el concurso de acreedores al deudor, y de resultar probada la inminencia, ser declarado el concurso de acreedores.

⁵⁵ El art.2 LC, con el título de “*Presupuesto objetivo*” establece:

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.*
3. *Si la solicitud de declaración de concurso la presenta el deudor, deberá justificar su endeudamiento y su estado de insolvencia, que podrá ser actual o inminente. Se encuentra en estado de insolvencia inminente el deudor que prevea que no podrá cumplir regular y puntualmente sus obligaciones.*
4. *Si la solicitud de declaración de concurso la presenta un acreedor, deberá fundarla en título por el cual se haya despachado ejecución o apremio sin que del embargo resultasen bienes libres bastantes para el pago, o en la existencia de alguno de los siguientes hechos:*
 - 1.º *El sobreseimiento general en el pago corriente de las obligaciones del deudor.*
 - 2.º *La existencia de embargos por ejecuciones pendientes que afecten de una manera general al patrimonio del deudor.*
 - 3.º *El alzamiento o la liquidación apresurada o ruinosa de sus bienes por el deudor.*
 - 4.º *El incumplimiento generalizado de obligaciones de alguna de las clases siguientes: las de pago de obligaciones tributarias exigibles durante los tres meses anteriores a la solicitud de concurso; las de pago de cuotas de la Seguridad Social, y demás conceptos de recaudación conjunta durante el mismo período; las de pago de salarios e indemnizaciones y demás retribuciones derivadas de las relaciones de trabajo correspondientes a las tres últimas mensualidades.”*

Hemos visto que lo sujetos legitimados a solicitar el concurso de acreedores pueden ser el deudor o incluso los acreedores. Para el caso de solicitarse el concurso de acreedores por un acreedor, el presupuesto objetivo de insolvencia es más explícito, por cuanto se requiere probar alguno de las siguientes circunstancias: el sobreseimiento general de pagos, la existencia de embargos, alzamiento o la liquidación apresurada o ruinosa del patrimonio o un incumplimiento generalizado de obligaciones.

El presupuesto objetivo debe relacionarse necesariamente con el elemento temporal regulado en el art.5 LC. El concurso de acreedores deberá ser solicitado por el deudor dentro del plazo de los dos meses siguientes a haber conocido el estado de insolvencia. El plazo es el mismo para el caso en que el deudor tuviera obligación de conocer la insolvencia, aunque no la conociera. Para este último supuesto habrá que remitirse a la normativa mercantil.

Con la reforma de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, se añade el art.5 bis LC. Este artículo introduce el conocido “preconcurso”, y que ha sido sometido a múltiples reformas, siendo la última por la Ley 9/2015, de 25 de mayo. Este precepto se introdujo con la esperanza de obtenerse soluciones concursales con acuerdos con los acreedores, y evitar el concurso de acreedores. Para el caso de que no se consiguiese el objetivo se establece un nuevo elemento temporal. Si en el plazo de tres meses no se consigue un acuerdo de refinanciación, el deudor deberá solicitar el concurso de acreedores en el plazo del mes siguiente. Siendo el *dies a quo* de dicho plazo el de comunicación al JM del inicio de negociaciones para obtener una refinanciación con los acreedores.

En línea con el anterior supuesto que establece un plazo temporal diferente, también debemos hacer referencia al concurso consecutivo⁵⁶. Es un nuevo tipo de procedimiento de insolvencia que se introdujo en diferentes reformas consecutivas. En primer lugar, la Ley 14/2013, de 27 de setiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. En segundo lugar, la del Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social. Por último, la Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social. Se trata del concurso que debe declararse cuando no se consigue el acuerdo extrajudicial de pagos, una vez iniciado el procedimiento; o cuando, una vez aprobado este, el deudor no es capaz de cumplirlo.

El hecho de solicitar la declaración de concurso, por cualesquiera de las personas legitimadas, no implica que se inicie el procedimiento concursal. Para su inicio debe ser admitida a trámite la solicitud y posteriormente debe existir el auto de declaración de concurso, tal y como establece el art.21 LC. En este auto se determinará el carácter de necesario o voluntario del concurso.

2.2.3.- Prelación de créditos

Para adentrarnos en qué crédito es de mejor derecho respecto a los demás, la LC realiza una primera aproximación distinguiendo los créditos en función del momento temporal en que se hayan devengado. De esta forma, es la declaración del concurso mediante auto judicial, por parte del JM, el hito temporal que diferenciará entre los créditos anteriores a dicho auto y

⁵⁶ Regulado en el art.242 LC.

posteriores a dicho auto. Los primeros son los créditos concursales y los segundos los créditos contra la masa.

Es el artículo 84 de la LC el que establece la citada distinción al establecer:

“1. Constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa. En caso de concurso de persona casada en régimen de gananciales o cualquier otro de comunidad de bienes, no se integrarán en la masa pasiva los créditos contra el cónyuge del concursado, aunque sean, además, créditos a cargo de la sociedad o comunidad conyugal.”

A pesar de la redacción anterior, existen una serie de “matizaciones” que en algunos casos tendrán un difícil encaje en la distinción anteriormente establecida. La razón de estos supuestos diferentes es debida a diversas causas. En unos casos porque habiéndose generado con anterioridad al auto de declaración del concurso merecen especial protección por parte de la normativa concursal⁵⁷. En otros porque, aunque se iniciara su devengo en parte con anterioridad a la fecha del auto, y continúe su generación con posterioridad a dicho auto, sea un problema técnico ciertamente complicado o polémico la determinación final de su devengo como acto único o si pudiesen existir varios devengos, y resultando además que también ha querido el

⁵⁷ Este es el caso de los treinta últimos días de salario de los trabajadores de la empresa concursada anteriores a la fecha de declaración del concurso mediante el auto de admisión de trámite y, que se recoge como primer supuesto, especialmente protegido, por cuanto el art.154 de la Ley Concursal establece que su pago ha de ser inmediato.

legislador dotar de cierta protección a los operadores jurídicos⁵⁸. Y otro supuesto puede darse cuando estemos ante el resultado de devoluciones de contraprestaciones mediante sentencia judicial de las acciones rescisorias que se hubieren planteado en aquellas operaciones producidas dentro de los dos años establecidos en la LC como periodo de retroacción⁵⁹. Siendo estas “matizaciones” las más relevantes, desde la perspectiva que se pretende se contienen en el art. 84.2 LC.

En términos generales, podemos decir que todos aquellos créditos anteriores a la fecha de declaración del concurso, salvo los supuestos preceptuados en el número 2 del art.84 LC, serán créditos concursales, que no podrán ser satisfechos, hasta que no hayan sido satisfechos los créditos contra la masa. En cualquier caso, con independencia de la prelación que se establezca en los artículos siguientes de la LC. Dicho de otra forma, los créditos contra la masa no son créditos concursales por cuanto su cumplimiento es necesario y deben detraerse de la masa activa en orden a cuantificar la masa de bienes y derechos con los que se cuenta para satisfacer a los acreedores concursales. No puede ser de otra forma, por entender el legislador que, como mencionábamos antes, estamos ante créditos que deben gozar de especial protección. La razón de esta especial protección es porque son necesarios para que el proceso concursal se inicie y continúe hasta su

⁵⁸ Es el supuesto de los ordinales 2º y 3º que recoge las costas y gastos judiciales por la solicitud y declaración del concurso y los que afectan a los de asistencia jurídica y representación del deudor, y los honorarios de la AC.

⁵⁹ La AC puede plantear acciones rescisorias o de reintegración a la masa de aquellas operaciones que a su juicio cumplen los requisitos previstos en el artículo 71 LC, y dentro de los dos años anteriores a partir de la fecha de declaración del concurso. Para ello se planteará la pertinente demanda y se tramitará por los trámites del incidente concursal, previsto en la LC, ante el Juez del concurso (procedimiento judicial dentro del proceso concursal) y que finalizará normalmente mediante una sentencia que pudiera ordenar la rescisión y la devolución de las contraprestaciones entregadas en su día. Lo que deba devolverse de la masa activa tendrá la catalogación de crédito contra la masa.

finalización, o porque son necesarios para la continuidad de la empresa⁶⁰. En este sentido, no hay que olvidar que en el apartado VI de la EM de la LC se establece la conservación de la actividad profesional o empresarial como una finalidad de la propia Ley.

Entre los créditos contra la masa la prelación la establece el propio art.84.3 LC. Salvo los créditos por salarios del art.84.2.1º LC, que conmina la LC a su pago de forma inmediata (en la medida que exista tesorería, claro está), el resto de créditos contra la masa se atenderá su pago al vencimiento del crédito. Esto plantea el problema de si los gastos y costes procesales (incluyendo aquí también honorarios de administradores concursales) tienen prelación sobre el resto de los créditos contra la masa. Al respecto nada se dice en la LC, y por tanto no creemos que deba distinguirse al respecto un tratamiento diferente. Únicamente se introduce este precepto de gastos necesarios en el supuesto del art.176 bis LC cuando exista insuficiencia de masa para atender los créditos contra la masa. En dicho supuesto se establece una prelación diferente de los créditos contra la masa y se deducirán con carácter previo los gastos necesarios para la liquidación del concurso.

Antes de entrar en la regulación específica de clasificación de los créditos concursales, es necesario detenernos, de nuevo, en la EM, en su apartado V, donde se establece, y citamos textualmente, que *“la regulación de esta materia de clasificación de los créditos constituye una de las innovaciones más importantes que introduce la Ley, porque reduce drásticamente los privilegios y preferencias a efectos del concurso, sin*

⁶⁰ En el caso de personas físicas no empresarios o profesionales es equiparable a este supuesto los créditos necesarios para atender los alimentos de la persona física concursada y de las personas que vivan a su cargo.

perjuicio de que puedan subsistir en ejecuciones singulares, por virtud de las tercerías de mejor derecho. Se considera que el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas". Con ello queremos resaltar una cuestión que entrará de lleno en uno de los temas que más ríos de tinta ha provocado en el maridaje de la normativa concursal con la normativa tributaria: la prevalencia o no de LGT sobre la LC. No obstante, nos limitaremos a realizar de momento una labor descriptiva de la normativa porque la cuestión tendrá principalmente incidencia en la prelación de los créditos cuando se analice la interrelación entre la LC y la LGT.

De la clasificación de los créditos trata la Sección 3ª , del Capítulo III, del Título IV de la LC, ocupando de los artículos 89 a 93. El artículo 89 LC⁶¹ establece la clasificación de los créditos concursales. De dicho artículo con relación a los siguientes, se puede establecer la prelación de los créditos concursales por el siguiente orden:

- 1º Se deben atender los créditos privilegiados.
- 2º Se deben atender los créditos ordinarios.
- 3º Y en último lugar se deben atender los créditos subordinados.

Los créditos privilegiados se clasifican a su vez en créditos con privilegio especial y créditos con privilegio general. El artículo 90 LC recoge los supuestos de créditos privilegiados especialmente, que a modo de

⁶¹ El citado artículo establece: "1. Los créditos incluidos en la lista de acreedores se clasificarán, a efectos del concurso, en privilegiados, ordinarios y subordinados.
2. Los créditos privilegiados se clasificarán, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad del patrimonio del deudor. No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley.
3. Se entenderán clasificados como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados en esta Ley como privilegiados ni como subordinados."

resumen son los que están garantizados con bienes o derechos e inscritos en registros públicos, en la mayoría de los casos⁶².

Son los artículos 91 y 92 de la LC los que afectan de forma plena a la clasificación de los créditos tributarios. A tenor de lo establecido en el artículo 91 LC, son créditos con privilegio general:

“.....2º Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal.....”

⁶² Según el artículo 90 LC:

“1. Son créditos con privilegio especial:

1º Los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes hipotecados o pignorados.

2º Los créditos garantizados con anticresis, sobre los frutos del inmueble gravado.

3º Los créditos refaccionarios, sobre los bienes refaccionados, incluidos los de los trabajadores sobre los objetos por ellos elaborados mientras sean propiedad o estén en posesión del concursado.

4º Los créditos por cuotas de arrendamiento financiero o plazos de compraventa con precio aplazado de bienes muebles o inmuebles, a favor de los arrendadores o vendedores y, en su caso, de los financiadores, sobre los bienes arrendados con reserva de dominio, con prohibición de disponer o con condición resolutoria en caso de falta de pago.

5º Los créditos con garantía de valores representados mediante anotaciones en cuenta, sobre los valores gravados.

6º Los créditos garantizados con prenda constituida en documento público, sobre los bienes o derechos pignorados que estén en posesión del acreedor o de un tercero. Si se tratare de prenda de créditos, bastará con que conste en documento con fecha fehaciente para gozar de privilegio sobre los créditos pignorados.

2. Para que los créditos mencionados en los números 1º a 5º del apartado anterior puedan ser clasificados con privilegio especial, la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita o de los refaccionarios de los trabajadores.”

4º Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2º de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe.”

En consecuencia, los créditos tributarios que consistan en retenciones de rentas gozan de privilegio general. Respecto del resto de créditos, con las excepciones que se verán en el artículo 92 LC, gozarán de privilegio general hasta el 50% de su importe. No obstante, debemos matizar que los créditos tributarios devengados tras la declaración del concurso gozarán de la clasificación de créditos contra la masa, por lo que no se tendrán en cuenta a los efectos del artículo 91 y 92, dado que no son crédito concursal.

Se circunscribe la clasificación de los créditos tributarios, excepción de los que se clasifiquen como crédito contra la masa, a lo estipulado en los artículos 91 y 92 LC. Aunque, debemos de matizar, que en el artículo 91 LC menciona los supuestos que pudieran abstraerse del citado artículo porque tuvieran la clasificación de crédito especialmente privilegiado según el apartado 1 del artículo 90 LC. Se trata de supuestos en los que se ha constituido una garantía real a favor de la Administración Tributaria como consecuencia de una suspensión de ejecución de una liquidación o cualquier otra actuación en materia recaudatoria.

Por otra parte, el artículo 92 LC regula la última categoría en el orden de prelación de los créditos concursales: los créditos subordinados. Según el citado artículo:

“Son créditos subordinados:

.....

3º Los créditos por intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía.

4º Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias....”

De ello se deduce que todo crédito tributario que obedezca en su génesis a intereses o recargos e incluso sanciones tributarias generados con anterioridad al auto de declaración de concurso de acreedores, no solo será un crédito concursal, sino que además subordinado. Por tanto, implicará que no podrán pagarse hasta que se hayan pagado primero todos los créditos contra la masa, todos los créditos concursales privilegiados (con privilegio especial o general) y todos los créditos concursales ordinarios. Solo entonces se podrán pagar los créditos subordinados (si hay sobrante de los pagos anteriores).

2.2.4.- Fases y secciones del proceso concursal.

El aspecto procedimental tiene una vital importancia dentro del concurso de acreedores en orden a establecer determinados derechos. Podemos afirmar que el procedimiento concursal puede modificar la prelación de créditos existentes con carácter previo, y el crédito tributario es un clarísimo ejemplo. Consecuentemente, es esencial determinar las diferentes fases del procedimiento concursal en orden a establecer los efectos, y sobre todo, para una correcta comprensión de la naturaleza de las diferentes cuestiones tributarias que surjan.

El concurso de acreedores se divide en dos grandes bloques o fases (que pueden llegar a ser incluso tres):

- § La fase común.
- § Y la fase de convenio o la fase de liquidación, según proceda.

En cuanto a la primera, la fase común, es el art.21.2 LC el que establece que, con el auto de declaración del concurso, se abrirá la fase común de tramitación del concurso, que comprenderá las actuaciones de los cuatro primeros títulos de la LC. Los citados títulos son los siguientes:

- § Título I. De la declaración de concurso.
- § Título II. De la administración concursal.
- § Título III. De los efectos de la declaración de concurso.
- § Título IV. Del informe de la administración concursal y de la determinación de las masas activa y pasiva del concurso.

Tras estos títulos están las diferentes Secciones del Concurso de la Fase Común. La Sección Primera, a la que hace referencia el Título I, y que trata de todo lo concerniente a la admisión y declaración del concurso, así como la finalización de la fase común. La Sección Segunda, a la que hace referencia el Título II, que hace referencia a todo lo concerniente con derechos y obligaciones de la AC. La Sección Tercera, sin embargo, no se corresponde con el Título III, sino que la tenemos dentro del Título IV, en el Capítulo II, y se dedica a todo lo referente a la formación de la masa activa del concursado. Por último, la Sección Cuarta, también contenida dentro del Título IV, en su capítulo III, y se ocupa de todo lo referente a la formación de la masa pasiva.

Hemos dejado para el final el comentario del Título III, dado que las normas en él contenidas tratan de cuestiones que tanto pueden afectar a la formación del activo como a la formación de la masa pasiva. Se establecen las premisas en orden a resoluciones contractuales, contratos de trabajo,

ejecuciones singulares, efectos para el deudor, efectos para los acreedores, y en general el nuevo marco jurídico que transmuta los efectos ordinarios de las relaciones jurídicas.

Debe incidirse en el momento en que se aperturan las cuatro secciones que se integran en la fase común. La primera se apertura en el momento en que se admite a trámite el escrito de solicitud de concurso. Las tres restantes, se aperturan en el momento inmediatamente posterior al de la fecha del auto de declaración del concurso. Así lo establece el artículo 21.3 LC: *“Declarado el concurso, se ordenará la formación de las secciones segunda, tercera y cuarta. Cada una de estas secciones se encabezará por el auto o, en su caso, la sentencia que hubiera ordenado su formación”*. De hecho, en el propio auto se ordena la apertura de las secciones comentadas.

Una vez finalizada la fase común mediante auto⁶³, debe de comenzar la fase convenio o la fase de liquidación, en función de si el concursado tiene un plan de viabilidad empresarial con planteamiento de quita o espera o quita y espera, dentro de los límites establecidos en la LC⁶⁴, o en caso contrario, si

⁶³ El auto puede serlo para poner fin a la fase común e iniciarse la fase de convenio, en cuyo caso rige el art. 111. 1 LC *“Cuando el concursado no hubiere solicitado la liquidación y no haya sido aprobada ni mantenida una propuesta anticipada de convenio conforme a lo establecido en la sección precedente, el juez, dentro de los quince días siguientes a la expiración del plazo de impugnación del inventario y de la lista de acreedores si no se hubiesen presentado impugnaciones o, de haberse presentado, a la fecha en que se pongan de manifiesto en la secretaría del juzgado los textos definitivos de aquellos documentos, dictará auto poniendo fin a la fase común del concurso, abriendo la fase de convenio y ordenando la formación de la sección quinta”*.

El auto, sin embargo, puede poner fin a la fase común y el juez, tras el informe de la AC y/o solicitud del concursado, aperturar la fase de liquidación, en cuyo caso rigen los artículos 142 y siguientes, siendo posible la apertura de la fase de liquidación a solicitud del concursado (artículo 142 LC), o de oficio (artículo 143 LC).

⁶⁴ En el supuesto que el concursado no tengo plan de viabilidad y propuesta de convenio, en el caso de que no le pida al juez del concurso la liquidación, el juez dictará

no hay viabilidad económica, se aperturará la fase de liquidación. Lo dicho es en términos generales, por cuanto existen múltiples circunstancias, que no son objeto de análisis, que pueden complicar el acceso a una u otra fase. En principio, y dado el espíritu de la norma de preservar la actividad empresarial, debiera ser el convenio la última fase del concurso, pero en la práctica⁶⁵, las empresas que acuden al concurso en su gran mayoría acaban en la fase de liquidación, aunque en un primer momento se intentara la fase de convenio, su incumplimiento aboca a las empresas a la fase de liquidación.

En cuanto a las secciones, son subdivisiones que se integran dentro del esquema de las fases. Como ya hemos mencionado. Dentro de la fase común se integra la sección primera a cuarta. Dentro de la fase de convenio o de liquidación, según proceda, se integran las secciones quinta y sexta.

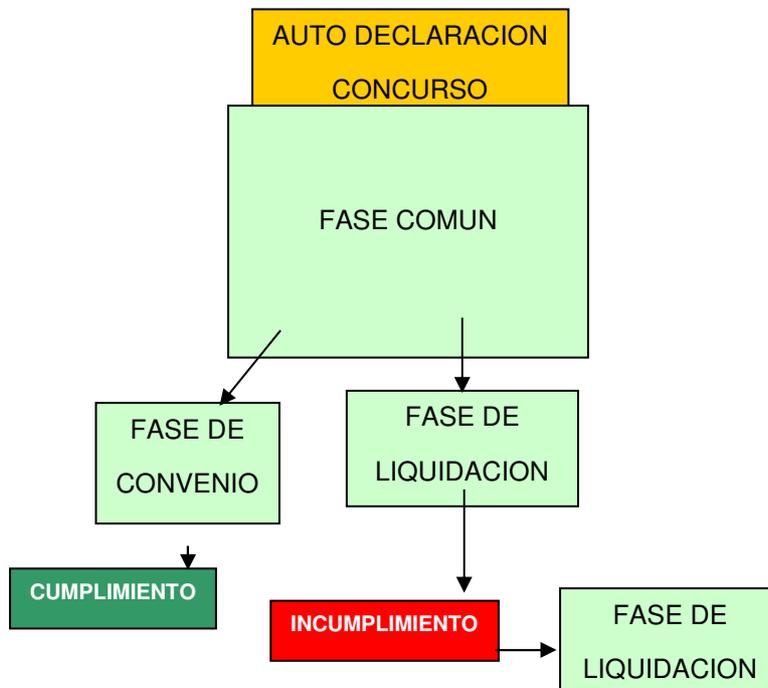
El artículo 183 de la LC es el encargado de realizar la división procedimental de las secciones. Un contenido, a nuestro modo de ver, tardío en cuanto a la ubicación en la propia Ley, puesto que se espera al Título VIII, denominado, “De las normas procesales generales y del sistema de recursos”, para abordar la delimitación de las diferentes secciones. Lo que causa una cierta desorientación dentro de la propia ley, que denota una falta de sistemática del legislador, y que debiera corregirse en el futuro. Ello lo

irremediablemente el inicio de la fase de convenio. Así queda claro en el art.111.1 LC cuando se establece: “*Cuando el concursado no hubiere solicitado la liquidación..., el Juez,..... dictará auto poniendo fin a la fase común del concurso, abriendo la fase de convenio y ordenando la formación de la sección quinta*”.

⁶⁵ Según datos estadísticos del Registro Mercantil del Colegio de Registradores presentados el 23 de febrero de 2010 (*vide* diario Cinco Días, versión digital de 23 de febrero de 2010), durante 2008 entraron en concurso de acreedores 2.086 sociedades, y durante 2009, 4.480 sociedades. Según las estadísticas, el 90% de los casos acaba en la liquidación de la sociedad. Razón por la cual se pidió una reforma de la Ley Concursal. Aunque llegó la reforma en 2011 con la Ley 38/2011, no solucionó la tendencia liquidativa de los concursos de acreedores.

podemos comprobar por el hecho de que a lo largo del articulado se habla de secciones, siendo la primera noticia de su existencia hasta dicho momento, y sin que se sepa en ocasiones dónde se ubica, pero, sobre todo, cuando finaliza. Creemos que el contenido del artículo 183 es necesario, pero se debiera haber ubicado antes, y concretamente en el Título I, Capítulo II, y entre la Sección 1ª y la 2ª.

Como resumen a lo dicho, y a efectos aclaratorios, se adjunta un esquema con las diferentes posibilidades de las fases del procedimiento concursal.



2.2.5.- Devengo y vencimiento de los créditos.

Uno de los puntos más determinantes a la hora de establecer la prelación de los créditos es el momento de su vencimiento. Hasta el punto de que la LC entra en un terreno pantanoso en algunos créditos donde se produce una batalla jurídica entre el principio del devengo y el principio del vencimiento.

La LC configura el principio del vencimiento como principio de exigibilidad, y si un crédito no es determinado, líquido, vencido y exigible no puede ser contemplada como tal deuda al objeto de su exigencia de cobro, de forma consecuente con lo establecido en la LEC⁶⁶. Este principio de exigibilidad se predica de los créditos contra la masa. El art.84.3 LC estipula el pago de créditos contra la masa a su respectivo vencimiento. No debe confundirse la exigibilidad del pago con el reconocimiento del crédito. El reconocimiento del crédito exigirá el nacimiento del mismo, y ello es equivalente al principio del devengo. Por este motivo el art.86.3 LC, cuando regula la comunicación de los créditos, exige en la misma que se indique la "*fecha de adquisición y vencimiento*" del crédito, o lo que es lo mismo, la fecha del nacimiento o generación del crédito y la fecha en la que debe ser pagado⁶⁷.

Esta diferenciación entre devengo y vencimiento es vital para establecer la calificación del crédito, por cuanto en función de cuándo se produzca su nacimiento, se podrá calificar como concursal o contra la masa.

⁶⁶ El art.812.1 LEC establece que no se podrá interponer demanda de proceso monitorio si la deuda no es determinada, líquida, vencida y exigible.

⁶⁷Para CALVO VÉRGEZ, JUAN; "*La calificación del crédito en el concurso de acreedores: principales cuestiones conflictivas*", Crónica Tributaria, nº 172 (3/2019), pág. 15, nota 8; la posibilidad de postergar los créditos contra la masa que establece como potestad del AC en el artículo 84 LC, a excepción del crédito tributario, no debe confundirse con una prerrogativa del mismo crédito. La excepción de la norma obedece, según el autor, a una limitación de la discrecionalidad de la AC.

Esta cuestión dio lugar a una batalla sin cuartel entre la AEAT y los JJM, al defender la primera la fecha del ingreso de la deuda tributaria en lugar del devengo del tributo, para gozar de la calificación como crédito contra la masa.

2.2.6.- Disposición final décima y undécima LC

Con la finalidad de adaptar toda la normativa conectada con el procedimiento concursal, la LC está jalonada de diversas disposiciones finales. Tenemos que destacar la disposición final décima y la undécima cuyo contenido tributario trata de adaptar tanto la LGP como la LGT a la normativa de la ejecución universal.

La disposición final décima reformó el art.39 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP) aprobado por Real Decreto legislativo 1091/1988 de 23 de septiembre, en el sentido de permitir la transacción sobre los derechos de la Hacienda Pública. No obstante, la actual LGP se promulgó meses después de la LC. Dicha reforma carece de sentido en la nueva LGP, aprobada por Ley 47/2003, de 26 de noviembre, si bien se incorpora el texto de la citada disposición final en su art.10.3 permitiéndose la suscripción de acuerdos o convenios y recogiendo el derecho de abstención en los procesos concursales⁶⁸. No se adaptó el contenido de esta disposición en la reforma de la Ley 38/2011 a la nueva LGP, como sí ocurrió con la actual LGT.

⁶⁸ Establece el art.10.3 LGP: "*El carácter privilegiado de los créditos de la Hacienda Pública estatal otorga a ésta el derecho de abstención en los procesos concursales, en cuyo curso, no obstante, podrá suscribir los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el acuerdo o convenio que pongan fin al proceso judicial.*"

Por su parte, con la disposición final undécima, ocurre otro tanto de lo mismo. Dado que la LC es anterior a la actual LGT, las reformas de los arts. 71, 72.2 y 129 de la anterior LGT (Ley 230/1963) quedan sin contenido. Como ocurriera en la LGP, los contenidos de la disposición final se incorporan en la actual LGT en sus artículos 77 y 164, regulando la prelación de la LC sobre la LGT y las consecuencias de la concurrencia de procedimientos concursal y procedimiento de apremio, respectivamente. A tal efecto, se introdujo la modificación de la citada disposición final por la Ley 38/2011, para adaptar su contenido a la actual LGT.

2.3. El crédito tributario afectado por un proceso concursal en la Ley General Tributaria

La LGT, promulgada a finales del año 2003 (de Ley 58/2003 de 17 de diciembre y publicada en el BOE el 18 de diciembre), recoge en varios momentos del articulado la referencia al crédito tributario cuando está afectado por un procedimiento concursal. Nos limitaremos en este apartado a realizar una enunciación meramente descriptiva y genérica de los diferentes hitos en la LGT donde se realiza mención o referencia al procedimiento o proceso concursal.

*Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa reguladora de los ingresos públicos.
Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de créditos cuya gestión recaudatoria le corresponda, de conformidad con la ley o en virtud de convenio, con observancia, en este caso de lo convenido".*

La primera referencia la encontramos en el art.42.1.c LGT cuando en orden a la determinación de la responsabilidad solidaria, exime de la misma a los adquirentes de explotaciones o bienes de un deudor concursado siempre que dicha adquisición se realice dentro del procedimiento concursal.

La segunda referencia se produce en el ar.43.1c LGT en orden a determinar como responsables subsidiarios del crédito tributario (y en su caso intereses, recargos y sanciones) a los miembros de la AC.

El siguiente precepto en realizar referencia es ya en orden al procedimiento de recaudación. Es el art.65.2,c LGT el que regula los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento del pago del crédito tributario para los casos de créditos contra la masa, denegando la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento.

Seguidamente, encontramos el art.68.2, b LGT, donde se determina la paralización de la prescripción del derecho de la AT del derecho a exigir las deudas liquidadas o autoliquidadas por la declaración de concurso de acreedores del deudor. Se establece en el apartado 7 del mismo artículo cuando se reanuda el cómputo de la prescripción en caso de concurso de acreedores del deudor. Por último, el apartado 8 del citado artículo establece la extensión de los efectos suspensivos de la prescripción a todos los obligados tributarios por la deuda.

El art.77.2 LGT, contiene el sometimiento en el proceso concursal de los créditos tributarios a lo establecido en la LC. Por su parte, el art.164 LGT establece qué debe realizarse en los supuestos de concurrencia del procedimiento de apremio tributario con el procedimiento concursal. Ambos artículos, como hemos visto anteriormente, fueron el objeto principal de

reforma (de la LGT de 1963) en las disposiciones finales décima y undécima de la LC, respectivamente.

Finalmente, la disposición adicional octava, establece el sometimiento de la LGT a lo establecido en la LC vigente en cada momento.

2.3.1. Privilegios del crédito tributario

Los privilegios del crédito tributario, como tales, no encuentran una regulación con dicha denominación en la LGT. El concepto de “privilegio” es más un concepto concursalista que tributario. Según el diccionario de la Real Academia Española (RAE), se define privilegio como exención de una obligación o ventaja exclusiva o especial que goza alguien por concesión de un superior o por determinada circunstancia propia. Evidentemente, hablaríamos de la exención de la obligación o ventaja exclusiva o especial otorgada o concedida por la Ley. Para VALERO LOZANO debe ponerse en conexión con el concepto de privilegio el derecho de preferencia, ya que a su entender este último es contenido del concepto de privilegio⁶⁹. Por tanto, debemos realizar un examen de la LGT para hallar lo que pueda encajar en dicho concepto.

Encontramos una referencia al privilegio del crédito tributario, pero sin determinar su contenido, en el art.164.4 LGT. Dicho privilegio viene referido al crédito tributario cuando concurre con el proceso concursal. Ya no encontraremos otra referencia en la LGT al privilegio, pero queda clara la connotación concursal del término cuando la única referencia al mismo viene referida a la concurrencia con el proceso concursal.

⁶⁹ VALERO LOZANO, NICOLÁS, *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, ob. cit., pp.163 y 164.

Como acertadamente plantea VALERO LOZANO, podemos distinguir dos tipos de privilegios: los procesales y los sustantivos⁷⁰. Dicha distinción resulta interesante para poder contextualizar los privilegios o preferencias del crédito tributario en el proceso concursal.

a) Privilegios procesales: el derecho de abstención

El derecho de abstención surge como consecuencia del principio de indisponibilidad del crédito tributario que, como afirma RIBES RIBES, “habiéndose sostenido tradicionalmente que la Administración debía ejercitar siempre tal derecho y que no podía participar en los convenios concursales”⁷¹.

El carácter de crédito privilegiado del crédito público lleva implícito un derecho de abstención, según el art.164.4 LGT. Este derecho viene recogido también, como hemos visto, en el art.10.3 LGP. Su contenido encierra un *ius prelationis* sobre acreedores ordinarios que debe ser matizado, precisamente por no vincularle el convenio concursal. Además, el derecho de abstención permite alcanzar acuerdos o convenios singulares con el deudor concursado. Dicho convenio debe observar unos límites que también abordaremos. El art.103.4 LC regula la adhesión a los convenios concursales por parte de las administraciones públicas, con remisión a su legislación específica, por tanto, rigiendo plenamente el art.164.4 LGT y 10.3 LGP por no contradecir la LC.

⁷⁰ VALERO LOZANO, NICOLÁS, *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, ob. cit., pp.188 a 196.

⁷¹ RIBES RIBES, AURORA; “*La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal*”, CAP.5, *La fiscalidad del concurso de acreedores*, AAVV, CISS, 2016, pág.140.

Respecto a la primera parte del contenido del derecho de abstención, el *ius prelationis*, no podrá ejercerse de todos los créditos tributarios. La LC contempla el derecho de abstención solamente respecto de los créditos privilegiados, que como ya vimos, se regulan en los artículos 90 a 92 LC. Ya sean con privilegio especial (garantía real) o ya sean con privilegio general (en algunos casos el 100% de la deuda tributaria, y en otros el 50% solamente)⁷². Ello requerirá la previa determinación del contenido y cuantificación del crédito privilegiado desde la perspectiva concursal.

El art.123 LC regula el derecho de abstención, pero sin que se defina o nombre el mismo de forma expresa. Dicho artículo determina una serie de presunciones y efectos de la participación de los acreedores privilegiados en la junta de acreedores para la votación sobre la aceptación del convenio concursal. Como configuración del derecho de abstención el apartado 1 de dicho artículo deja claro que la asistencia o intervención en la junta del acreedor privilegiado ni afectará a su quorum ni se le someterá a los efectos del convenio que resulte aprobado. No obstante, si el acreedor privilegiado decide votar en la aprobación por su crédito privilegiado le afectará como se haya establecido en el convenio, salvo que el acreedor privilegiado tenga parte de crédito privilegiado y parte de crédito ordinario. En este último caso, se presumirá que el voto emitido lo ha sido por su crédito ordinario, salvo que diga de forma expresa que quiere resultar afectado por el privilegiado también.

En lo que concierne al segundo contenido del derecho de abstención hemos de anudarlo a lo contemplado en el art.123 LC, afirmando que dicho precepto concursal resulta compatible con lo regulado en el art.164.4 LGT. El

⁷² Respecto a los créditos afectados y efectos *vide* SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ: “*El derecho de abstención de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores*”. Quincena Fiscal. Aranzadi. núm. 20/2012, págs.26 y 27

derecho de abstención configurado en la LGT comporta la posibilidad de suscribir convenios o acuerdos singulares. Decimos posibilidad porque el artículo citado no establece una obligación, permitiéndose de forma expresa la suscripción del convenio concursal. Será una decisión de la AT si participar en el convenio concursal o ejercer el derecho de abstención. Debemos añadir a la cuestión que al establecer la posibilidad de acuerdos o convenios singulares establece como condición que no pueden ser más favorables que el convenio concursal aprobado judicialmente. En consecuencia, entendemos que nada impediría que participara la AT en el convenio concursal renunciando al derecho de abstención. Resulta obvio que dicha participación no resulta recomendable cuando exista un privilegio especial por existir una hipoteca a favor de la AT. Habrá otros supuestos en los que, sin embargo, resulte beneficioso participar en el convenio. Así lo expone LUQUE CORTELLA, advirtiendo de supuestos en los que será más beneficioso y mejor defensa para los intereses públicos participar en el convenio⁷³. Abona esta tesis, a la que nos sumamos, RIBES RIBES⁷⁴, para quien ante la tesitura de participar o no en el convenio, convendrá ejercer la renuncia del derecho de abstención por un doble motivo: “a) Porque el derecho de abstención no garantiza el cobro de la deuda por lo que, al menos cuando la insolvencia no sea definitiva, puede estar más interesada en la continuidad de la empresa que en el cobro inmediato de los tributos adeudados; y, b) porque si no ejerce el derecho de abstención, se le podrá incluir respecto de esos créditos en el pasivo ordinario del concurso a efectos del cómputo de las mayorías necesarias para la aprobación del convenio (artículo 124.4 LC)”. No obstante, debemos matizar que se refiere al párrafo cuarto del art.124, ya que no existe el ordinal 4.

⁷³ LUQUE CORTELLA, ANA; *La Hacienda Pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, Marcial Pons, 2008, pág.197.

⁷⁴ RIBES RIBES, AURORA; “*La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal*”, CAP.5, *La fiscalidad del concurso de acreedores*, ob. cit., pág.141.

La suscripción de acuerdos o convenios singulares de pago con el deudor concursado, ya hemos apuntado que tienen como límite el que no resulten más favorables las condiciones de pago fijadas en el convenio concursal aprobado judicialmente. La razón obviamente es de limitación de la discrecionalidad de la AT, dado que de no existir la limitación podría colisionar el acuerdo con el Derecho comunitario en materia de ayudas de Estado⁷⁵.

Una última cuestión debe apuntarse respecto a estos acuerdos o convenios singulares. No existe normativa que regule la autorización necesaria a la Abogacía del Estado para el ejercicio del derecho de abstención. La única norma de la que se tiene noticia es de carácter interno, la Instrucción 2/2005, de 3 de octubre de 2005 del Departamento de Recaudación sobre documentación a remitir en caso de suscripción de acuerdos o convenios singulares. En dicha norma se recoge la necesidad de justificar adecuadamente la decisión de abstenerse. El motivo de la justificación del ejercicio debemos encontrarlo en el principio de seguridad jurídica⁷⁶.

b) Privilegios sustantivos

Debemos identificar como privilegios las garantías de la deuda tributaria reguladas en la Sección 5ª del Capítulo IV (La deuda tributaria) de la

⁷⁵ Al respecto de prácticas administrativas discrecionales *vide* ALONSO MURILLO, FELIPE; "*Distorsiones fiscales de la competencia*", obra colectiva *Derecho Europeo de la competencia*, coordinador Velasco San Pedro, L.A., Lex Nova, Valladolid, 2005, pág.688.

⁷⁶ En este sentido SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ: "*El derecho de abstención de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores*", ob. cit., págs.31 y 32; y RIBES RIBES, AURORA; "*La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal*", ob. cit., págs.142 y 143.

LGT. Con anterioridad a la actual LGT y la LC tenían mayor relevancia estos privilegios. Tras la actual LC, su contenido queda mediatizado a la normativa concursal.

Con la LC las garantías de la deuda tributaria reguladas en los arts. 77 a 82 LGT se agruparán en privilegios concursales o en derecho de ejecución separada. Sin perjuicio de un estudio más detenido ubicado sistemáticamente en el procedimiento de recaudación, si debemos enumerar una serie de características, al menos descriptivas de estas garantías.

El derecho de prelación contenido en el art.77 LGT, con su sometimiento a la LC, se va a traducir en un privilegio general concursal, cuya dimensión veremos seguidamente.

La hipoteca legal tácita contemplada en el art.78 LGT se transformará en un privilegio especial del art.90 LC, sin que sea necesaria la insinuación en el concurso de acreedores sin riesgo a la pérdida del privilegio.

El derecho de afección sobre bienes y derechos recogido en el art.79 LGT no se pierde por la declaración de concurso. Únicamente se limita la transformación de dicho derecho en una ejecución sobre el bien afecto al tributo en virtud de lo establecido en el art.55 LC mientras dicho bien o derecho continúe en el patrimonio del concursado. Una vez se transmita a tercero el bien o derecho, se transmite con el derecho de afección.

Como consecuencia de la reforma concursal operada con la Ley 38/2011, el derecho de retención contemplado en el art.80 LGT puede ser

ejercitado libremente por las aduanas para el pago de deuda aduanera y fiscal⁷⁷. Es un supuesto equiparable a la ejecución separada.

En último lugar hay que hacer referencia a los supuestos de adopción de medidas cautelares y las garantías para el fraccionamiento y aplazamiento del pago recogidas en los arts. 81 y 82 LGT. En cuanto a las medidas cautelares sobre el patrimonio quedarán sin contenido una vez se declare el concurso de acreedores del deudor, ya que es el juez del concurso el único competente en materia de medidas cautelares, en virtud de lo establecido en el art.8.4^º LC. En cuanto a las garantías del aplazamiento y fraccionamiento del pago, no procede su aplicación una vez declarado el concurso, toda vez que en virtud del art.65.2,c LGT las deudas se generen (créditos contra la masa) no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento.

2.3.2. Interrelación entre la Ley Concursal y la Ley General Tributaria

El crédito tributario venía regulado en la LC en menos preceptos que los actuales. Inicialmente se hacía referencia al mismo en la paralización de las ejecuciones tributarias del art.55 LC y sobre todo el art.84.2 LC sobre créditos contra la masa y, en la prelación de los créditos, los arts.91 y 92 LC. Tras la reforma concursal de la Ley 38/2011 las referencias al crédito tributario han aumentado. A título de ejemplo, se mencionan en el art.59 bis LC por el derecho de retención, o el art.86.3 LC respecto a las declaraciones o autoliquidaciones tributarias a presentar para determinar un crédito concursal.

⁷⁷ Vide art.59 bis LC.

La regulación del crédito tributario en la LC se ha caracterizado por la reducción de los privilegios de la AT en beneficio del resto de acreedores concursales bajo el principio de la *par conditio creditorum*: la igualdad de trato de los acreedores. Ha tenido fortuna la expresión de "la poda de privilegios" de la AT en la LC⁷⁸ para referirse a dos derechos o privilegios que se redujeron a la misma: pérdida de prelación o rango en el concurso y la fragmentación de la deuda tributaria en sus diversos componentes (deuda, intereses y recargos).

A pesar de la regulación de la LC, y de la disposición adicional octava de la LGT, la interrelación entre las dos leyes no ha resultado pacífica no sólo por las faltas de coordinación entre las dos normas, sino también por el interés de la AEAT de adjudicar la primacía en materia tributaria a la LGT a pesar del concurso de acreedores y la LC.

Es la concreción de la categoría y prelación del crédito tributario lo realmente relevante en la normativa concursal y donde, en unos primeros momentos, se centraron las diferentes posiciones interpretativas entre la AEAT, por un lado, y la AC y los JJM, por otro. Las diferencias interpretativas se basaban en dos cuestiones, que a menudo estaban conectadas. Una cuestión principal era poder diferenciar entre crédito tributario concursal y crédito tributario contra la masa. Una vez realizada la anterior diferenciación, la segunda cuestión radicaba en determinar la cantidad que gozaba de

⁷⁸ Vide MARTÍNEZ GINER, LUIS A.; "Los créditos tributarios concursales", CAP.1, *La fiscalidad del concurso de acreedores*, AAVV, CISS, 2016, pág.17. La STS de 21 de enero de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:47), recoge en su Fundamento de Derecho Primero la argumentación de la Abogacía del Estado entrecomillada en la que se refiere a la poda de privilegios. Por su parte PÉREZ ROYO, FERNANDO; "El privilegio general de los créditos tributarios (según la «interpretación auténtica» contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)", *Quincena Fiscal*, nº 1/2007, págs.12 y 13; lo califica como el "recorte del tradicional privilegio de la Hacienda Pública", aunque también se refiere a la "reducción o poda del privilegio".

privilegio del crédito tributario concursal. La prioridad de la AEAT era, primero, conseguir que se calificase el mayor importe posible como crédito contra la masa. Como segunda prioridad, que el crédito concursal fuese catalogado en la mayor cuantía posible como crédito con privilegio. Si bien, en la calificación como crédito con privilegio general del art.91.2º (retenciones tributarias) no existía problema interpretativo.

La distinción entre créditos concursales y créditos contra la masa, más allá de establecer la prelación e importe de la misma, tendrá un efecto en la recaudación tributaria contundente. No podrán pagarse los créditos concursales hasta que se hayan pagado todos los créditos contra la masa generados en el procedimiento concursal. Así lo prevé el art.154 LC, prohibiendo el pago de cualquier crédito concursal si no han sido satisfechos todos los créditos contra la masa o, al menos detraído bienes suficientes para su pago. Por ello se habla de créditos prededucibles⁷⁹. Aunque el precepto no es tan taxativo como nuestra afirmación anterior, lo cierto, es que en la práctica será de esta manera en la gran mayoría de casos. Tengamos en cuenta que, salvo que la AC tenga cuantificados todos los créditos contra la masa, y disponga de efectivo para su satisfacción reservando o detrayendo de dicho efectivo la cuantía suficiente para su pago, lo normal es que no se paguen los créditos concursales hasta haber pagado todos los créditos contra la masa. Esta circunstancia es fácil de comprender por cuanto si deben venderse bienes para el pago de créditos contra la masa, el valor de realización es incierto. Ante esta incertidumbre no se van a reservar bienes para un pago posterior de los créditos contra la masa sin tener la seguridad de su suficiencia para atender los créditos contra la masa. Lo habitual es pagar primero los créditos contra la masa, y si hay sobrante, pagar los créditos

⁷⁹ En tal sentido puede consultarse, entre otras, la STS de 23 de octubre de 2017 (ECLI: ES:TS:2017:3725).

concursoales. Únicamente hay una excepción a lo dicho, los créditos con privilegio especial, ya que están estos créditos vinculados a un bien que debe atender su pago y que incluso pueden tener la oportunidad de una ejecución separada⁸⁰.

Analizado el contenido del art.154 LC y sus efectos prácticos, no es de extrañar que los acreedores intenten que su crédito sea calificado como crédito contra la masa. La AEAT no es una excepción a esta intención, y por ello forzó el cambio del devengo del crédito tributario (como nacimiento de la obligación tributaria) por el requisito de exigencia de la obligación tributaria. El objetivo era posponer el crédito a la fecha del auto de declaración del concurso de acreedores. Esto ocurrió tanto en autoliquidaciones por retenciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como en autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), donde se pretendía hacer valer la fecha de su exigencia (la de su final del periodo voluntario para su presentación y pago) cuando esta fecha era posterior a la del auto de declaración del concurso de acreedores.

Esta primera cuestión fue zanjada finalmente por nuestro TS en su sentencia de la Sala 1ª (Sala de lo Civil) de 1 de septiembre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:5385), dejando claro que lo relevante en el crédito tributario (en la sentencia se refería al IVA) era el devengo del impuesto, y no cuándo es exigible el pago del mismo.

La segunda cuestión controvertida era la determinación en el crédito tributario concursal (anterior a la fecha del auto del concurso de acreedores)

⁸⁰ Se trata de un auténtico *ius perseguendi*. Hasta el punto de que, si no se ejercita la ejecución separada, por voluntad o por impedimento procesal, el art.155 LC prevé que el producto de lo obtenido deberá ir a parar al acreedor especialmente privilegiado hasta pagar su deuda si hubiera suficiente con lo obtenido.

qué cantidad era privilegiada, con la aplicación del art.91.4 LC. En esta cuestión los fundamentos jurídicos de la AEAT se basaban, en primer lugar, en defender la especialidad de la materia tributaria respecto de la concursal, y por tanto la primacía de lo establecido en la LGT sobre la LC. En segundo lugar, la Abogacía del Estado, defendía que la LGT era posterior en el tiempo que la LC por lo que debía primar ésta, y en lo que contradijera la LGT a la LC, ésta última debía entenderse derogada. Esta última afirmación se pretendía respecto a la redacción original con la que se publicó el art.77.2 LGT. Dicho precepto establecía que "*En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a los establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal*". Por último, existía controversia jurídica respecto a cuál debía ser la base del cálculo establecido en el art.91.4^º LC del 50%, dado que el precepto al establecer que el cálculo se debe realizar sobre "el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública.." inducía a diversas interpretaciones.

Respecto a la primera fundamentación jurídica era evidente que se dejaba de lado deliberadamente la disposición adicional octava que somete la LGT a la LC vigente en cada momento, y desde su redacción original. Se solucionó la controversia con la reforma de la Ley 38/2011. Donde además de recogerse el sometimiento a la LC en la disposición adicional octava, se regula en el apartado 2 del art.77 LGT.

En cuanto a la segunda fundamentación jurídica, PÉREZ ROYO argumenta que la tesis de la AEAT se basaba en la enmienda, en el Proyecto de Ley de la LGT, del art.77.2 que sustituía la palabra previamente coordinada

con la LC de "concurso" por la de "convenio concursal"⁸¹, para fundamentar que la LGT había derogado la LC. La controversia jurídica pone de relieve el desconocimiento por parte del autor de la enmienda, posiblemente desde un punto de vista tributarista, del sentido o interpretación de la LC. Compartimos plenamente con PÉREZ ROYO que se pretendía un privilegio respecto al deudor, con la enmienda, cuando el art.91.4 LC lo que regula son las relaciones entre los acreedores⁸².

Por lo que se refiere a la tercera argumentación jurídica de la AEAT, se pretendía que el concepto de "conjunto de los créditos de la Hacienda Pública" fuese la totalidad adeudada. Por tanto, incluyendo lo que se ha computado como privilegio general del art.91.2º LC, o un privilegio especial si hubiera, e incluso los que tuvieran la calificación de subordinados. De esta forma se conseguía aumentar el crédito con privilegio, hasta el punto en que, en algunos casos, ya no quedaba crédito concursal ordinario ni subordinado. Todo era calificado como crédito con privilegio general del art.91.2º o del art.91.4º LC. Se basaba la AEAT en justificar su interpretación, principalmente en la literalidad del precepto, y en la lógica y sistemática del mismo.

Esta controversia jurídica no se fallaría a favor de la AEAT ni en las primeras ni en las segundas instancias. El TS, finalmente, conoció del tema y se pronunció en la STS de 21 de enero de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:48). Para

⁸¹ PÉREZ ROYO, FERNANDO; "*El privilegio general de los créditos tributarios (según la «interpretación auténtica» contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)*", ob. cit., pág.13; este autor se refiere a esta enmienda en los siguientes términos: "...en el _Senado, y por iniciativa del grupo mayoritario (iniciativa en la que no es difícil identificar la longa manus del Ministerio de Hacienda o de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) se alteraba una enmienda que alteraba ligeramente la redacción original..".

⁸² PÉREZ ROYO, FERNANDO; "*El privilegio general de los créditos tributarios (según la «interpretación auténtica» contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)*", ob. cit., pág.15.

el TS en la base del cálculo "*no debe incluirse los créditos incardinables en los arts. 90, 91 y 92 LC porque los mismos ya están clasificados con una u otra condición, y por consiguiente, quedan fuera de la categoría genérica del sistema, sino que además evita el sin sentido de una doble calificación de los créditos ya clasificados*".

Esta sentencia citada sería posteriormente ratificada por otras sentencias resultando una jurisprudencia consolidada⁸³

3. La Directiva (UE) 2019/1023 de 20 de junio de 2019

La normativa aplicable al procedimiento concursal no estaría finalizada sin referirnos, aunque sea brevemente, a la reciente Directiva (UE) 2019/1023 de 20 de junio que es una continuación del trabajo realizado con el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, ambas normas dedicadas a los procedimientos de insolvencias transfronterizas. Dichas normas se centran más en soluciones preconcursales que concursales

El objetivo de la Directiva, como lo fue el del Reglamento, es la armonización de las normas de reestructuración de deudas e insolvencias en los Estados miembros para que los procedimientos de insolvencia que afecten a varios Estados miembros sean eficaces.

⁸³ Pueden consultarse, entre otras la STS de 22 de junio de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:3886), STS de 29 de junio de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:4147) y STS de 20 de septiembre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:5679).

En cuanto a la regulación del crédito tributario no se ocupa de forma expresa ningún artículo de la citada Directiva, aunque se tratan cuestiones que de forma indirecta pueden afectar al crédito tributario, como son las reestructuraciones de la deuda, la suspensión de las ejecuciones singulares, la prelación absoluta en el cobro y la exoneración del pago de la deuda. En cualquier caso, existe una remisión a la normativa de cada Estado bajo unos parámetros mínimos que en el caso de España se cumplen sin mayor problema.

Los países miembros deberán adaptar sus respectivas legislaciones a la Directiva, con obligación de la transposición a la normativa interna, estableciéndose la fecha límite el 17 de julio de 2021. Aunque en materia de crédito tributario no afectará en nada a la normativa española.

4. UNA BREVE REFERENCIA DE DERECHO COMPARADO

Procedemos en este apartado a realizar un breve estudio de derecho comparado de los países de nuestro entorno europeo, eligiendo para ello Francia e Italia, con el objetivo de ver similitudes y diferencias en el tratamiento del crédito tributario en sus respectivas legislaciones.

Con la aprobación de la Directiva (UE) 2019/1023 el 20 de julio de 2019, se abre un periodo transitorio para transponer la misma hasta el 17 de junio de 2021. Como quiera que aún falta casi un año y medio al menos, no queda más remedio que observar la legislación propuesta que está en vigor, quedando claro que algún país tendrá que hacer leves ajustes a su normativa por cumplir ya de forma holgada con el contenido de la Directiva.

3.1. Francia

En el derecho concursal francés, existen diferentes procedimientos cuando la empresa se encuentra en un estado de insolvencia. La ley francesa define el estado de insolvencia, de forma similar a otras legislaciones europeas, como la imposibilidad del deudor de hacer frente al pasivo exigible con el activo disponible. Pues resulta evidente que se utilizan los procedimientos de insolvencia cuando las dificultades están ya en un estadio avanzado.

El derecho concursal francés distingue entre:

- *Procédures Préventives*→ procedimientos con fines preventivos
- *Procédures Collectives*→ procedimientos de insolvencia que imponen un tratamiento colectivo de los acreedores. Estos son:

- 1) La *procédure de sauvegarde*, procedimiento de salvaguardia, que puede ser utilizada cuando el deudor no está todavía en estado de insolvencia, pero tiene que hacer frente a algunas dificultades financieras que no puede superar en un breve periodo de tiempo. Este procedimiento tiene una duración (periodo de observación), como máximo, de 18 meses, en los cuales se hace un informe de la situación económica. Este periodo termina con un *plan de sauvegarde*.
- 2) La *procédure de redressement judiciaire*, procedimiento de saneamiento. Está destinado al deudor que ya está en estado de insolvencia. Este procedimiento tiene que ser instado en el plazo de 45 días después de la cesación en los pagos y termina también con un plan de saneamiento.

- 3) La *procédure de liquidation judiciaire*. Cuando fracasa el anterior procedimiento se apertura el procedimiento de liquidación. En este procedimiento los bienes del deudor son realizados o la actividad de empresa ser cedida a terceros.

3.1.1. El régimen general de los créditos tributarios en las procédures collectives.

Como veremos el tratamiento de los créditos tributarios en la normativa francesa está regida por el principio de la *par conditio creditorum* de forma mucho más rígida que en España, sin que existan privilegios para el Tesoro Público, salvo en algunos casos especiales. Por tanto, rige el **principio de asimilación de los créditos tributarios al resto de créditos**. en general los créditos tributarios tienen el mismo régimen que el resto de los créditos. A partir de la declaración del proceso concursal existe prohibición de pago de los créditos tributarios anteriores al proceso concursal y no se podrán iniciar ejecuciones individuales.

Esta asimilación al resto de créditos tiene que ser relativizada en algunas situaciones especiales⁸⁴ donde se arbitran soluciones particulares, en particular en materia de la *déclaration des créances* (declaración de los créditos), o también al estar sujeta al principio de *non-reprise des poursuites* (principio de no reanudación de las actuaciones).

3.1.1.1. La declaración de los créditos

⁸⁴ SERLOOTEN P., DEDEURWAERDER G., "*Entreprise en difficulté : droit fiscal*" en *Répertoire de droit commercial*, 2018, Dalloz Éditeur, pág.21

Como el resto de los acreedores, también el *Trésor public*⁸⁵ está obligado a declarar a la *procédure collective* los créditos tributarios, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito si estos no son incluidos en el régimen preferencial de pago al vencimiento.

El *Trésor Public* tiene que declarar todos sus créditos:

→ A título definitivo, los que están cubiertos por un título ejecutivo

→ A título provisional los que no lo están al momento de la declaración.

Para los créditos tributarios anteriores a la resolución de apertura existe una “excepción fiscal” que se refiere al *Trésor Public* y a los organismos de previsión y de la Seguridad Social. El artículo L.622-24⁸⁶ del Code de Commerce establece la admisión provisional⁸⁷ de los créditos que, a la fecha de declaración concursal, no están amparados por un título ejecutivo. Esto ocurre, por ejemplo, en el supuesto de no haber prescrito el plazo para comprobar el tributo o si este no es todavía exigible. Esta declaración a título provisional constituye una obligación, que tiene que ser efectuada en los dos meses a partir del *jugement de ouverture* (equivalente al auto de declaración de

⁸⁵ SCHMIDT J., BOISMAN C. *Privilèges du Trésor*, Dalloz, Décembre 2010, pág.16.

⁸⁶ L.622-24 del Code de Commerce: “*Los créditos del Tesoro público y de los organismos de previsión y de seguridad social, así como los créditos percibidos por los organismos citados en el artículo L.5427-21 al L-542-6 del Código de Trabajo que no fueran objeto de un título ejecutivo en el momento de su declaración serán admitidos provisionalmente por el importe declarado. En cualquier caso, las declaraciones del Tesoro y de la Seguridad Social serán siempre hechas ateniéndose a los impuestos y otros créditos no establecidos en la fecha de la declaración*”.

⁸⁷ PERNAUD P., “*Créances fiscales et sociales*”, Philippe Pernaud-Orliac 2012, <https://www.pernaud.fr/info/glossaire/10141175/creances-fiscales-et-sociales-provisionnelles-et-definitives->

concurso de acreedores en la normativa española), siendo este plazo de dos meses, de preclusión.

Las modalidades prácticas de conversión de las declaraciones provisionales en títulos definitivos dependen de la fecha de realización:

- a) Si el *juge-commissaire* (equivalente a la AC española) todavía no se ha pronunciado sobre la admisión provisional del crédito, la demanda de admisión a título definitivo es efectuada por el envío al *mandataire* o *liquidateur judiciaire* de una carta de conversión. Si el plazo ya ha pasado, la admisión a título definitivo se solicita al final del procedimiento administrativo para determinar la entidad del impuesto y, en su caso, después del aviso dado por la comisión a la cual el deudor ha recurrido.

- b) Si el *juge-commissaire* ha aceptado la admisión provisional del crédito, la admisión del crédito tributario a título definitivo tiene que ser solicitada, en su momento, de nuevo al *juge-commissaire*.

3.1.1.2 El principio de *non-reprise des poursuites*

En cuanto al *principe de non-reprise des poursuites*, principio de no reanudación de las actuaciones, establecido por el artículo L.643-11 del *Code de Commerce*, en caso de conclusión de *liquidation judiciaire* por la insuficiencia de activo, el deudor es liberado del pasivo no pagado. Y esta extinción del pasivo general alcanza también a los créditos tributarios. Por otra parte, la extinción de las deudas de la empresa, en este caso, no puede generar un crédito tributario.

De esta forma, la condonación legal de deudas se traduce en un aumento de su activo neto y un beneficio en el sentido del artículo 38 del *Code*

general des impôts, pues es técnicamente un beneficio imponible, pese a que no se puede generar un crédito tributario. El eventual crédito tributario derivado de esta situación se extingue en el mismo momento en que nace, en aplicación del artículo L.643-11 del *Code de Commerce*. Pero en caso de condena penal del deudor, el *Trésor* puede ser reembolsado de los gastos después de la conclusión de las operaciones de *liquidation judiciaire*. Como puede observarse, la liquidación no implica la disolución de la sociedad que puede reactivar su actividad posteriormente, como una segunda oportunidad.

3.1.2. El régimen preferencial de ciertos créditos tributarios

A partir de la Ley de *Sauvegarde* del 2005, existe un régimen preferencial para algunos créditos. Este régimen preferencial consiste en la posibilidad de que los créditos posteriores a la resolución de apertura, que sean créditos para las necesidades del desarrollo del procedimiento o como contrapartida de prestaciones suministradas al deudor en el periodo de observación (*procédure de sauvegarde et procédure de redressement*) o en el periodo de continuación de la actividad (*liquidation judiciaire*), sean pagados al vencimiento del crédito. Es el paralelismo francés a nuestros créditos contra la masa.

Si estos no son pagados al vencimiento, serán pagados como créditos privilegiados, antes que todos los otros créditos, a excepción de algunos privilegios previstos en el *Code de travail* (el Código del trabajo), de los gastos judiciales y de los créditos previstos en el artículo L611-11 del *Code de Commerce*. Es el equivalente al pago al vencimiento de los créditos contra la masa en el derecho concursal español.

Los artículos del *Code de commerce* que regulan este régimen preferencial son el L622-17⁸⁸ por la *procédure de sauvegarde*, el L631-14 por la *procédure de redressement*, y el L641-13⁸⁹ por la *liquidation judiciaire*.

Para que los créditos se puedan beneficiar de este régimen tienen que reunir dos requisitos o criterios cumulativos:

- a) El criterio cronológico
- b) El criterio teleológico

a) El criterio cronológico: posterioridad respecto al *jugement de overture*

⁸⁸ L 622-17 Code de Commerce: "I. - Los créditos contraídos válidamente con posterioridad a la resolución de apertura para satisfacer las necesidades del desarrollo del procedimiento o del periodo de observación, o como contrapartida de una prestación al deudor por su actividad profesional durante este periodo, se pagarán en su fecha de vencimiento. II. - Cuando no se paguen en su fecha de vencimiento, estos créditos serán pagados prioritariamente sobre los demás créditos contraídos, independientemente de que estos últimos estén provistos o no de privilegios o garantías, con excepción de los créditos garantizados por el privilegio establecido en los artículos L. 3253-2, L. 3253-4 y L. 7313-8 del Código de Trabajo, de los garantizados por el privilegio de las costas judiciales y de los garantizados por el privilegio establecido por el artículo L.611-11 del presente Código".

⁸⁹ L-641-13 Code de Commerce: I. - Los créditos contraídos válidamente con posterioridad a la resolución que abra o dicte la liquidación judicial se pagarán en su fecha de vencimiento- si estos han nacidos para satisfacer las necesidades del desarrollo del procedimiento - si estos han nacido como contrapartida de una prestación al deudor, por la continuación de su actividad profesional o en ejecución de un contrato en curso válidamente contraído después de la resolución de apertura del procedimiento de salvaguardia o de saneamiento judicial o de la resolución de apertura del procedimiento de liquidación judicial - si estos han nacidos para las necesidades de la vida cotidiana del deudor persona física. Cuando no se paguen en su fecha de vencimiento, estos créditos serán pagados prioritariamente sobre los demás créditos contraídos, a excepción de los créditos garantizados por el privilegio establecido en los artículos L. 3253-2, L. 3253-4 y L. 7313-8 del Código de Trabajo, de los garantizados por el privilegio de las costas judiciales, de los garantizados por el privilegio establecido por el artículo L.611-11 del presente Código y de los que están asegurados por garantías inmobiliarias."

Este criterio se basa en el momento del devengo del tributo. El artículo L.622-24 del *Code de commerce* impone la declaración de todos los créditos nacidos antes de la resolución de apertura siendo estos excluidos del régimen preferencial del artículo 622-17 del mismo código. De la misma manera que se distingue en la normativa española entre créditos concursales y créditos contra la masa, siendo éstos últimos los preferenciales o con privilegio en caso de no pagarse a su vencimiento. Conforme con este criterio, realizamos un análisis de los siguientes tributos:

- **Impuesto sobre la renta:** el Tribunal de Casación, en su Sala Comercial, (*Cour de Cassation, Chambre Commerciale*) ha afirmado que la fecha en la cual nace el hecho generador (devengo) no es la del día en el cual la renta ha sido percibida, sino que es la del vencimiento del año en curso en el cual la renta ha sido recibida⁹⁰.
- **Impuesto sobre las sociedades:** el hecho generador nace al cierre del ejercicio⁹¹. Pues, los anticipos pagados a título de impuesto sobre las sociedades del ejercicio en curso constituyen créditos posteriores
- **Impuestos locales:** (el tributo económico territorial, los impuestos sobre los bienes inmuebles), el hecho generador nace el 1 de enero del año de impuesto
- **IVA:** resulta en virtud del artículo 269 del *Code général des Impôts* que, si hablamos de las ventas, el hecho generador es constituido por la transferencia de propiedad, y si se trata de la prestación de servicios está constituido por la ejecución de la prestación.
- **Taxe d'apprentissage:** Este es un tributo pagado por las empresas para financiar el desarrollo de la formación tecnológica y profesional,

⁹⁰ *Cassation Commerciale 14 janvier 2004 N°01-03663.*

⁹¹ *Cassation Commerciale 16 décembre 2008 N°08-12142.*

además de utilizarse para la participación de los trabajadores a la formación continua. En conformidad con lo dispuesto en los artículos 1599 ter del *Code Général des Impôts* y el R.6331-9 del *Code du Travail*, el trabajador tiene hasta el 1 de marzo del año siguiente derecho al pago de los salarios para pago de las contribuciones a los organismos de cobro. Por tanto, el hecho generador o devengo nace en la fecha del plazo de pago por el trabajador de estas contribuciones.

b) El criterio teleológico

En los citados artículos del *Code de Commerce*, cuatro son los tipos de créditos que pueden cumplir con este criterio:

- 1) Créditos en contrapartida de una prestación: son beneficiarios del régimen preferencial los créditos posteriores que intervienen en contraprestación de una prestación suministrada al deudor por su actividad profesional durante el periodo de observación en el procedimiento de salvaguardia o en el de saneamiento, o durante el periodo de actividad profesional en el procedimiento de liquidación. Por definición estos no pueden ser créditos tributarios.
- 2) Créditos por necesidades del desarrollo del procedimiento: se realiza una interpretación restrictiva de estos créditos. Serán créditos sin los cuales el procedimiento no habría podido nacer o continuar. Por ejemplo, no se entiende que sea parte del régimen preferencial el crédito del impuesto sobre los inmuebles que hace referencia a los locales profesionales si no hay una continuación provisional de la actividad o si el impuesto ha nacido después de esta continuación.

- 3) Créditos por necesidades de la continuación de la actividad: a sensu contrario la Administración⁹² entiende que sea parte del régimen preferencial el crédito del impuesto sobre los inmuebles que hace referencia a los locales profesionales si este ha nacido durante la continuación de la actividad de la empresa en concurso.

Para la aplicación de este criterio la jurisprudencia francesa parece propensa a acordar el régimen preferencial respecto de los créditos tributarios de los impuestos que presenten una conexión con la actividad del deudor. La jurisprudencia de la *Cour de Cassation*, afirma que cuando la actividad es continuada, responden al criterio teleológico los créditos que son “inherentes” a la citada actividad y por tanto pueden acceder al régimen preferencial.

En materia tributaria la Administración considera que se pueden beneficiar del régimen preferencial, en *sauegarde y redressement*, solo la *taxe d'habitation* y el impuesto sobre los bienes inmuebles personal del deudor, persona física, establecido como vivienda personal y/o residencia secundaria, y el impuesto sobre la renta del deudor persona física si el origen de la renta es exclusivamente distinto al de la continuación de actividad. La Administración francesa interpreta que el criterio de la conexión con la actividad continuada en el procedimiento concursal no está basado en el criterio del hecho generador del impuesto. Es suficiente que el hecho generador del impuesto, si existe una conexión material con la actividad

⁹² SERLOOTEN P., DEDEURWAERDER G., “*Entreprise en difficulté:droit fiscal*”, ob. cit., pág.23.

continuada, nazca en el curso de este periodo de actividad. La jurisprudencia francesa también confirma esta interpretación⁹³.

- 4) Créditos por necesidades de la vida cotidiana del deudor persona física (*liquidation judiciaire*). Este cuarto criterio ha sido introducido por la Orden del 12 marzo 2014. Se hace referencia a créditos nacidos por las necesidades de la vida cotidiana del deudor persona física. Aunque existe controversia sobre qué créditos se incluyen en este apartado, existiendo la intención de la Administración que sea extensiva, siendo criticada esta interpretación por cuanto supondría extender los supuestos de créditos preferenciales.

En definitiva, se entiende que son parte de la categoría de los créditos pagados al vencimiento, en virtud del expuesto régimen preferencial⁹⁴:

- Los créditos tributarios relacionados a la actividad profesional:
 1. IVA
 2. Taxe d'apprentissage (TA),
 3. Formación profesional continua (FPC)
 4. La *cotisation foncière des entreprises* (el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria de las empresas)
 5. La *participation des employeurs à l'effort de construction* (PEEC)
 6. Impuesto sobre la renta

⁹³ SERLOOTEN P., DEDEURWAERDER G., "*Entreprise en difficulté: droit fiscal*" ob. cit., pág.20.

⁹⁴ REC-EVTS-10-20-30-10-§ 245-01/07/2015, "*Procédures amiables et procédures collectives de règlement du passif - La déclaration de créances*", Bulletin Officiel des Finances Publiques-impôts (BOFiP) de 1/07/2015, pág .5

- Los créditos nacidos por las necesidades de la vida cotidiana del deudor persona física:
 - 1) *la taxe d'habitation (TH)*
 - 2) *la taxe foncière* (Impuesto sobre los bienes inmuebles) personal del deudor para su vivienda personal y/o residencia secundaria,
 - 3) *Impuesto sobre la renta* (si el origen de la renta es exclusivamente distinto a la de la continuación de la actividad)

3.2. Italia

El tratamiento del crédito tributario en Italia tiene ciertas similitudes con el tratamiento en la normativa española. Dicho tratamiento, implica una relación, entre la Hacienda Pública y el contribuyente, particularmente controvertida en el ámbito concursal, en cuanto representan dos intereses contrarios: por un lado, el interés del Estado en la obtención de los recursos financieros; por otro, el carácter universal del procedimiento concursal para la protección de todos los acreedores sociales, es decir el principio de la *par conditio creditorum*. Se realiza el estudio en el derecho italiano siguiendo las diferentes fases que pueden tener lugar en el proceso concursal italiano.

La normativa que ha sido objeto de estudio son dos leyes fundamentales: el *Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267 Legge Fallimentare* (LF, Ley Concursal) y el *Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602* (Ley de Recaudación Tributaria). Si bien queremos dejar constancia que existe una reforma de la Ley Concursal: *el Decreto Legislativo de 12 de enero de 2019, bajo el título de :Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155*. Esta reforma se publicó el 14 de febrero en la Gazzeta Ufficiale de la República Italiana.

Pero su entrada en vigor se ha partido en dos grandes grupos de normas. Unas con entrada en vigor el 16 de marzo, referente a materias organizativas de los procedimientos concursales. Y otras, el grueso de la normativa, entrarán en vigor el 15 agosto de 2020. Se va a estudiar la normativa actualmente en vigor, toda vez que los artículos que pudieran afectar al crédito tributario entrarán en vigor en 2020.

3.2.1. Acuerdo previo de reestructuración de la deuda: “Concordato preventivo”

Los créditos tributarios, pueden ser objeto de un “concordato preventivo”, instrumento que permite al empresario que está en estado de crisis o de insolvencia evitar el concurso sobre la base de un plan en el que se incluya una “ristrutturazione dei debiti” (reestructuración de deuda), una satisfacción parcial de los acreedores. El deudor, entonces, puede ofrecer el pago, parcial o también aplazado, de los tributos (y de obligaciones accesorias)⁹⁵.

El art 160 párrafo 2º de la LF⁹⁶ prevé esta satisfacción parcial a los acreedores. El art 182-ter de la LF ofrece una solución específica. Que el empresario que propone el “concordato preventivo”, pueda pedir una “transacción fiscal”. Este instituto está destinado a producir la extinción de la

⁹⁵ TESAURO FRANCESCO, *Istituzioni di diritto tributario Vol. 1 – parte generale*, Torino 2016, pág. 284.

⁹⁶ Establece el párrafo 2º del art.160: *“La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione [...] Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione.”*

obligación tributaria mediante un plan de “ristrutturazione dei debiti” (reestructuración de deuda) de la empresa en crisis que puede incluir el pago parcial o aplazado de los tributos administrativos de la Hacienda Pública y de las obligaciones accesorias. Ahora bien, es necesario que el plan incluya una satisfacción de estos créditos por una cuantía no inferior a aquella cantidad que sea realizable, teniendo en cuenta el valor de mercado de los bienes sobre los que existen los privilegios, con la suma (“il ricavato”) en caso de liquidación.

La “transacción fiscal” produce un efecto de “consolidamento” (consolidación) , en virtud del cual todas las deudas con la Hacienda Pública, incluido el contencioso pendiente, se consideran extinguidas definitivamente.

La Administración Tributaria puede, o bien aceptar la propuesta del deudor o bien rechazarla en la votación, pero no tiene el poder de veto en la formulación y votación de la propuesta, por cuanto el perfeccionamiento de la transacción fiscal depende de la voluntad de la mayoría de los acreedores. Es decir que, si es aprobado el concordato por mayoría de los acreedores en función a su importe del crédito, este acuerdo vincula a la Administración Tributaria, aunque hubiera votado en contra del mismo. El rechazo del concordato por la junta de acreedores implicará el rechazo de la transacción fiscal, y excluye los efectos específicos de este instituto sobre los tributos pendientes de la empresa en crisis (y en particular el efecto de “consolidamento”)⁹⁷.

⁹⁷ BORIA PIETRO, *La ristrutturazione del debito tributario nelle imprese in crisi - [the restructuring of tax debt in the enterprises in a critical situation]* en *Rivista di diritto tributario*, 2017, pp 116 ss.

La propuesta de restructuración de las deudas tributarias por la empresa en crisis en el “concordato” originariamente tenía el límite de la plena satisfacción de las deudas que constituyen los recursos propios de la Unión Europea. De hecho, existía la prohibición, con arreglo en el art. 182 ter LF, de pedir una transacción fiscal que incluyera la “falcidia” (quita) de los créditos tributarios por IVA. A este respecto, era admitida sólo la posibilidad de pedir un aplazamiento del pago de las deudas. Esta disposición ha sido derogada como consecuencia de la modificación del art. 182 ter por la Ley de Estabilidad del 2017⁹⁸, y después de la STJUE de 7 de abril 2016, causa C-546/14, Degano Transportes, (ECLI:EU:C:2016:206).

3.2.2. Efectos del auto de declaración del concurso sobre el crédito tributario.

El *Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 al Capo IV, Titolo II* regula el procedimiento concursal. En particular, el art. 87⁹⁹ regula la posibilidad de la instancia del concurso de acreedores por parte de la Agencia Tributaria, en caso de que se reúnan los presupuestos necesarios; o, si el concurso ya se ha declarado, podrá pedir la “ammissione al passivo” (inclusión en la masa pasiva) de su crédito. De ello se desprende que los créditos tributarios pre-concursales (o concursales según nuestra normativa española), es decir los surgidos antes de la declaración del

⁹⁸ BORIA PIETRO, *La ristrutturazione del debito tributario nelle imprese in crisi*, ob .cit., pág.116 y ss.

⁹⁹ Establece dicho artículo: “1. Il concessionario può, per conto dell’Agenzia delle entrate, presentare il ricorso di cui all’articolo 6 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267. 2. Se il debitore, a seguito del ricorso di cui al comma 1 o su iniziativa di altri creditori, è dichiarato fallito, ovvero sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il concessionario chiede, sulla base del ruolo, per conto dell’Agenzia delle entrate l’ammissione al passivo della procedura.”.

concurso se encuentren sujetos a la disciplina y a las reglas del concurso: para recaudarlos, la Hacienda Pública tiene que “insinuarsi al passivo” sobre la base de un título válido¹⁰⁰ (presentar la solicitud expresando el título en el que funda la misma).

Al igual que ocurre en España, tiene prevalencia, por tanto, la ley que regula la disciplina concursal. En primer lugar, el art. 51 LF¹⁰¹ (*Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267*) - que establece el principio de la *par conditio*¹⁰² *creditorum* - impone la prohibición a los acreedores, en el momento de la declaración del concurso, de plantear acciones ejecutivas y cautelares singulares contra el deudor insolvente. Como consecuencia del concurso, de hecho, los acreedores pueden hacer valer sus derechos contra el deudor integrando en la masa pasiva del concurso sus créditos, con el procedimiento previsto en la Ley Concursal; como afirma el art 52 LF: “*Il fallimento apre il concorso dei creditori sul patrimonio del fallito*”.

Hay que especificar que los créditos tributarios se consideran “concursoales”, y entonces “ammessi al passivo” (incluidos en la masa pasiva), si el hecho imponible se ha producido¹⁰³ antes de la declaración del concurso¹⁰⁴. En particular, para la “ammissione al passivo” (inclusión en la masa pasiva concursal) de los créditos tributarios, es suficiente, con arreglo al art. 87 párrafo 2 *D.P.R. n.602/1973*, la presentación del “estratto di ruolo”

¹⁰⁰ TESAURO FRANCESCO, *Istituzioni di diritto tributario*, ob. cit., pág. 220.

¹⁰¹ Establece: “*Salvo diversa disposizione della legge, dal giorno della dichiarazione di fallimento nessuna azione individuale esecutiva o cautelare, anche per crediti maturati durante il fallimento, può essere iniziata o proseguita sui beni compresi nel fallimento*”.

¹⁰² En Italia se utiliza “condicio” en lugar de “coditio”, per ámbas formas en latín son válidas.

¹⁰³ Producción del hecho imponible equivale a devengo del crédito tributario.

¹⁰⁴ TESAURO FRANCESCO, *Istituzioni di diritto tributario*, ob. cit., pág. 220.

(extracto de registro/certificado de deudas); no será necesaria la previa notificación de la “cartella esattoriale”(las liquidaciones tributarias ejecutivas) al deudor, salvo que exista alguna específica previsión normativa¹⁰⁵.

En caso de que el crédito tributario “iscritto a ruolo” (registrado como crédito en la lista de acreedores) fuese objeto de controversia por el contribuyente, será “ammesso al passivo con riserva” (incluido en la masa pasiva con reserva) hasta que se dicte resolución firme (art 88 *Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*). Es un paralelismo a la vía incidental de la normativa española para la impugnación de los créditos contenidos en la lista de acreedores presentada en su informe por la AC.

Los créditos tributarios, serán en la lista de acreedores, créditos con privilegio especial o general, sobre muebles o inmuebles, según lo dispuesto en el Código Civil Italiano (cci) y por leyes de impuestos específicos. De hecho, con arreglo al art. 2752 cci son créditos con privilegio general sobre muebles los créditos de los impuestos sobre la renta (excluidos los relativos a la renta de inmuebles); otros créditos con privilegios generales sobre muebles son los créditos relacionados al IVA, y a las relativas sanciones administrativas, así como los créditos de los impuestos locales (art 2752 cci). Hay también privilegios especiales, como los créditos del Estado por los impuestos indirectos, sobre los bienes muebles (ex art 2758 cci) o los bienes inmuebles (art 2772 cci) al que se refieren estos impuestos; hay un privilegio especial sobre los bienes muebles de capital (strumentali) o las mercancías

105 Como afirma el Tribunal Supremo sec. VI n. 26284 del 6 noviembre 2017: “*L’opposizione al passivo avente ad oggetto un credito impositivo sulla base del mero ruolo, può essere accolta, eventualmente con riserva, non essendo necessaria la previa notifica della cartella esattoriale*”. Cfr. *Cass Civ. sez VI*, 6 noviembre 2017 n. 26284, in *Diritto & Giustizia* 7 novembre 2017, en *Fallimento - Formazione dello stato passivo - ammissione al passivo*.

inherentes al ejercicio de empresas mercantiles respecto de créditos relativos a los impuestos sobre la renta obtenidos por sociedades (art 2759 cci). Debe señalarse que, con respecto al diseño del Código original, se ha ampliado el alcance de los privilegios tributarios, incluyendo también sanciones e intereses relativos a los impuestos antes mencionados.¹⁰⁶

Goza, por tanto, de unos mayores privilegios la Hacienda italiana respecto a la Hacienda española, en cuanto a la prelación de su crédito, en cuanto que alcanza a mayores créditos y por la totalidad del mismo el ser crédito privilegiado. Otra cuestión es que fuera de estos supuestos no hay privilegio y habría que ver comparativamente con la normativa española si el privilegio en conjunto es mayor (aunque *a priori*, así lo parece). Dicho esto, a razón de estos privilegios legales, la posición de la Hacienda Pública italiana se considerará la típica del acreedor privilegiado. Por tanto, participa en el concurso de los acreedores según el orden de distribución de las sumas liquidadas previsto en el art 111 LF¹⁰⁷:

- Créditos “prededucibili”¹⁰⁸;
- Créditos admitidos con privilegios sobre las cosas vendidas en el concurso según el orden de la ley;

¹⁰⁶ BORIA PIETRO, *La ristrutturazione del debito tributario nelle imprese in crisi*, ob.cit, pág.111.

¹⁰⁷ En particular, en virtud de los privilegios de los créditos tributarios se aplicará el artículo 111 quater LF, que regula al párrafo 1 los privilegios generales, y al párrafo 2 los privilegios especiales: “1. I crediti assistiti da privilegio generale hanno diritto di prelazione per il capitale, le spese e gli interessi, nei limiti di cui agli articoli 54 e 55, sul prezzo ricavato dalla liquidazione del patrimonio mobiliare, sul quale concorrono in un'unica graduatoria con i crediti garantiti da privilegio speciale mobiliare, secondo il grado previsto dalla legge. 2. I crediti garantiti da ipoteca e pegno e quelli assistiti da privilegio speciale hanno diritto di prelazione per il capitale, le spese e gli interessi, nei limiti di cui agli articoli 54 e 55, sul prezzo ricavato dai beni vincolati alla loro garanzia.”

¹⁰⁸ *Prededucibles*: créditos contra la masa.

- Créditos ordinarios, en proporción de la cantidad del crédito de cada acreedor.

Terminada la fase pre-concursal, pasamos a analizar la regulación fiscal dentro del concurso, es decir después del auto de declaración de lo mismo.

El análisis necesariamente debe comenzar por el mayor tema controvertido, como es, la “soggettività tributaria” (subjektividad tributaria) durante el procedimiento concursal y, en particular, la cuestión de la imputación subjetiva de la renta (reddito) que se producen durante el concurso. Dudas sobre este tema se planteaban en cuanto, con arreglo al art. 42 párrafo 1 LF, que el auto de declaración del concurso produce como efecto inmediato el “spossessamento” (“desapoderamiento”) del deudor¹⁰⁹. A la vista de este fenómeno, había dificultad de atribuir dicha renta (reddito) al deudor, por la imposibilidad de reconocer a tal sujeto el hecho imponible de los impuestos directos, que consiste en la “posesión de la renta” ¹¹⁰. Posteriormente, los Decretos de la reforma tributaria¹¹¹ y el siguiente “Testo unico delle imposte sui redditi”¹¹² (*Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 - Tuir*) han establecido expresamente el carácter de “renta” (reddito) de los ingresos concursales, señalando el procedimiento de

¹⁰⁹ El art. 42, párrafo 1, L.F. afirma que «La sentenza che dichiara il fallimento, priva dalla sua data il fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni esistenti alla data di dichiarazione di fallimento».

¹¹⁰ MAURO MICHELE, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino 2011, pág. 18.

¹¹¹ Las leyes sobre el concurso eran el art. 73, D.P.R. n. 597/1973 (IRPEF), el art. 10, D.P.R. n. 598/1973 (IRPEG) y el art. 10, D.P.R. n. 600/1973 (accertamento delle imposte sui redditi).

¹¹² TUIR n. 917/1986 y en particular el actual art. 183 (art. 125 antes de la nueva numeración hecha por el D.Lgs. n. 344/2003).

cuantificación de la renta (reddito) de sociedades en el concurso y, además, atribuyen claramente el hecho imponible al deudor¹¹³.

En apoyo a lo dicho con anterioridad, hace falta recordar que, con arreglo al art. 42 LF, el auto de declaración del concurso produce efectos desde su fecha al deudor concursado. Desde la misma fecha se producen efectos en la disponibilidad de sus bienes, aunque conserva la titularidad de su patrimonio¹¹⁴. Estos bienes pasan al concurso, pero sin adquirir la posesión, únicamente para administrarlos y su posterior venta para satisfacer los acreedores del concurso; mientras el deudor, que conserva su capacidad jurídica (legal) y de obrar, no puede realizar actos que afecten a los bienes del concurso (actos de disposición), y en caso de realizarse actos en contravención de la prohibición, estos no producirán efectos para los acreedores, ya que serán nulos, como establece el art. 44 LF. Por tanto, el deudor no pierde, como consecuencia del concurso, su calidad de contribuyente es el sujeto pasivo de los impuestos durante el concurso, y continúa siendo el poseedor de los bienes desde el punto de vista tributario, constituyendo esto el hecho imponible de los impuestos de la renta¹¹⁵. Esta precisión, junto a lo expuesto con anterioridad, también es pacífica sobre la base del actual art. 183, *Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 – Tuir*. Pero, al igual que ocurren en España, el Administrador

¹¹³ MAURO MICHELE, *Imposizione fiscale e fallimento*, op.cit., pág.19. Para profundizar, nota 11.

¹¹⁴ Según TESAURO «il fallito conserva dunque la proprietà (ed il possesso) dei beni attratti dalla procedura concorsuale; ciò che passa all'ufficio fallimentare è, con la detenzione, il potere di amministrare e di alienare tali beni». TESAURO FRANCESCO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rassegna tributaria*, 4/1990, pág. 243.

¹¹⁵ MICHELE MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino 2011, pág. 20 y ss.

concurzal tiene impuesta como carga el cumplimiento de estas obligaciones fiscales¹¹⁶.

3.2.3. Efectos en el crédito tributario durante el procedimiento concursal

En lo que respecta al procedimiento, el juez del concurso no tiene competencia para determinar el crédito tributario. Así se refleja en el art. 2 del *Decreto Legislativo 31 dicembre 1992 n. 546*, que otorga la competencia al juez tributario: *“appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi a oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali”*. De igual forma que ocurre en la normativa española, el juez del concurso solo tiene competencia respecto a la clasificación y prelación del crédito tributario.

Es preciso aclarar quién ostenta en el procedimiento concursal la legitimación procedimental del deudor en concurso, en cuanto el art. 43 LF afirma que el administrador concursal es el sujeto legitimado a comparecer en juicio. Entonces, corresponderá a la AC la legitimación para el ejercicio de las acciones de índole no personal; pero, consolidada jurisprudencia sobre la legitimidad (del Tribunal Supremo)¹¹⁷ opina que, en caso de inactividad del administrador concursal, el mismo deudor conservará la capacidad para actuar en juicio respecto de las relaciones patrimoniales incluidas en el concurso.

¹¹⁶ Administrador concursal: “curatore” en la LF.

¹¹⁷ Jurisprudencia páctica, Cass., Sent. n. 11572 del 27 febbraio 2007.

Por lo que concierne a “*i profili impositivi nel periodo fallimentare*” (los impuestos durante el concurso), es necesario distinguir dos periodos de impuestos: el primero, llamado *mini-periodo concursal*, comprendido entre el principio del período de impuesto corriente en el momento de la declaración de concurso, y la fecha de la misma; y el segundo, llamado *maxi-periodo concursal*, comprendido entre la declaración del concurso y la conclusión del procedimiento¹¹⁸.

El primero constituye un periodo autónomo de impuestos, cuyo “reddito” (su renta) es determinado sobre la base del balance confeccionado por el administrador concursal, como se exige en el art. 183 párrafo 1 Tuir¹¹⁹. El administrador concursal, en virtud del art 5 *Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998 n. 322*, está obligado a entregar la “declaración inicial” relativa a tal periodo de impuesto dentro del último día del noveno mes después de su nombramiento.

El segundo periodo, desde la declaración del concurso hasta la conclusión, constituye fiscalmente un único periodo de impuestos. Por tanto, hay una excepción al principio de anualidad de los periodos de impuestos¹²⁰, y

¹¹⁸ TESAURO FRANCESCO, *Istituzioni di diritto tributario Vol. 2 – parte speciale*, Torino 2016, pág. 220.

¹¹⁹ Art 183 párrafo 1: “Nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore. Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il detto reddito concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci relativo al periodo di imposta in corso alla data della dichiarazione di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione.

¹²⁰ Lectura combinada del art. 7 y art. 76 del Tuir.

el plazo temporal en lo que se desarrolla el concurso es considerado un periodo de impuesto unitario, llamado “maxi-periodo” concursal.

Finalmente, como ocurre en relación al perfil que concierne a la determinación del periodo de impuesto, el “risultato reddituale” (resultado residual) de los procedimientos concursales es cuantificado con un criterio especial, regulado por el art. 183 párrafo 2, Tuir: *“Il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti. [...]”* En este caso también, el administrador concursal tiene que entregar la “declaración final” dentro de nueve meses de la conclusión del concurso, previo pago del impuesto en el caso de que fuera debido (art 5 párrafo 4 *Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998 n. 322*).

En la práctica, es poco común que un concurso termine con un “residuo attivo”; en la mayoría de las ocasiones, por cuanto es lo más probable, finaliza con un “residuo passivo” ¹²¹.

Como hemos podido constatar del análisis del art 183 Tuir, el procedimiento concursal presenta muchas especialidades desde el punto de vista concursal tributario (único periodo de impuesta, cuantificación del redito), y sin duda se puede observar un *favor* frente a los acreedores para evitar la

¹²¹ TESAURO FRANCESCO, *Istituzioni di diritto tributario Vol. 2 – parte speciale*, Torino 2016, pág. 221.

“falcidia” (quita) de sus créditos a causa de los impuestos sobre la renta surgida al final del procedimiento concursal¹²².

¹²² Sobre el punto MICHELE MAURO, *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, op.cit., pág. 37.

CAPÍTULO II.- PRINCIPALES EFECTOS DEL PROCESO CONCURSAL EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (I): NORMAS COMUNES Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

1. CUESTIONES PREVIAS

De lo hasta ahora analizado, podemos considerar el sometimiento del crédito tributario al principio de la *par conditio creditorum*, y lo que ello comporta, como el principal efecto de la LC en los tributos. Sin embargo, no se agotan con la calificación y la prelación del crédito tributario los efectos que se producen en los tributos. De hecho, no son pocos los problemas procedimentales tributarios, tanto de forma como materiales, que se producen. Por el contrario, pueden ocasionar problemas mayores que la propia calificación concursal del crédito o su prelación. Estos problemas o efectos producen cierta incertidumbre en todos los operadores jurídicos, tanto en las AATT, como en el deudor concursado y, asimismo, en la propia AC. Incluso, en ocasiones, los propios JJM no tienen ciertamente claro cómo deba resolverse el problema procedimental. Debe tenerse en cuenta que a los jueces de lo mercantil se les exige un mayor acierto en temas tributarios en el proceso concursal. Pero matizando que su intervención en temas tributarios debe quedar delimitada a cuestiones de forma y fondo concursales. El juez de lo mercantil no debe intervenir en cuestiones materiales tributarias que son de competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa¹²³.

Se han agrupado sistemáticamente los efectos que vamos a analizar en los diferentes procedimientos tributarios, tal y como vienen regulados en el

¹²³ Confundir el objeto de su intervención por el juez de lo mercantil en materia tributaria es lo que ha dado lugar a conflictos de jurisdicción resueltos por el TCJ, como veremos en las referencias a varias sentencias del citado tribunal a lo largo del análisis de los diferentes procedimientos tributarios.

LGT. Se inicia el estudio de los procedimientos de gestión, para posteriormente, y siguiendo su orden de la LGT, analizar el procedimiento de inspección y, finalmente, el procedimiento de recaudación. Respecto al procedimiento sancionador y el procedimiento de revisión, los efectos son de escasa relevancia, por lo que no son objeto de examen individualizado. Sin perjuicio de que pueda existir una oportuna referencia a estos últimos a la hora de abordar el resto de los procedimientos o incluso las normas comunes a todos los procedimientos.

Con carácter previo, es preciso examinar las consecuencias que el proceso concursal produce en materias comunes a todos los procedimientos tributarios. Precisamente, estas normas comunes, se sitúan en la LGT antes de la regulación de las normas propias de cada procedimiento tributario. Por ello, siendo fiel a la sistemática de la ley, debe analizarse en primer lugar y aportar un poco de orden a los efectos que pueden producirse en los tributos.

Por otra parte, dentro de cada uno de los procedimientos se producen efectos particulares en los principales tributos que serán objeto de estudio pormenorizado. Este trabajo se realiza con el ánimo de analizar el máximo número de especialidades que pueden acontecer en los tributos, para tener una visión general de los mismos. Pero, ciertamente, es una tarea inabarcable pretender abordar la totalidad de los supuestos que puedan producirse. Como veremos, nos encontraremos con una realidad diferente respecto de los normales efectos del crédito tributario por el hecho de estar sumido dentro de un procedimiento concursal. La casuística es sorprendente y siempre surge alguna cuestión novedosa que difícilmente era previsible de antemano. Por ello, no es la intención realizar una recopilación de todos los efectos que puedan producirse en el crédito tributario. Lo que se pretende es realizar una referencia y análisis de los principales efectos de los que se tiene conocimiento. Una vez planteados a nivel teórico los problemas

interpretativos, el objetivo será la aplicabilidad de la solución desde un punto de vista eminentemente práctico. En consecuencia, el análisis de los supuestos que se dan o que se puedan dar en los procedimientos concursales serán de obligada cita. Como será de obligada referencia la solución jurisprudencial que pueda dar luz, o incluso zanjar en algunos casos, las polémicas surgidas a raíz de las diferentes interpretaciones realizadas por los operadores jurídicos.

2. CUESTIONES COMUNES A TODOS LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Regula la LGT en su Capítulo II del Título III las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios". En dicha regulación pudiera parecer que el proceso concursal no tiene por qué causar efectos, pero realmente sí existen efectos que deben precisarse, so pena de incurrir en nulidad o anulabilidad del procedimiento tributario.

No van a ser efectos que causen repercusión en todas las normas comunes, pero precisamente por no afectar a todas ellas, pudiera parecer que los efectos son inocuos y estos, como advertíamos anteriormente, pueden afectar de tal manera que a la postre exista un problema de validez del procedimiento en sí mismo.

Se va a seguir el orden del articulado de la LGT, como ya avanzamos en la introducción, para seguir un orden sistemático. Algunas cuestiones son obvias, pero no por ello deben dejar de citarse.

2.1 Regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios

El art.97 LGT establece la sujeción de las actuaciones y procedimientos tributarios a lo preceptuado en la propia LGT y las normas reglamentarias. En consecuencia, resulta de aplicación la Disposición Adicional Octava LGT que remite a la especialidad de la legislación concursal por encima de la propia LGT. Los procedimientos tributarios quedarán sujetos también a las especialidades del procedimiento concursal previstas en la LC.

Ciertamente, y como ya avanzamos, esta especialidad no se predica de todas las cuestiones procedimentales tributarias, pero los efectos tienen suficiente entidad para justificar el que sean analizados. Pero, en cualquier caso, con esta matización se pone de manifiesto que la Disposición Adicional Octava es aplicable a toda la LGT, incluidos los procedimientos tributarios.

2.2 Inicio y terminación de los procedimientos tributarios

Debemos señalar la generación de un efecto que se produce en el inicio y en la terminación del procedimiento tributario. Tanto en el supuesto de que el deudor concursado tuviera suspendidas las facultades de administración, de disposición de derechos y obligaciones, como en el caso de las facultades simplemente intervenidas. En el primer caso, bien por estar ante un concurso necesario, bien por estar ante un concurso voluntario en el que se hubiese decretado la suspensión de tales facultades, y siendo en ambos casos la AC quien ostente dichas facultades. Pero es preciso matizar también los supuestos de intervención de las facultades del deudor concursado.

Según el art.98.1 LGT las actuaciones y procedimientos tributarios pueden iniciarse a instancia del obligado tributario, a través de los medios

regulados para ello¹²⁴. Este inicio, en situaciones concursales, debe ser matizado. Si el deudor concursado es quien utiliza los medios previstos para iniciar el procedimiento, en los supuestos de suspensión de las facultades de administración del deudor concursado, podríamos estar en un supuesto de nulidad o anulabilidad del inicio del procedimiento, puesto que ya no puede disponer el deudor concursado de sus derechos u obligaciones. Este efecto resulta claro cuando el inicio de un procedimiento tributario supone la asunción de más obligaciones tributarias (con la presentación de una autoliquidación o una declaración tributaria que implica una liquidación posterior). No tiene el deudor concursado, o su órgano de administración, capacidad para obligarse, al estar suspendido de sus facultades, en régimen de sustitución de estas, y siendo la AC la única que tiene dicho poder de obligarse en nombre de la concursada. Piénsese en una autoliquidación tributaria que ni ha sido autorizada ni ha sido comprobada por la AC. Ello genera más pasivo en el concurso, produciéndose la circunstancia, además, que fuese incorrecta o improcedente la presentación de dicha autoliquidación, y el órgano de administración de la concursada (o un simple empleado a instancia del órgano de administración) la presenta telemáticamente con su certificado electrónico.

El ejemplo propuesto plantea varios problemas. El primero es si la concursada puede seguir ostentando certificado electrónico para operar telemáticamente con la AT en supuestos de sustitución de facultades. El segundo, consecuencia del anterior, es si la AC es la que debiera solicitar en estos supuestos un certificado electrónico para relacionarse telemáticamente con las AATT. Y el tercero, a resultas de las dos cuestiones anteriores, si el inicio del procedimiento pudiera ser nulo o anulable, o perfectamente válido.

¹²⁴ Según el art.98.1 LGT "... mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria".

Respecto al primer problema, debemos diferenciar entre el concurso de persona física y de las personas jurídicas. En el de persona física coincide con el obligado tributario principal. En el de persona jurídica debe distinguirse la mercantil concursada de las personas que ostentan la administración de esta. Las suspensiones de facultades de administración se predicán de la última. En principio no advertimos problema alguno para que se pueda utilizar el certificado electrónico de la mercantil concursada, eso sí, utilizado por la AC, o por el empleado de la mercantil concursada por indicación de la AC. A este respecto, hay que citar el art. 33.1.12º.iv) LC que establece como función de la AC, en el caso de concurso necesario, sustituir las facultades de administración y disposición sobre el patrimonio del deudor concursado. Establece la norma, como función en particular, la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias, si bien se repite con idéntico contenido en los supuestos de concurso voluntario con intervención de las facultades en el art.33.1.13º.vi) LC. Pero esta función, que rige como una obligación para la AC, puede ser cumplida a través de la presentación telemática con el certificado electrónico de la mercantil concursada. Para el caso de disponer del mismo, bajo la supervisión y autorización de la AC.

Otra cuestión diferente es si se utiliza dicho certificado electrónico indebidamente y sin autorización de la AC. Este supuesto ya la advertíamos en nuestro ejemplo. Y este problema podría producirse igualmente en el seno de una mercantil no concursada en la que alguien, sin autorización, realizara una autoliquidación perjudicando con ello a la mercantil (sujeto pasivo)¹²⁵. En

¹²⁵ Se han dado supuestos en los que, en el marco de los Convenios firmados por la AEAT con Colegios profesionales para que sus colegiados puedan ejercer como colaboradores sociales autorizados, se ha producido la presentación de autoliquidaciones por el asesor colaborador social que posteriormente ha sido impugnada y rechazada por el sujeto pasivo, generando un grave problema de difícil solución para la AEAT (al margen de si existía

este último caso se ha pronunciado una sentencia de la AN, con un pronunciamiento que podría ser trasladable al mismo problema en situación concursal. Se trata de la reciente SAN de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 4 febrero de 2019 (ECLI:ES:AN:2019:275). La situación enjuiciada es la actuación de una persona presentando una declaración, aparentemente no autorizada o que no gozaba de representación del sujeto pasivo. La SAN, en su Fundamento de Derecho Segundo, determina que la actuación debe presumirse válida, si esta persona es del entorno de confianza y aparentemente goza de la representación. Ello por la observancia del principio de seguridad jurídica y, muy importante, ante la falta de prueba de una actuación de mala fe o extralimitándose en su autorización o representación¹²⁶. Por tanto, ante el problema planteado, ya sea dentro de un concurso de acreedores o fuera de él, podríamos entender que existe una presunción de que la declaración o autoliquidación has sido válidamente presentada. Esto debe matizarse, puesto que el asesor que venía actuando habitualmente ante la AT como colaborador social y en representación

connivencia o no entre asesor y sujeto pasivo, de difícil prueba por otra parte), dado que el colaborador social en estos supuestos no ostenta la representación del sujeto pasivo acreditada ante la AEAT, en los términos establecidos en los art.111 y 112 del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAPGIT). Llegando a plantearse en estos supuestos, por parte de la AEAT, la expulsión del régimen de colaboradores sociales dentro del Convenio corporativo.

¹²⁶ Como decimos, en su Fundamento de Derecho Segundo se dice:” *La declaración censal de modificación del domicilio se realizó por una persona del círculo de confianza de la empresa recurrente, que expresamente reconoce que compartía despacho con su representante legal y que ha actuado en su nombre en otras ocasiones, incluso posteriores, en ese caso relativas al 4T del IVA de 2009. El argumento de que todo se debió a un error no puede prevalecer ante el hecho objetivo antes consignado, pues el principio de seguridad jurídica demanda que las actuaciones legales realizadas en nombre de una empresa por quien aparentemente goza de su representación deben tenerse por válidas, salvo que se demuestre mala fe en su actuación o un uso desviado de sus facultades, lo que en este caso ni siquiera se ha alegado*”.

(aunque sin representación legal) de la concursada, puede ya no serlo. Dada la rigidez existente en el concurso de acreedores ante las autorizaciones de la AC, debe gozar dicho asesor de la correspondiente autorización de la AC. En caso contrario estaríamos ante un problema probatorio. De ser probado, que se retiró la autorización para actuar en nombre de la mercantil concursada (o de la persona física), el inicio del procedimiento debiera anularse o considerarse nulo de pleno derecho.

En el supuesto de haberse presentado la declaración o autoliquidación con el certificado electrónico de la mercantil concursada, la prueba es más compleja. Incluso en el caso de que quien la haya presentado telemáticamente haya actuado de mala fe o sin la autorización de la AC. Una solución para conseguir la prueba de esta mala fe o falta de autorización es la comunicación inmediata al juzgado de lo mercantil de dicha situación. Con el inicio correspondiente del expediente disciplinario laboral, si estamos ante un trabajador de la mercantil concursada que haya actuado de tal manera. De esta forma, y en la línea de la SAN de 4 de febrero de 2019, podríamos probar la mala fe o falta de autorización. Nada de lo dicho supone una contradicción con la posibilidad de que la mercantil concursada siga operando en sus actuaciones con las AATT a través de su certificado electrónico.

El segundo problema planteado es si la AC debe solicitar un certificado electrónico de la mercantil concursada. Ya hemos concluido que no necesariamente, porque puede seguir utilizándose el que se disponga en la sede la mercantil concursada. Ahora bien, ante la problemática anteriormente enunciada, y ante el devenir del proceso concursal¹²⁷, resulta altamente

¹²⁷ Téngase en cuenta que, si la mercantil concursada va encaminada a la disolución y liquidación, debe procederse al despido de los trabajadores. Si alguno de estos

recomendable la solicitud de un certificado electrónico por parte de la AC de la mercantil concursada.

Respecto al tercer problema, se trata de dilucidar, si una vez se hubiese probado la mala fe o la falta de autorización, el procedimiento iniciado por esta persona ajena a la AC sobre la que recae esta mala fe o falta de autorización, es nulo de pleno derecho o anulable. Si recurrimos al art.217 LGT que establece los supuestos de nulidad de pleno derecho, el único supuesto que podría tener encaje, y no en todos los casos, es el apartado e) del número 1 de dicho artículo. Se refiere a los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Sin embargo, este artículo es muy estricto en su exigencia y no parece que en el problema planteado se haya prescindiendo total y absolutamente del procedimiento. El que se inicie a instancia de persona no autorizada puede resultar un vicio *ab initio*, pero la nulidad de pleno derecho está destinada para actuaciones antijurídicas cometidas por la Administración. En el presente supuesto puede existir una actuación impecable en el procedimiento por parte de la AT y por falta de la autorización del presentante deviene inválido todo el procedimiento. Ello solo puede ser un supuesto, por tanto, de anulabilidad. Deberán retrotraerse los efectos hasta el momento de la invalidez, pero como quiera que la invalidez es al inicio del procedimiento es por ello que existe una confusión en los efectos *ex tunc o ex nunc*. De ahí que exista cierta confusión en si existe un supuesto u otro, si bien desde el punto de vista literal del art.217 no parece que podamos hablar de nulidad¹²⁸.

trabajadores era el encargado de la presentación telemática con el certificado de la empresa de declaraciones y autoliquidaciones, evidentemente con su despido se impone una solución alternativa para la relación con las AATT. Y tampoco podrán utilizarse los ordenadores donde esté instalado el certificado electrónico por cuanto en la liquidación deberán venderse. En resumen, hace falta una alternativa a prever por parte de la AC.

¹²⁸ Como ha reiterado nuestro Tribunal Supremo en muchas sentencias, está reservada la nulidad de pleno derecho a "vulneraciones de la legalidad con un mayor componente

Esta misma problemática, desde el prisma de un concurso de acreedores con las facultades intervenidas por la AC, podría causar los mismos efectos. Pero la línea divisoria de la corrección y de la incorrección del inicio de un procedimiento plantea muchos interrogantes. La duda surge porque es discutible la falta de autonomía del órgano de administración de la mercantil concursada para el cumplimiento de una exigencia legal como es la presentación telemática de declaraciones o autoliquidaciones, a falta de su beneplácito por parte de la AC. Evidentemente, ante una actuación maliciosa del órgano de administración de la concursada siempre podría la AC intentar enmendarla por la vía de la anulación, pero en otros supuestos, se nos antoja harto difícil que se pudiera considerar el inicio del procedimiento anulable.

Una mera consecuencia de un inicio viciado en el consentimiento (falta de autorización o mala fe probadas) en los casos analizados, tendrá un efecto en la terminación prevista en el art.100 LGT. En caso de haberse producido, con la pertinente resolución, ésta se dejará sin efecto al anularse el procedimiento. El art.100 LGT contiene dos supuestos más de terminación que pueden resultar afectados por el concurso de acreedores con sustitución de facultades (ostentando las mismas la AC): el desistimiento y la renuncia al derecho. Efectivamente, en los casos en que el inicio del procedimiento no estuviese viciado, por ser iniciado por persona autorizada, es evidente que no puede terminarse por escrito de desistimiento o renuncia de derechos por el sujeto pasivo sin el concurso de la AC. Esto es debido a la falta de representación legal para ello en virtud del art.45.2 LGT. No obstante, sí podría plantearse un problema si estamos ante un supuesto de concurso de acreedores con facultades intervenidas por la AC. Se trataría del supuesto de

antijurídico". Vide STS Sala 3ª de 8 de febrero de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:733) o STS Sala 3ª de 28 de junio de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:5345), entre otras.

inicio del procedimiento, a instancia del sujeto pasivo, antes de la declaración del concurso, y que finalice el procedimiento, una vez declarado el concurso de acreedores, a causa de la presentación de un escrito del sujeto pasivo concursado solicitando el desistimiento o renuncia de derechos, sin la oportuna autorización o firma de la AC. En estos supuestos podría instar la AC la invalidez de dicho escrito de desistimiento o renuncia por realizarlo sin la autorización y firma de la AC. Y justificándose que este escrito es perjudicial para el concurso. Aunque, básicamente, la argumentación debiera ser la misma: la vulneración de lo preceptuado en el art.45.2 LGT, por falta de representación legal al ser necesaria la firma de la AC para su validez.

2.3 Notificaciones tributarias

Nada establece la LGT en sus artículos destinados a las notificaciones que establezca alguna especialidad en los supuestos de concurso de acreedores declarado. Es el R.D. 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones, y los Procedimientos de Gestión e Inspección de los Tributos, y de desarrollo de las normas comunes de Procedimientos de la Aplicación de los Tributos (RGAPGIT) el que contiene la especialidad en materia concursal. En concreto, el art.108.2 de dicho reglamento, establece con quién se entenderán en las actuaciones. Lo que implica a quién se notifica en los casos de procedimiento concursal, y diferenciando los supuestos de intervención de las facultades del concursado de los supuestos de suspensión de las facultades del concursado. En el

primer caso, se notificará al sujeto concursado y, en el segundo, se notificará a la AC¹²⁹.

No obstante, hemos de decir, que la redacción actual obedece a una reforma realizada mediante R.D. 828/2013, de 25 de octubre (que modificó varios reglamentos) y sin que en la EM de dicha norma aparezca explicación alguna de la reforma del art.108.2 del RGAPGIT. En la redacción primigenia del R.D. 1065/2007 se establecía para las AATT la obligatoriedad de notificar “en cualquier caso” a la AC, incluso en los supuestos de mera intervención de facultades del concursado¹³⁰. Pero si examinamos con atención el art.108.2 veremos que su contenido trasciende de la mera notificación. Se refiere a todo el procedimiento administrativo tributario, y nos cuestionamos la bondad de la reforma. Nos la cuestionamos por entender que el contenido del art.108.2 RGAPGIT es *contra legem* en algunos supuestos, y argumentaremos nuestra posición. Si resulta claro que, según la Disposición Adicional Octava de la LGT, todo lo dispuesto en la LGT se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en la LC, hay que recordar que existe un art.40.1 LC que establece:

“En caso de concurso voluntario, el deudor conservará las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, quedando sometido el

¹²⁹ Art.108.2 RGAPGIT:” En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el concursado o su representante cuando el juez no hubiere acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición.

Si se hubiere acordado la suspensión de facultades, las actuaciones se entenderán con el concursado por medio de la administración concursal.”

¹³⁰ En su redacción anterior a la reforma de 2013, se establecía en el art.108.2 RGAPGIT:” 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”.

ejercicio de estas a la intervención de los administradores concursales, mediante su autorización o conformidad”.

Consecuentemente, todos los actos que puedan suponer el ejercicio de una facultad de administración y disposición de su patrimonio deben estar intervenidos por la AC. Si se realiza una actuación que implique aceptar o mostrar disconformidad con una liquidación por verificación de datos, comprobaciones de valor o comprobación limitada, se está realizando un acto de administración y disposición patrimonial. Esta actuación tendrá efectos de forma inmediata o a futuro, y ello no puede realizarse sin la preceptiva intervención de la AC. Para reforzar esta tesis debemos recordar el art.54.2 LC¹³¹. Establece la obligatoriedad de la intervención de la AC en todos los supuestos de juicios y, existiendo régimen de intervención, se requiere como mínimo una autorización al concursado para actuar, cuando esta actuación pueda tener consecuencias para su patrimonio. Entendemos que este es el argumento legal definitivo que puede aplicarse de forma analógica a las actuaciones administrativas que puedan suponer un efecto patrimonial al concurso. Por ello, en estos supuestos, podría adolecer el procedimiento de un supuesto de nulidad de pleno derecho del art.217 LGT. Sin embargo, hay otros supuestos en los que, no existiendo facultades de administración o disposición patrimonial, no vemos inconveniente en que se aplique la redacción actual.

Desde la perspectiva concreta de la notificación, la reforma tiene sentido desde el momento en que, si se notifica, en un supuesto de

¹³¹ Establece el art.54.2 LC: *“En caso de intervención, el deudor conservará la capacidad para actuar en juicio, pero necesitará la conformidad de la administración concursal para interponer demandas o recursos que puedan afectar a su patrimonio. Si la administración concursal estimara conveniente a los intereses del concurso la interposición de una demanda y el deudor se negará a formularla, el juez del concurso podrá autorizar a aquélla para interponerla”.*

intervención de facultades del concursado, tanto al concursado como a la AC, podría dar lugar a duplicidad de recursos o alegaciones. Por consiguiente, puede suponer la consecuente duplicidad o posicionamientos contradictorios o encontrados, por un lado, del concursado y, por otro, de la AC. Sabido es que la postura de la AC no es siempre coincidente con el posicionamiento en el concurso del concursado. En ocasiones el concursado se aferra a remotas posibilidades para conservar la actividad o la empresa, lo que provoca las diferencias que pueden afectar a procedimientos tributarios notificados por las AATT. En cualquier caso, la reforma cumpliría un doble objetivo: en primer lugar, parece dar más sentido a las fases del concurso y al régimen de facultades del concursado (o de su órgano de administración societario); y, en segundo lugar, se da carpetazo a los problemas planteados anteriormente de posicionamientos enfrentados entre la AC y el concursado. Tenemos que advertir que esta reforma, si bien desde el punto de vista de las notificaciones no va a plantear ningún problema, sí va a plantear serios problemas en las actuaciones posteriores a la notificación. Sobre todo, cuando se trate del inicio de un procedimiento de gestión de comprobación o de inicio de un procedimiento de inspección, o cualquier otro procedimiento que implique facultades de disposición de derechos y obligaciones.

No parece que existan más especialidades reseñables en cuanto a las notificaciones, más allá de lo analizado en el art.108.2 RGAPGIT. Dicho artículo extenderá los efectos tanto a los supuestos previstos en el art. 110 LGT, “lugar de práctica de las notificaciones”, como al del art.111 LGT, “personas legitimadas para recibir las notificaciones”. Sin embargo, por extensión, afectará también a los previsto en art.112 LGT por depender la validez de la notificación edictal de haber realizado los pasos previos de conformidad a lo previsto en el art.108.2 RGAPGIT.

En cuanto al lugar donde se practica la notificación, es necesario realizar una observación basada en la práctica concursal. No es extraño que, una vez declarado un concurso de acreedores, y al margen del cumplimiento de los requisitos exigibles a un diligente empresario, que puede afectar en la calificación del concurso de acreedores, las empresas en el momento de dictarse el auto de declaración del concurso de acreedores ya no tengan apenas actividad o con nula actividad. La empresa afronta al concurso con pocos trabajadores, o con éstos ya despedidos o la espera que les despidan, pero sin acudir al centro de trabajo. La consecuencia de lo anterior es que los centros de trabajo, que habitualmente coinciden con el domicilio fiscal, se encuentran cerrados. Ello plantea problemas, no solo en relación con el lugar de la notificación, sino también, cuando se practica la notificación electrónica. Ya no hay nadie para recibirla en los ordenadores o computadoras electrónicas donde se encuentran instalados los certificados electrónicos. Evidentemente, la AT puede cumplir la legalidad y notificar en el domicilio fiscal o por medio de correo electrónico si el concursado estuviera obligado a ello, pero evidentemente este último, o incluso la AC, no tendrán conocimiento de la notificación. En esta cuestión conviene recordar la doctrina de la STS 7 de octubre de 2015¹³²(ECLI:ES:TS:2015:4331). El TS considera lo importante en la notificación que “*el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento de la notificación*”. Es evidente que, en una situación concursal, pueden concurrir circunstancias de fuerza mayor que impidan la posibilidad de tener acceso a la notificación. Piénsese en casos de embargos de equipos electrónicos adquiridos mediante leasing por impago, huelgas de trabajadores

¹³² Según la STS de 7 de octubre de 2015 “*Lo relevante en las notificaciones no es tanto que se cumpla las previsiones legales sobre cómo se lleva a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas, de manera que cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento del acto notificado*”

que impiden el acceso al lugar de trabajo, y otras circunstancias que pueden darse en supuestos de crisis económica de las empresas. Incluso, en aquellos supuestos en los que no concurren supuestos de fuerza mayor, no le conviene a las AATT limitarse al cumplimiento de las reglas formales previstas en la ley o reglamento, porque de no tenerse conocimiento por la AC, puede perjudicarse el crédito respecto a su prelación o su cobro. Entendemos que debe intentarse por parte de la AT la notificación por todos los medios, en todos los lugares y a todas las personas con representación, incluida la AC. Ello pese a la modificación del art.108.2 RGAPGIT que, en estos supuestos, carecería de sentido si se quiere ser excesivamente formalista. La clave la encontramos en el apartado 2 del art.110 LGT que faculta a la AT a notificar en otros lugares para que la notificación sea efectiva. La STS de 26 de octubre de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:4540), abona la tesis anterior, incluso en un grado mayor. El TS interpreta la facultad de acudir a otros lugares de notificación al decir que en el citado artículo 110.2 LGT la palabra "podrá" no es una opción para la AT. El TS cambia la palabra "podrá" (que denota una facultad) por una obligación para la AT¹³³.

¹³³ " A juicio de este Tribunal, el precepto no debe interpretarse en el sentido de que le basta a la Administración con intentar la notificación en uno de ellos (se refiere el TS a los lugares previstos en el art.110.2 LGT), pudiendo si resulta frustrada acudir directamente a la fórmula edictal para optar entre cualquiera de ellos. Si se tiene presente la trascendencia que tienen los actos de comunicación de la Administración con los ciudadanos, en cuanto cauce para facilitar el ejercicio de su derechos, especialmente en el ámbito tributario, en el que se disciplina el cumplimiento de las cargas ex artículo 31 de la Constitución [relevancia reiteradamente destacadas destacada por el Tribunal Constitucional y por este Tribunal Supremo en numerosas sentencias, cuya repetición exime su cita], se ha de entender que el legislador quiere, como no puede ser de otra forma, que el medio normal de contacto entre las administraciones y los ciudadanos sea la notificación personal de los actos que les afectan directa y singularmente. Por ello, a nuestro entender, el art.110.2 de la Ley General Tributaria de 2003 no otorga opción a la Administración para elegir uno de los lugares que indica y si resulta infructuosa la comunicación acudir al art.112, esto es, a la notificación por comparecencia mediante citación edictal del interesado, que constituye un último remedio, extraordinario y subsidiario, para el caso de que, por cualquiera de los distintos medios establecidos en la ley, el destinatario no puede ser habido". STS 26-10-2015.

3. LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

Dentro de las funciones administrativas en el ámbito de la gestión tributaria, a tenor del art.117 LGT, se encuentra la tramitación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos y demás documentos de trascendencia tributaria, entre otras muchas. Si bien, como procedimientos de gestión propiamente dichos, el art.123 LGT contempla cinco principales procedimientos: el de devolución iniciado mediante liquidación, solicitud o comunicación de datos; el iniciado mediante declaración, el de verificación de datos; el de comprobación de valores; y el de comprobación limitada. En realidad, todos estos procedimientos giran en torno al cumplimiento de las obligaciones tributarias que darán lugar a las funciones administrativas de la gestión tributaria. Estos procedimientos se van a ver afectados por la existencia del procedimiento concursal del sujeto pasivo, aunque no todos en igual medida. No podemos comenzar abordando los diferentes procedimientos tributarios de gestión sin analizar los efectos que se producen en las autoliquidaciones. Ya sean como cumplimiento de la obligación principal, ya sean como pagos a cuenta en virtud de lo establecido en el art.37 LGT, como presupuesto para el inicio de muchos de los procedimientos de gestión enunciados. Por ello, se comenzará por las especialidades que van a producirse en las autoliquidaciones realizadas por el sujeto pasivo concursado (o su legal representante). Será el paso previo a los procedimientos de gestión que puedan ocasionar aquellas y posteriormente se analizarán los principales procedimientos de gestión.

3.1 Autoliquidaciones

3.1.1 Autoliquidaciones de las deudas tributarias principales

El procedimiento concursal va a tener consecuencias tanto cuantitativa y cualitativamente en las autoliquidaciones de los tributos que afecten al sujeto pasivo concursado. En algún impuesto, tendrá consecuencias incluso frente a terceros, como es el caso del IVA. Por tanto, lo procedente es realizar un análisis de los efectos que se van a producir en las cuotas tributarias de estas autoliquidaciones referidas a los casos concretos de cada tributo.

El artículo 120 LGT regula el concepto de la autoliquidación. La autoliquidación se configura de forma clara como un paso previo para el posible inicio de un procedimiento de gestión de los regulados en el art. 1213 LGT. Será el contribuyente al que se traslade la carga de las operaciones de calificación y cuantificación del tributo y que el legislador impone ante la masificación de las relaciones jurídico-tributarias con la AATT. Como presupuesto o paso previo necesario para el posible inicio de algunos procedimientos tributarios de gestión se justifica su inclusión de estudio en el presente apartado.

a) Efectos objetivos.

La primera cuestión que debe ser matizada es que no existe, ni en la LC ni en la LGT, ningún precepto que condicione el aspecto formal de las autoliquidaciones. Por tanto, la realización de las mismas, hasta el cálculo de la cuota tributaria (o cuota diferencial) se regirá por las normas sustantivas de cada tributo, incluso en pleno procedimiento concursal. En consecuencia, podríamos pensar que los efectos en las autoliquidaciones son posteriores a las mismas y se producen más en un procedimiento de recaudación que en un procedimiento de gestión. Pero esto no es cierto. Desde un punto de vista subjetivo existen efectos, una vez ha sido declarado el procedimiento

concurzal, que alcanza a quién es el que debe presentar la autoliquidación, siendo este efecto de aplicación general a todas las autoliquidaciones. Desde un punto de vista objetivo o material, existen efectos posteriores a la autoliquidación, que alcanzan a ésta una vez declarado el concurso de acreedores. En caso de estar ya dentro procedimiento concursal declarado mediante auto, existen efectos previos a la confección de la autoliquidación en la normativa propia de cada tributo. Ello nos puede llevar a consideraciones en torno a la procedencia de la sujeción al tributo, los periodos comprensivos a incluir en una autoliquidación, e incluso los efectos a terceros con modificación de la base imponible.

b) Efectos subjetivos

Respecto a los efectos subjetivos, es necesario, como paso previo, que se declare, mediante auto, el concurso de acreedores, y se determine el régimen de intervención o sustitución de las facultades de administración y disposición patrimonial de la concursada, tal y como establece el art.21.1. 2º LC. A partir de dicho momento, según el régimen de facultades de la AC, se distinguen dos situaciones, en función del régimen de facultades de administración y disposición patrimonial, que producirán efectos sobre quién debe presentar las autoliquidaciones: una primera en régimen de intervención de las facultades de administración y disposición patrimonial, y una segunda en régimen de sustitución de dichas facultades.

En la primera, en régimen de intervención de facultades de administración y disposición patrimonial de la concursada, quien debe presentar las autoliquidaciones es la concursada, bajo la supervisión y vigilancia de la AC, toda vez que es una obligación genérica de esta última

que se cumpla con dicha obligación tal y como establece el art.33.13º LC¹³⁴. Nos estamos refiriendo en estos supuestos a las obligaciones tributarias surgidas a partir de la declaración del concurso de acreedores. No podemos dejar de advertir que llama poderosamente la atención la redacción del art.33.13º LC. Cuando habla de las obligaciones en régimen de intervención se refiere a diferentes acciones interventoras, pero en el punto “vi” no se refiere a intervención alguna, sino a una obligación directa de: “*presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias*”. Debe interpretarse que como está en el marco de la intervención de las facultades de administración y disposición patrimonial, en este supuesto, es una actividad interventora para la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones por parte de la concursada. Es decir que, a pesar de la redacción del precepto, y por centrar la cuestión de quién es el obligado principal a presentar las autoliquidaciones (o declaraciones) en régimen de intervención, sin lugar a duda lo será la entidad concursada (o persona física). Así lo recuerda la Sala 3ª del TS en su sentencia de 30 de enero de 2014 (ECLI: ES:TS:2014:336), cuando estima que el régimen de intervención no “inhabilita” a la concursada para presentar autoliquidaciones¹³⁵.

¹³⁴ “13º. En el concurso voluntario, intervenir las facultades de administración y disposición sobre el patrimonio del deudor de conformidad con lo dispuesto por el artículo 40.1 y, en particular:

- i) Supervisar la formulación de cuentas.
- ii) Determinar los actos u operaciones propios del giro o tráfico que por ser necesarios para la continuidad de la actividad quedan autorizados con carácter general.
- iii) Autorizar o confirmar los actos de administración y disposición del órgano de administración.
- iv) Conceder al deudor la autorización para desistir, allanarse total o parcialmente, y transigir litigios cuando la materia litigiosa pueda afectar a su patrimonio.
- v) Autorizar la interposición de demandas.
- vi) Presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias”.

¹³⁵ La STS (Rec. 4345/2011) de 30-1-14 establece en el Fundamento de Derecho Quinto: “Por otra parte, no cabe admitir la incidencia de la intervención en la capacidad tributaria del deudor suspenso para presentar un autoliquidación, aunque en el sistema de la antigua ley de suspensión de pagos los poderes de administración y disposición del deudor quedaran limitados, a fin de procurar, tanto en su propio interés como en el de sus acreedores, la

Existe además una obligación adicional para la AC. Esta constituye un efecto subjetivo más, respecto de obligaciones tributarias anteriores a la declaración del concurso de acreedores. Es el supuesto en el que debieron presentarse las declaraciones o autoliquidaciones y que la concursada no realizó. Estas declaraciones o autoliquidaciones no presentadas son necesarias en orden al reconocimiento de los créditos públicos como créditos concursales en la presentación del informe del art.75 LC por parte de la AC, y todo ello por expreso mandato contenido en el art.86.3 LC¹³⁶. Ello supone configurar a la AC como una suerte de “obligado subsidiario”¹³⁷ en relación con la obligación de presentar la autoliquidación respecto a devengos anteriores al auto de declaración del concurso de acreedores. Esto plantea el interrogante de hasta cuándo se extiende o alcanza esta obligación, y si no hacerlo comporta algún tipo de responsabilidad. Entendemos que esta

mejor positivización económica y rentabilidad de los bienes, para así atender de manera más eficaz posible a las deudas contraídas.

En definitiva, el expediente de suspensión de pagos no inhabilita al suspenso a presentar autoliquidaciones tributarias, debiendo entenderse que las causas que limitan la capacidad de obrar, dada su naturaleza restrictiva, no podían aplicarse a más casos que a los taxativamente contemplados, entre los que no figura el supuesto controvertido”.

¹³⁶ Dispone el art.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 administración y disposición. Para el caso que, por ausencia de datos, no fuera posible la determinación de su cuantía deberá reconocerse como crédito contingente.”

¹³⁷ Resulta paradójico que se configure una obligación tributaria general a la AC que ni en la LGT ni en las normas sustantivas de los diferentes tributos vienen exigidas. Y, sobre todo, llamamos la atención en la configuración conceptual de esta suerte de “obligado subsidiario” a presentar declaraciones y autoliquidaciones cuando lo que venimos advirtiendo y confirmando hasta ahora es la autonomía calificadora del derecho tributario. Esta autonomía calificadora implica la existencia de efectos diferenciados en el ámbito tributario, distinguiéndose de los que suelen ser habituales en ciertos institutos de otras ramas del derecho (como la obtención de rentas dentro de un régimen económico matrimonial ganancial, a título de ejemplo), y ahora asistimos a la reconfiguración conceptual de un término tributario en la normativa mercantil. Y aunque es cierto que hay consecuencias tributarias en otras normas de contenido *a priori* no tributario, son con efectos muy concretos, pero no con efectos generales para todos los tributos, aunque sea sólo en sede concursal, y por ello a nuestro juicio, resulta ciertamente sorprendente.

obligación pudiera alcanzar tanto a la falta de presentación de la autoliquidación por la concursada en un momento anterior al concurso, como la presentación incorrecta, ya sea por exceso como por defecto, lo que daría lugar a autoliquidaciones sustitutivas o autoliquidaciones complementarias. Pero no pueden advertirse todos los problemas que se plantean con la aplicación del art. 86.3 LC con claridad únicamente analizando el plano teórico. Debemos descender a la práctica para advertir la auténtica dimensión de la problemática. Veamos un ejemplo:

Una AC acepta el cargo en un concurso de acreedores ordinario (el pasivo superar los 5 millones de euros)¹³⁸, el 1 de diciembre de 2018. En el plazo de dos meses del que dispone para realizar el informe del art.75 LC realiza las comprobaciones pertinentes, tanto de la contabilidad como de los libros exigidos por la legislación tributaria. Advierte la existencia de autoliquidaciones trimestrales del IVA de los tres primeros trimestres de 2018 en las que los importes autoliquidados e ingresados son inferiores a los importes correctos que debieran consignarse e ingresarse, por cuanto la empresa concursada en el periodo previo a la declaración del concurso vino autoliquidando cantidades inferiores, por tener muchas tensiones de tesorería y para no incurrir en recargos de apremio, en el caso que hubiera declarado correctamente sin el ingreso pertinente.

La empresa concursada no acudió a los aplazamientos o fraccionamientos por tener ya cantidades aplazadas superiores a

¹³⁸ Según el art.190.1 LC: “1. El juez podrá aplicar el procedimiento abreviado cuando, a la vista de la información disponible, considere que el concurso no reviste especial complejidad, atendiendo a las siguientes circunstancias:

1º. Que la lista presentada por el deudor incluya menos de cincuenta acreedores.

2º. Que la estimación inicial del pasivo no supere los cinco millones de euros.

3º. Que la valoración de los bienes y derechos no alcance los cinco millones de euros.”

30.000 €, porque otro aplazamiento hubiera supuesto la obligatoriedad de aportar garantía que no estaban en disposición de afrontar. Ante este panorama (bastante habitual en muchas empresas que llegan a concurso de acreedores), el Administrador Concursal, realiza las autoliquidaciones complementarias de los tres trimestres anteriores a la declaración del concurso para dar cumplimiento a lo prevenido en el art.86.3 LC. De esta forma, reconoce la cantidad correcta a favor de la AEAT por el concepto de IVA. Es de resaltar que gracias a esta actuación el resumen anual del IVA (modelo 390) consignará las cantidades correctas de IVA soportado e IVA repercutido, con el resultado final del ejercicio. Como resultado, se evitarán actuaciones posteriores por parte de la AEAT con procedimientos de comprobación, dado que, en caso de no haber realizado las autoliquidaciones complementarias, cuando el resto de los contribuyentes declaren el resumen anual del modelo 390 y el resumen recapitulativo de operaciones de más de 3.000 €, apreciaría divergencias entre lo declarado por el resto de los contribuyentes y la concursada.

Lo dicho hasta ahora del art.86.3 LC junto con este ejemplo analizado plantea a su vez una serie de posibles efectos que nos cuestionamos:

- Al ser una obligación de cumplimiento tributario de la AC establecido en la LC si puede vincular solo en el ámbito mercantil a los efectos de determinar la diligencia de la AC.
- Si puede actuar legítimamente como “obligado subsidiario” la AC ante las AATT.
- En caso de incumplimiento de esta obligación por la AC si pudiera ser sancionado por los artículos 181 y siguientes de la LG.

Evidentemente, todas estas cuestiones de posibles efectos deben tratarse de forma conjunta, por estar conectadas todas ellas en cuanto se analicen las posibles respuestas. De entrada, diremos que evidentemente el incumplimiento de dicha obligación es un supuesto de falta de diligencia de la AC, que tendrá relevancia a los efectos de la aplicabilidad del art.36 LC, a los efectos de determinar su responsabilidad, pudiendo en caso de sentirse perjudicadas las AATT intentar la responsabilidad concursal de la AC. Otra cuestión, y que puede resultar más efectiva y rápida desde el punto de vista recaudatorio, es si las AATT pueden verse afectadas por esta nueva “obligación subsidiaria” en materia procedimental tributaria, es decir, que se otorgue a la AC legitimidad para cumplimientos formales en supuestos de mera intervención de facultades de administración y disposición patrimonial. De resultar afirmativo este último planteamiento, nos podemos plantear si la AC podrá ser sujeto infractor y serle aplicada una sanción tributaria por el incumplimiento de la obligación del art.86.3 LC.

Esta fuera de toda duda que la AC tiene legitimidad para presentar las autoliquidaciones cuando su régimen sea el de sustitución de facultades de administración y disposición patrimonial, ya que estamos ante el único legal representante de la concursada, como lo recuerda el art.33.12º LC. El supuesto del art.86.3 LC, en el régimen de intervención de las facultades de administración y disposición patrimonial¹³⁹, no resulta claro. A favor del argumento de entender legitimada a la AC en estos casos está que es un mandato legal contenido en la LC, y de no estar legitimado nunca podría

¹³⁹ El art.86.3 LC no hace referencia a ningún régimen de administración y disposición patrimonial, por lo que entendemos que, como se enmarca en el reconocimiento de créditos, es perfectamente posible que pueda referirse tanto a los supuestos de intervención como a los supuestos de sustitución de facultades de administración y disposición patrimonial.

cumplir dicho mandato, lo que pudiera acarrearle responsabilidad concursal. En contra de dicho argumento podemos decir que la esfera de la administración de la concursada no está limitada, sino solo intervenida, y dar legitimación a la AC es tanto como pasar de *facto* de la intervención a la sustitución. Esta situación puede plantear un grave problema en caso de que la concursada no estuviera de acuerdo con las autoliquidaciones complementarias que presentara la AC. Piénsese que el ejemplo o supuesto visto es un caso muy claro de actuación negligente e interesada de la concursada en las autoliquidaciones trimestrales. Pueden existir supuestos menos claros en los que puede basarse una autoliquidación complementaria con una interpretación tributaria no compartida en absoluto por la concursada. De ser así nos podemos plantear quién debe dirimir la controversia, si el juzgado de lo mercantil por vía incidental o la AT vía recurso quedando expedita en su caso toda la vía contencioso-administrativa.

El problema que puede plantearse puede resultar de importancia y compleja su solución, por las siguientes razones que vamos a desarrollar.

En primer lugar, estamos en la aplicación del art.86.3 LC para el reconocimiento de créditos, en orden a la confección del informe de la AC del art.75 LC. Dicho informe es impugnabile por vía incidental ante el juzgado de lo mercantil. Nada impide plantear la incorrección de la cantidad reconocida a favor de la AT, vía incidental, por basarse en unas autoliquidaciones indebidas, a juicio de la concursada, en la que será parte, obviamente la AT afectada. De este incidente puede resultar una sentencia en la que se reconozca la cantidad a favor de la AT. Pero supongamos que se falla en el sentido de no reconocer la cantidad a favor de la AT resultante de las autoliquidaciones complementarias. El problema radicará en que, como ya dijimos, la AT cuando comunique su crédito no va a incluir las autoliquidaciones complementarias, por no haber tenido tiempo material para

la modificación al tiempo de publicarse el informe del art.75 LC. En consecuencia, no existirá certificado administrativo de crédito a favor de la AT comprensivo de toda la deuda que no puede ponerse en tela de juicio por el juzgado de lo mercantil ya que no es su competencia tal como nos recordaba la STCJ de 6 de noviembre de 2007¹⁴⁰ (ECLI:ES:TS:2007:9047). Además de la citada sentencia, existe una razón de peso aplastante para ello, que estamos ante una certificación administrativa, y a tenor del art.86.2 LC¹⁴¹, en un supuesto de reconocimiento necesario y forzoso, y cuya cuantía no puede ponerse en tela de juicio en sede mercantil, sino que, como recuerda dicho precepto, debe acudirse a "*los cauces admitidos al efecto por su legislación específica*". Es la vía administrativa, y posteriormente la contencioso-administrativa, la adecuada para recurrir las cantidades consignadas en la certificación, como consecuencia de liquidaciones o autoliquidaciones, en la medida que dichas cuantías no sean firmes, si bien siempre podrá acudirse a los procedimientos especiales de revisión en caso de que se trate de liquidaciones administrativas a la vía de la rectificación de la autoliquidación

¹⁴⁰ No obstante, la AT podría aportar un nuevo certificado *a posteriori* con la inclusión de las cantidades autoliquidadas en las complementarias, dado que puede aportar nuevos certificados que pueden ser reconocidos por la AC hasta la aprobación del convenio o la presentación de los informes del art.152 (informe trimestral de liquidación) o del art.176 bis (informe para solicitar la conclusión del concurso por insuficiencia de masa activa), por permitirse así en el art.97 bis LC.

¹⁴¹ El art.86,2 LC establece: "Se incluirán necesariamente en la lista de acreedores aquellos créditos que hayan sido reconocidos por laudo o por resolución procesal, aunque no fueran firmes, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los reconocidos por certificación administrativa, los asegurados con garantía real inscrita en registro público, y los créditos de los trabajadores cuya existencia y cuantía resulten de los libros y documentos del deudor o por cualquier otra razón consten en el concurso. No obstante, la AC podrá impugnar en juicio ordinario y dentro del plazo para emitir su informe, los convenios o procedimientos arbitrales en caso de fraude, conforme a lo previsto en el artículo 53.2, y la existencia y validez de los créditos consignados en título ejecutivo o asegurados con garantía real, así como, a través de los cauces admitidos al efecto por su legislación específica, los actos administrativos."

del art.120.3 LGT¹⁴². En definitiva, ante la divergencia entre el certificado administrativo y lo incluido por la AC en el listado de acreedores que acompaña al informe del art.75LC, al juez del concurso no le queda otra opción que aplicar el art.86.2 LC y reconocerá el contenido en la certificación de la AT. Otra cuestión es que la AT, a partir de las autoliquidaciones presentadas por la AC pueda posteriormente enmendar la certificación administrativa, por considerar que las autoliquidaciones complementarias, tras las comprobaciones pertinentes, deben ser tenidas en cuenta. En consecuencia, podrá presentar otra certificación a la AC, en virtud de lo establecido en el art.97 bis LC, después de aprobados los textos definitivos, pero antes de que recaiga resolución de la propuesta de convenio, o en su caso, antes de que se presenten los informes del art.152 y 176 bis LC¹⁴³. Lo que resulta más importante, es que esta comunicación tardía, como se ampararía en el art.86.3 LC, no podría consignarse nunca como crédito subordinado dado que el art.92.1^o LC establece que no podrán ser considerados subordinados los créditos tributarios derivados del art.86.3 LC.

En segundo lugar, cuando la AT recibiera las autoliquidaciones complementarias objeto de controversia, podría rechazarlas por falta de legitimación siguiendo el criterio establecido en el Art.108.2 RGAPGIT. Las notificaciones se realizarán a la concursada en los supuestos de intervención. No sorprendería que se aceptara la legitimación con el argumento de que el art.86.3 LC, al ser una ley que prevalece sobre la disposición reglamentaria.

¹⁴² Según opina FRAILE FERNÁNDEZ se podría impugnar la propia certificación administrativa por la vía del art.227.1.a LGT porque asimila la certificación a una liquidación. Obviamente, el único con legitimación para la impugnación sería la AC. Vide FRAILE FERNÁNDEZ, ROSA; *La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014, Nota 111, pág.113.

¹⁴³ Los informes trimestrales de liquidación, en el caso del art.152, o del informe de conclusión por insuficiencia de masa activa para satisfacer los créditos contra la masa.

La cuestión se resolverá por la AT en la medida que se entienda que es de plena aplicación en materia tributaria el art.86.3 en los procedimientos tributarios en atención a la disposición adicional octava de la LGT. No parece descabellada esta interpretación, sino que el argumento nos parece de cierta solidez. De optarse por esta última interpretación, la concursada, de seguir la tesis de su disconformidad con las autoliquidaciones complementarias, no tendría más remedio que instar, por la vía de la revisión administrativa (parece el procedimiento más apropiado la solicitud de rectificación de la autoliquidación vía art.120.3 LGT) la anulación de dichas autoliquidaciones. El *iter* procedimental, en caso de desestimación en vía administrativa, nos llevaría a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Como vemos, un problema de profundo calado, aunque con las aclaraciones ya citadas de la jurisprudencia del TCJ, lo prudente sería recalificar dicho crédito a favor de la AT como contingente por el juez de lo mercantil. Si bien, aún sería más correcto que la AC lo calificara previamente como contingente. Por tanto, el crédito tributario quedará a expensas de una concreción ulterior por la vía administrativa o contencioso-administrativa. Recordemos que no puede el juez de lo mercantil entrar en la determinación de la cuantía tributaria sino únicamente en la prelación del crédito.

Por último, resta analizar si la AC, en caso de que se le reconozca por la AT la legitimación¹⁴⁴ para la presentación de las autoliquidaciones no presentadas por la concursada, o en su caso, autoliquidaciones complementarias, si puede ser sujeto infractor en los términos previstos en el

¹⁴⁴ A pesar de que no se habla de legitimación para la presentación de declaraciones o autoliquidaciones tributarias en la LGT, es obvio que, con los medios telemáticos actuales, cualquier persona con certificado administrativo instalado en un ordenador puede presentar declaraciones o autoliquidaciones en nombre de terceros. Por legitimación en este supuesto nos referimos a si va a ser válida la presentación en nombre de tercero.

art.181 LGT. Es decir, si es sujeto infractor en el supuesto en que, procediendo la presentación de las autoliquidaciones ex art.86.3 LC, no lo hiciese. Ya hemos defendido la legitimación del AC para presentar las autoliquidaciones en estos casos. Por lo que, *a priori*, pudiéramos estar en un supuesto de incumplimiento de esta “obligación subsidiaria”, en un caso de infracción tributaria.

Si observamos el contenido del art.181 LGT veremos que principia en su número 1 con la siguiente definición: “*Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del art.35 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones **en las leyes** (la negrita es nuestra)*”. Por tanto, la referencia a la LGT es a los exclusivos efectos de determinar los tipos de sujetos que ocupan la posición subjetiva de la infracción. Pero desde el punto de vista objetivo de la infracción o principio de tipificación, la referencia es a “*las leyes*” y no a la tipificación de la infracción en la LGT. En consecuencia, queda por deslindar si la dicción de a “*las leyes*” debe referirse exclusivamente a leyes tributarias o puede ser cualquier tipo de ley, y por ende, si tendría cabida el art.86.3 LC. No encontramos argumentos para rebatir la posibilidad de que la AC pudiera ser sancionada por inobservancia de la obligación contenida en el art.86.3 LC, tras ser examinados los filtros del principio de especialidad, principio de tipicidad e incluso el principio *ne bis in idem*. *A priori*, el principio de especialidad pudiera dar una posibilidad al incumplimiento de una conducta infractora tipificada en una norma que no sea tributaria. Este principio de especialidad debe aplicarse de forma debida y sólo entrará en juego en situación de conflicto de normas. Hemos de recordar que la Disposición Adicional 8ª LGT, establece la aplicabilidad de la LC en caso de conflicto con la LGT y, por tanto, se desvanece cualquier argumento basado en el principio de especialidad en el presente caso.

Respecto al principio de tipicidad, se requiere, en palabras del TS, “*la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor*”¹⁴⁵. Esta norma, en una primera aproximación, pudiera pensarse que es el art.86.3 LC, donde queda perfectamente delimitado el hecho u obligación que deja de cumplir el sujeto infractor, en este caso la AC.

Por último, respecto del principio *ne bis in idem*, podría argumentarse que, si se sanciona a la concursada por no presentar las autoliquidaciones, o por presentar las mismas de forma incorrecta o falseada, y posteriormente se sanciona por los mismos conceptos a la AC en virtud del art.86.3 LC, estaríamos sancionando dos veces por los mismos hechos. Pero en modo alguno supone una quiebra del principio del derecho sancionador *ne bis in idem*, porque como recuerda la importante STC de 30 de enero de 1981 (ECLI:ES:TC:1981:2), para que se aplique dicho principio es necesario que no recaiga duplicidad de sanciones en aquellos supuestos en los que concurre una triple identidad subjetiva, objetiva y causal. Es decir, las sanciones deben recaer en el mismo sujeto, debe ser por los mismos hechos y la fundamentación jurídica para imponer la sanción fuese la misma. Evidentemente, en el caso que nos ocupa, no existe una identidad subjetiva¹⁴⁶, se sancionaría a la concursada, y a la AC, por lo que más allá de la coincidencia de los otros requisitos, solo por esta razón ya puede desestimarse la vulneración del principio. Además de todo ello, debemos analizar la naturaleza del tipo de obligación que se exige a la AC en el art.86.3 LC, y no es una obligación de ingresar, sino una obligación formal, a los efectos de la correcta determinación del crédito público de la AT. Si estamos ante una obligación formal incluso podríamos decir que no existiría ni

¹⁴⁵ STS, Sala 3ª, de 22 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS: 2011:5949).

¹⁴⁶ Debemos aclarar que nos referimos al principio *ne bis in idem* material y no al procedimental.

identidad objetiva ni identidad causal, dado que el concursado cometió una infracción de dejar de ingresar una cantidad resultante de una autoliquidación contenida en el art.191 LGT.

Siguiendo con la argumentación anterior, determinar la existencia de una obligación formal de la AC, nos da la oportunidad de analizar la naturaleza del ilícito. Es precisamente con motivo del análisis de la naturaleza del ilícito cuando podemos encontrar luz para desmontar todas las argumentaciones anteriores. Si ciertamente, la naturaleza de la obligación es formal, y no puede aplicársele el art.191 LGT por imperativo de la LC, ya que no procede el ingreso de una deuda concursal (no olvidemos que hablamos de deudas tributarias anteriores a la declaración del concurso), habrá que encontrar el encaje de la infracción tributaria en el resto del articulado de la LGT. Ello nos lleva de nuevo a retomar el principio de tipicidad contenido en el art.178 LGT. La primera aproximación a dicho principio que acabamos de enunciar no es una visión completa y correcta del mismo, por cuanto la tipicidad no debe predicarse de la norma de cobertura que contiene una obligación que es incumplida, sino del derecho sancionador que incluye una conducta como infracción y a dicha infracción se le aplica una sanción. En consecuencia, si analizamos todos los artículos tipificadores de las infracciones reguladas en el procedimiento sancionador en la LGT, contemplados en el *Capítulo III "Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias"*, arts. 191 a 206 bis, la infracción de naturaleza formal que pudiera acoplársele estaría en el art.198 *"Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico,"*. Pero ya tenemos un supuesto clarísimo de falta de tipicidad por cuanto se exige para el cumplimiento del tipo la no presentación en plazo de la autoliquidación. No se corresponde con lo establecido en el art.86.3 LC, ya que para que exista la obligación para la AC se requiere precisamente que ya haya transcurrido el plazo para la presentación de las autoliquidaciones, puesto que hablamos de

deudas concursales, y por tanto, anteriores a la declaración del concurso de acreedores. Así pues, no cabe otra conclusión que la imposibilidad de sancionar a la AC ante la falta de tipicidad exigida en el art.178 LGT en la regulación de infracciones en la LGT.

c) Efectos temporales de la obligación ex art.86.3 LC

Además, surge otra importante cuestión respecto la delimitación temporal de lo analizado en el art.86.3 LC. La delimitación temporal comienza con la duda de si esta obligación subsidiaria deber exigirse sólo para las obligaciones tributarias anteriores al concurso, o si alcanza también a las obligaciones tributarias a partir de la declaración del concurso. La cuestión temporal que a nuestro juicio alcanza mayor relevancia se refiere a las obligaciones tributarias anteriores, pues no está determinado normativamente si la obligación del art.86.3 LC tiene como límite temporal la prescripción del art.66 LGT o por el contrario tiene como límite temporal el plazo establecido en el art.71 LC para las acciones de reintegración¹⁴⁷.

De la literalidad del apartado 13º del art.33 LC podría derivarse que el ámbito temporal del art.86.3 LC se extiende también, incluso en régimen de intervención de facultades, a los créditos contra la masa a partir de la declaración mediante auto del concurso de acreedores. Sin embargo, rechazamos dicha idea por los argumentos anteriormente expuestos, no solo normativos sino también jurisprudenciales, porque el único obligado a presentar las autoliquidaciones es la concursada.

¹⁴⁷ Establece el art.71.1 LC: “1. Declarado el concurso, serán rescindibles los actos perjudiciales para la masa activa realizados por el deudor dentro de los **dos años anteriores** (la negrita es nuestra) a la fecha de la declaración, aunque no hubiere existido intención fraudulenta.”

Es la cuestión temporal de hasta cuándo alcanza retrospectivamente la obligación que tiene la AC de presentar autoliquidaciones la que ofrece dudas. Sin perjuicio de que adoptemos un pronunciamiento al analizar la responsabilidad del AC debemos apuntar aquí que respecto a esta cuestión estamos en un terreno inexplorado y tan solo podemos apuntar determinadas ideas que podrían encauzar una posible decisión al respecto. Tampoco podemos olvidar la interpretación sistemática del art.86 LC. Está integrado en el Capítulo III de la LC, bajo el título “De la determinación de la masa pasiva”, y dentro de él, en la Sección 2ª “De la comunicación y reconocimiento de créditos”. Por tanto, sólo se refiere a créditos anteriores a la declaración de concurso de acreedores, es decir, créditos concursales.

Como se apuntaba al principio de este epígrafe, esta cuestión parece girar en torno a si es la obligación temporal de la AC del art.86.3 LC de 2 años o de 4 años, si debemos aplicar el art.66 LGT o el art.71 LC de forma analógica. A este respecto debemos añadir que el art.86.3 LC no determina plazo temporal alguno. Además, podríamos pensar en aplicar otro artículo de la LC de forma analógica, el art.6, que se refiere a la documentación a adjuntar a la solicitud de declaración de concurso de acreedores. En dicho artículo, en el apartado 2, número 2º, se hace referencia a adjuntar una memoria de la historia económica y jurídica de los tres últimos años. Este plazo se reitera en el apartado 3 del mismo artículo. Para el caso de que el deudor estuviese obligado a la llevanza de contabilidad, se deben acompañar las cuentas anuales de los tres últimos ejercicios. Por tanto, tenemos un plazo más a tener en cuenta, el de tres años¹⁴⁸. Aunque, ante esta inconcreción temporal, debemos aportar un poco de sentido común al respecto.

¹⁴⁸ El apartado 2 del art. 6 LC establece: "2. A la solicitud se acompañarán los documentos siguientes: 1.º Poder especial para solicitar el concurso. Este documento podrá ser sustituido mediante la realización de apoderamiento apud acta.

Pensemos, en primer lugar, que la exigencia a la AC está dirigida a la determinación de la lista de acreedores, y como dice literalmente el art.86.3 LC *“para la determinación de un crédito de Derecho Público”*. Consecuentemente, lo primero que debemos tener en cuenta es que será ciertamente difícil que nos encontremos con una autoliquidación o declaración sin presentar de tres o cuatro años antes de la declaración del concurso de acreedores, sin que la AT no haya requerido al deudor, o haya realizado una liquidación administrativa ante la carencia de presentación de una declaración o realización de una autoliquidación, y sobre todo si ello compete a la AEAT, dadas las herramientas informáticas que dispone para cruzar datos de los contribuyentes. Otra cuestión diferente será la de los impuestos cedidos a las CCAA (impuesto sobre sucesiones y donaciones, principalmente) o impuestos locales (como el ICIO, que depende en las grandes urbes de una autoliquidación provisional y de otra liquidación definitiva al finalizar las obras), dado que dichas AATT no tienen a su alcance tantos medios informáticos, ni tan potentes, como la AEAT. Pero más allá de lo que pueda ser más frecuente o infrecuente, lo cierto es que, desde un punto de vista teórico, pudiera plantearse la situación de la necesidad de la presentación de una autoliquidación, dentro del plazo del art.66 LGT, y afectando al tercer e incluso al último cuarto año, antes de prescribir el crédito tributario, para poder determinar el crédito tributario en la lista de acreedores.

2.º La memoria expresiva de la historia económica y jurídica del deudor, de la actividad o actividades a que se haya dedicado durante los tres últimos años y de los establecimientos, oficinas y explotaciones de que sea titular, de las causas del estado en que se encuentre y de las valoraciones y propuestas sobre la viabilidad patrimonial.”

Y el apartado 3 del art.6 LC establece. *” 3. Si el deudor estuviera legalmente obligado a llevar contabilidad, acompañará además: 1.º Cuentas anuales y, en su caso, informes de gestión o informes de auditoría correspondientes a los tres últimos ejercicios...”*

En segundo lugar, debemos tener en cuenta que este apartado 3 no estaba en la redacción originaria de la LC. Se añadió por el apartado 59 del artículo único de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, con vigencia a partir de 1 de enero de 2012. Dicha ley supuso, principalmente, una involución tributaria dentro de la LC, cuyo objetivo fue dotar de más garantía y protección al crédito tributario. Fue la respuesta del legislador frente a la pérdida para el erario público que representaba la LC hasta el momento en comparación a la anterior normativa concursal, sobre todo con la primacía de la LC frente a la LGT¹⁴⁹. Y esta garantía o protección prevista, tras la reforma concursal de 2012, no solo es frente al resto de créditos sino incluso frente a la AC. Precisamente es el caso que nos ocupa, donde se establece una obligatoriedad a la AC que, en caso de no cumplirse, pudiera tipificarse como un comportamiento negligente que faculte el presupuesto objetivo de una derivación de responsabilidad tributaria por parte de la AT. Si ello se consigue con esta reforma está por dilucidar, y procede su análisis pormenorizado en el apartado correspondiente tomando posición al respecto. Pero entendemos que la idea de la reforma es dejar esta posibilidad abierta para posibilitar la recuperación del crédito tributario de la AC, aunque lo cierto es que no se configura el incumplimiento de la obligación del art.86.3 LC como un criterio clave para la derivación de la responsabilidad tributaria.

Finalmente, y abonando la última afirmación, debemos analizar los reducidos plazos de los que dispone la AC para realizar lo que puede entenderse como una "auditoría fiscal". Debe constatar las declaraciones y

¹⁴⁹ Curiosamente, en la EM de la Ley 38/2011 nada se dice respecto a la mayor garantía del crédito tributario, limitándose a referirse a una exigua frase para advertir de la introducción de mayores obligaciones y responsabilidad de la AC: *"la ley es consciente de la importancia del papel que desempeñan en este ámbito los administradores concursales y busca una mayor profesionalización, al tiempo que realza sus funciones y su responsabilidad"*.

autoliquidaciones no presentadas y evaluar si ello afecta a la determinación del crédito público, y con ello elaborar el listado de los acreedores. Este razonamiento abogaría por no tener en cuenta, por tanto, el plazo de 4 años de la prescripción tributaria¹⁵⁰, y aplicar el de 2 años previsto en el art.71 LC. Esta postura está sustentada en el corto espacio de tiempo de que goza la AC para elaborar el informe previsto en el art.75 LC, que es el que contiene la lista de acreedores, con su crédito y su calificación. Si estamos en un concurso ordinario el plazo es de 2 meses desde la aceptación de la AC según establece el art.74.1 LC. Pero si estamos en un concurso abreviado, el plazo es de un mes desde la aceptación, tal y como establece el art.191.2 LC. En estos plazos la AC debe confeccionar la lista de acreedores con sus créditos y calificación y, además, debe elaborar, según establece el art.75 LC, un extenso informe sobre situaciones de activo, contabilidad, propuestas de convenio en su caso, valoración de la empresa en su conjunto y las unidades productivas, y finalmente debe realizar un apartado con exposición motivada acerca de la situación patrimonial del deudor. En definitiva, no parece razonable que la AC deba realizar la “auditoría fiscal” en tan corto espacio de tiempo. No podrá advertir razonablemente que en los últimos años no ha cumplido convenientemente el deudor concursado o ha dejado de cumplir con la presentación de declaraciones o autoliquidaciones. Y no podrá subsanarlo, teniendo en cuenta todas las tareas a realizar en los plazos que corresponda, según el concurso sea abreviado u ordinario¹⁵¹.

¹⁵⁰ O cuanto menos, no configurar dicho plazo como obligatorio para determinar la negligencia de la AC en caso de no observarse.

¹⁵¹ Creemos que esta obligación introducida en el art.86.3 LC obedece más a un exceso de celo de los responsables del Ministerio de Hacienda, como reacción a las resoluciones judiciales en contra del crédito tributario, en su afán de dotar de más garantía al crédito tributario, pero con falta de sistemática notoria. Y es que, como hemos visto, la cuestión temporal tiene un difícil encaje y hace que la introducción de la obligación a la AC sea difícilmente justificable como causa de negligencia, y que resulte operativa para una hipotética derivación de la responsabilidad tributaria.

3.1.1.1 Tributos estatales

Analizamos ahora los efectos en los principales tributos estatales cuya competencia corresponde a la AEAT. Vamos a referirnos a las autoliquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF (Modelo 100)¹⁵², las autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, IS (modelo 200) y las autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA (principalmente el modelo 303, y los restantes modelos 308, 309, 322, 341 y 353). Respecto de las autoliquidaciones del resto de tributos (Impuestos Especiales, de matriculación, medioambientales, tasas y en algunos supuestos que procede la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y impuesto sobre sucesiones y donaciones) no van a analizarse, por la escasa transcendencia a nivel general para los supuestos de empresas concursadas que se han producido en la práctica hasta ahora. Sí se analizará la autoliquidación de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social, la conocida como tasa judicial (modelo 696) por las especialidades que va a tener en el procedimiento concursal.

A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Por lo que respecta al IRPF, habrá efectos en esta autoliquidación anual (modelo 100) únicamente en caso de concursos de acreedores de personas físicas. Afecta a quién corresponde cumplir la obligación para su presentación en función de si en el procedimiento del concurso de acreedores

¹⁵² Los modelos de autoliquidaciones referidos que deben utilizarse por los contribuyentes pueden consultarse en la sede electrónica de la AEAT: (https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/Inicio/Procedimientos_y_Servicios/Impuestos_y_Tasas/Impuestos_y_Tasas.shtml).

está decretada la intervención o la suspensión de facultades de administración y disposición patrimonial. Pero lo que le va realmente a diferenciar de otros impuestos, es su momento del devengo. Según el art.12 de la Ley 35/ 2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), con carácter general será el devengo se produce el 31 de diciembre de cada año. Debido a que se sitúa el devengo el último día del año no se van a producir efectos en el crédito derivado de esta autoliquidación. Debe tenerse en cuenta que el TS dejó bastante claro en varias sentencias que a los efectos de la prelación de créditos no debe atenderse al momento de la exigencia del pago o periodo voluntario de pago, sino al momento de su devengo¹⁵³. En consecuencia, si el devengo del IRPF se produjo antes de la declaración concursal será crédito concursal, se haya presentado o no la autoliquidación anual correspondiente. Lo mismo cabría interpretar en aquellos supuestos en los que la ley permite realizar en ejercicios posteriores autoliquidaciones complementarias (por ejemplo, por el cobro de atrasos en ejercicios posteriores). Aunque estas autoliquidaciones fueran realizadas por la AC por estar en fase de liquidación concursal, debe atenderse al momento de devengo de las rentas, y por ende, su calificación será concursal y no crédito contra la masa. Ello resulta de importancia porque las deudas concursales (aunque en el caso del crédito tributario gozará de ciertos privilegios como vimos al analizar la calificación del crédito tributario) no deben pagarse por la AC hasta que no se haya abonado totalmente los créditos contra la masa.

Dicho lo anterior, también hemos de advertir que determinados rendimientos deben imputarse temporalmente aplicando las reglas especiales contenidas en el art.14 LIRPF. Esto conllevaría, en algunos casos, a la calificación de la cuota tributaria como crédito contra la masa (como por

¹⁵³ Recuérdese, entre otras, la STS de 22 de julio de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:4084).

ejemplo las ayudas públicas que se imputan en el momento del cobro y no en el de su concesión, criterio de caja que prevalece sobre el del devengo).

No finalizan aquí los efectos del art.14 LIRPF. Muy al contrario, ya que en su apartado 2 letra k)¹⁵⁴ se contiene una norma especialísima por los efectos del procedimiento concursal. Fue añadida dicha letra por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre, y que puede afectar a cualquier persona física que tenga una pérdida por un crédito vencido y no cobrado cuando el deudor está en proceso concursal. Se trata de una regla de imputación temporal referida a cuándo consignar las pérdidas originadas. De manera que en la norma se plantean varias supuestos o posibilidades que determinarán el ejercicio en el que debe imputarse la pérdida.

Una primera posibilidad es la existencia de acuerdos de refinanciación judicialmente homologables o acuerdos extrajudiciales de pago, cuando adquiera eficacia la quita establecida. Por tanto, dado que no se fija una fecha

¹⁵⁴ El art.14 LIRPF apartado 2 letra k establece: “Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro”.

concreta, habrá que ver la casuística para analizar a qué periodo o ejercicio debe imputarse, examinando principalmente estos acuerdos para advertir cuándo la quita es efectiva y adquiere eficacia.

Una segunda posibilidad, supone una mayor certeza temporal de la imputación, ya que se refiere a la pérdida por una quita en un convenio de acreedores. Si bien la referencia en la LIRPF sigue siendo la misma que en el apartado anterior, cuando “*adquiera eficacia*”, no obstante, existe una mayor certeza, por cuanto el convenio debe aprobarse mediante sentencia. Efectivamente, el art.133.1 LC es muy claro al respecto, estableciendo que “*el convenio adquirirá eficacia desde la fecha de la sentencia que lo apruebe*”, aunque puede retrasarse dicha eficacia al momento de la firmeza si así lo dispone el juez en su sentencia. De cualquier manera, tenemos una sentencia que dirá de forma indubitada cuándo adquiere eficacia el convenio.

Una tercera posibilidad es que se produzca la conclusión del concurso sin que se haya podido cobrar el crédito. En ese caso se imputará la pérdida al ejercicio en el que produzca el auto de conclusión del concurso¹⁵⁵. Aunque existen excepciones previstas en el art.14 LIRPF remitiéndose a unos supuestos del art.176 LC, y dichas excepciones están plenamente justificadas. En primer lugar, hay que observar el apartado 1º del art.176 LC, que contempla la revocación por la Audiencia Provincial el auto de declaración de concurso, mediante auto firme. Es obvio que si finalmente no hay declaración concursal no puede aplicarse esta norma especialísima del art.14.2.k LIRPF. Podrán aplicarse otros preceptos, pero este ya no por quedar fuera de su ámbito objetivo. En segundo lugar, debe tenerse en cuenta el apartado 4º del art.176 LC, que también es un supuesto que quedará fuera del ámbito objetivo

¹⁵⁵ El auto aparece como forma habitual de conclusión del concurso salvo supuestos excepcionales. *Vide* arts.176.2, 176 bis 1., y 177 LC.

del apartado k, por cuanto se refiere al caso en que se paguen o consignen todas las deudas, lo que supone la desaparición de la pérdida. Esta circunstancia es difícil que se pueda dar, aunque en ocasiones ocurre con las mercantiles, sobre todo cuando un tercero compra la mercantil concursada y consigna todas las deudas para conseguir la conclusión del concurso. Y respecto a la tercera excepción, el apartado 5º, es un supuesto más extraño todavía, que podría darse con pocos acreedores y con ciertos vínculos (no que sean personas especialmente vinculadas en términos de la LC). Es el caso en el que los acreedores desistan o renuncian en su totalidad a los créditos reconocidos después de la fase común. Obviamente estamos ante una donación, un acto de liberalidad por parte del titular del crédito y por ello no puede beneficiarse de imputar una pérdida.

Una última cuestión que debe abordarse respecto a dicha norma es la aplicabilidad es extensible a los empresarios y profesionales. La norma no distingue y siguiendo el principio general del derecho, no debemos distinguir. A ello se añade que para la DGT no hay inconveniente en que se aplique a empresarios. Así se manifestó en una reciente Consulta Vinculante V1952-18, de 2 de julio de 2018 en el que se reconoce la posibilidad de aplicar la pérdida contemplada en el art.14.2.k LIRPF a un empresario.

Debemos distinguir este supuesto contemplado en el art.14.2.k LIRPF de las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de la posible insolvencia de los deudores que es gasto deducible, y que se contempla en el art.13.1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)¹⁵⁶. Este artículo 13.1 LIS resulta aplicable en el IRPF en la

¹⁵⁶ El art.13.1 LIS establece: *“Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

determinación del rendimiento de las actividades económicas (ya sea EDN o EDS), en virtud de lo estableciendo en el art.28 LIRPF. En este último artículo se establece que para la determinación del rendimiento deben seguirse las reglas contenidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento (Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, RIS). En dicha norma de la LIS se contemplan insolvencias que contienen también la derivada de un deudor declarado en concurso de acreedores. Como decimos, son supuestos diferentes. El precepto de la LIRPF se refiere a su imputación en pérdidas y ganancias patrimoniales, mientras que el precepto de la LIS regula el gasto deducible en el rendimiento de la actividad. La referencia a pérdidas que se establece en la LIS no es más que un traslado de la terminología contable para la determinación de la cuenta de pérdidas y ganancias. No hay más que ver que, en la declaración-liquidación del IRPF, existe una casilla específica para consignar estas “pérdidas” dentro de los gastos deducibles del rendimiento de actividades económicas por el método de estimación directa.

En toda la casuística analizada, si el concursado es una persona física, surge la cuestión del efecto contrario del cómputo de la pérdida en el IRPF para el acreedor. Es decir, que la posibilidad de imputar una pérdida para el concursado persona física podría ser una ganancia para el deudor concursado persona física. La respuesta merece distinguir si el concursado es empresario o profesional o si no lo es. En el primer caso, deberá tributar en el IRPF por rendimientos de actividades económicas, y habría de deslindar a su vez si lo realiza por el régimen de estimación directa simplificada (EDS) o por el

-
- a) *Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.*
b) *Que el deudor esté declarado en situación de concurso.*
c) *Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.*
d) *Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.”*

régimen de estimación directa normal (EDN). Pero, en cualquier caso, y como consideración previa, la persona física seguirá las normas contables con los ajustes previsto en la LIS e IRPF. Y ello sin perjuicio de las normas especiales contenidas en la LIRPF. Es decir, implica imputar como beneficio contable las quitas conseguidas en un acuerdo o en un convenio, e incluso en los supuestos del beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho previsto en el art.178 bis LC.

A las personas físicas que tributen en EDN, el art.68.2¹⁵⁷ del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) les impone la obligación de llevanza de contabilidad, para el supuesto en que realicen actividades empresariales. En consecuencia, deberán seguir las reglas establecidas en la LIS. Según el art. 11 LIS los ingresos y gastos se imputarán arreglo al principio de devengo y conforme a la normativa contable con las correcciones establecidas en la propia ley. Esta normativa contable es la recogida en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) y el Real Decreto 1515/2007 de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (PGC Pyme) que, con algunas correcciones para simplificar obligaciones contables, se basa en el PGC. De dicha normativa no resulta claro qué debe hacerse en los supuestos de quita de deuda para el deudor. Tenemos que acudir al órgano oficial interpretador del PGC que es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para tener un criterio contable. Al respecto encontramos la consulta nº 6 del Boletín Oficial del ICAC

¹⁵⁷ Establece el art.68.2 RIRPF: “Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio”.

(BOICAC) 102/Junio 2015, que establece la contabilización en el ejercicio de aprobación del convenio, dando de baja el pasivo anterior y dando de alta el nuevo pasivo (con la quita) yendo la diferencia de la quita como beneficio a la cuenta de pérdidas y ganancia. Es decir, la deuda que no se pagara es un beneficio para el deudor. Y lo mismo sería predicable de cualquier acuerdo extrajudicial de refinanciación al amparo de la LC. Este era el criterio tributario también para la DGT, que en una Consulta Vinculante V-2593-12, de 28 de diciembre de 2012 así lo afirmó. No obstante, con la actual LIS se introdujo una novedad para evitar que el impuesto sobre el beneficio que derivara de la quita impidiera el cumplimiento del convenio. Nos referimos al art.11.13 LIS que establece una norma para el diferimiento del beneficio contable en el impuesto sobre sociedades en función de si el beneficio por la quita es o no superior a los gastos financieros de la deuda no condonada¹⁵⁸. Pero, en definitiva, vemos que en estos casos tenemos una reacción tributaria de sentido contrario a la pérdida que resultaría deducible para el acreedor si se reúnen los requisitos de la LIRPF, que resultaría aplicable al empresario o profesional que tribute en EDN.

Cuando el empresario o profesional tribute en EDNS nos encontramos con el problema de que no hay contabilidad sino libros de ingresos y gastos, y en consecuencia surge la duda de si es aplicable el mismo criterio anterior. No parece que sea factible su aplicación en el rendimiento de la actividad

¹⁵⁸ Establece el art.11.13 LIS: "*El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.*

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda".

económica por cuanto el art.11.13 LIS se está refiriendo a una corrección temporal del criterio contable. Si no hay contabilidad dudamos de su aplicabilidad. Además, debe tenerse en cuenta que no hay en los rendimientos de actividades económicas, regulación alguna que se refiera a esta imputación de beneficio. Cabría pensar, tal vez, que puesto que el art.14.2.k LIRPF está refiriéndose a una pérdida patrimonial, el tratamiento para el deudor debiera ser el de una ganancia patrimonial. Pero, no encontramos en la regulación de las ganancias y pérdidas patrimoniales ni en la LIRPF ni el RIRPF, ninguna referencia a la imputación de una ganancia por la quita de la deuda, y tampoco conocemos criterio administrativo al respecto de la DGT. Sin duda estamos ante una laguna o vacío legal, que no sabríamos decir si es intencionado o no, por la falta de referencias al respecto. Pero sí diremos que resulta sorprendente que se permita la deducción de la pérdida al acreedor persona física y no se impute el beneficio de la quita como ganancia patrimonial a la persona física, aunque fuera un tratamiento diferido como el que articula la LIS. En cualquier caso, la falta de regulación al respecto y criterio interpretativo impide a nuestro juicio, que pueda interpretarse por la AEAT que deba integrarse el beneficio de la quita obtenida en el rendimiento de la actividad o como ganancia patrimonial.

B) Impuesto sobre Sociedades

En realidad, ya se ha hecho referencia al efecto en el Impuesto sobre Sociedades en la medida que resulta de aplicación la LIS a los supuestos de rendimientos de actividades económicas en el IRP, en especial a los supuestos de tributación en EDN, que son casos idénticos a los contemplados para los rendimientos de personas jurídicas. En este impuesto no existen efectos especiales por la declaración mediante auto del concurso de acreedores, de igual forma que hemos comentado en el IRPF. Los principales

efectos se manifiestan con la posibilidad de deducir como pérdida la posible insolvencia de un deudor declarado en concurso (art.13.1 LIS) y se produce con las quitas en los convenios aprobados judicialmente.

Respecto al primer efecto, hay que decir que el tratamiento contable establecido en el PGC difiere del previsto en el art.13.1 LIS, siendo más generosa la norma tributaria respecto a la deducibilidad que la normativa contable. Aplicando lo establecido en el art.10.3 LIS, se parte del resultado determinado contablemente, para posteriormente ser corregido por la propia LIS con los preceptos específicos que modulan el resultado contable hasta la obtención de la base imponible del impuesto. Así la cosas, hemos de referirnos al diferente tratamiento del gasto por insolvencia causada por un procedimiento concursal. La normativa contable requiere la aplicación del criterio de prudencia, y de un análisis de razonabilidad tanto de la firmeza en la pérdida como en cuanto a su valoración. Podemos ver, en este sentido, el criterio del máximo órgano interpretativo de la contabilidad, el ICAC, que en la Consulta de contabilidad núm. 12 del BOICAC núm. 96 de diciembre de 2013, hace referencia a estos análisis de razonabilidad, de la firmeza en la insolvencia y de su cuantificación como pérdida. Sin embargo, el tratamiento de la deducibilidad del gasto en la LIS, cuando la insolvencia proviene de una declaración de concurso de acreedores, no requiere tributariamente ningún análisis, sino basta constatar un hecho cierto: la existencia del auto de declaración de concurso de acreedores. Ello resulta patente en la Consulta Vinculante V0295-19 DGT, de 13 de febrero de 2019. En resumen, permite anticipar el gasto deducible tributariamente a la deducibilidad contable. Ni que decir tiene que esta deducibilidad deberá ajustarse en sentido contrario en la medida en que se obtenga el cobro total o parcial del crédito en el seno del procedimiento concursal.

CAPÍTULO II.- PRINCIPALES EFECTOS DEL PROCESO CONCURSAL
EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (I): PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

Ya hemos visto que según el PGC debe imputarse el beneficio que supone una quita de una deuda (o del conjunto de deudas sobre las que haya quitas) en el mismo ejercicio en el que aprueba judicialmente el convenio. Sin embargo, hay un diferimiento temporal en el Impuesto sobre Sociedades regulado en el art.11.13 LIS en función del parámetro de los gastos financieros que puede dar lugar a, al menos, dos situaciones diferentes, según la quita sea inferior a los gastos financieros o superior.

Una primera situación que puede darse es cuando los gastos financieros son mayores que la quita que se obtiene en el convenio: se

aprueba un convenio en el que se adeuda 1.500.000,00 euros, siendo la quita de 150.000 euros, y aprobándose un interés del 5% nominal, pagándose 1.200.000 euros pendientes en 4 años en cuotas constantes de 300.000 euros pagándose el quinto año el restante. El cuadro resultante y las imputaciones temporales resultantes en el Impuesto sobre Sociedades serían

Año o plazo de pago	Cuota	Pago interés	Amortizac.l principal	Amortizac .acum. del principal	Capital pendiente	Quita	Ingreso Contable	Ingreso en Impuesto sobre Sociedades	Ajuste Extracontable
0					1.200.000,00	150.000,00			
1	300.000,00	60.000,00	240.000,00	240.000,00	960.000,00		150.000,00	60.000,00	-90.000,00
2	300.000,00	48.000,00	252.000,00	492.000,00	708.000,00			48.000,00	48.000,00
3	300.000,00	35.400,00	264.600,00	756.600,00	443.400,00			35.400,00	35.400,00
4	300.000,00	22.170,00	277.830,00	1.034.430,00	165.570,00			6.600,00	6.600,00
5	173.848,50	8.278,50	165.570,00	1.200.000,00	0,00				
Total	1.373.848,50	173.848,50	1.200.000,00			0,00	150.000,00	150.000,00	0,00

los siguientes

CAPÍTULO II.- PRINCIPALES EFECTOS DEL PROCESO CONCURSAL
EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (I): PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

La segunda situación que puede darse es cuando el importe de la quita que debe consignarse como ingreso es superior a los gastos financieros. Supongamos el mismo supuesto anterior, pero en el que el interés fijado sea del 3%. En este caso se difiere más el impuesto por no tener tanto gasto financiero

Año o plazo de pago	Cuota	Pago de intereses	Amortizac. principal	Amortizac. acumulada del principal	Capital pendiente	Quita	Ingreso Contable	Ingreso en Impuesto sobre Sociedades	Ajuste Extracontable
0					1.200.000,00	150.000,0			
1	300.000,00	36.000,00	264.000,00	264.000,00	936.000,00		150.000,0	54.884,66	-95.115,34
2	300.000,00	28.080,00	271.920,00	535.920,00	664.080,00			42.810,04	42.810,04
3	300.000,00	19.922,40	280.077,60	815.997,60	384.002,40			30.373,17	30.373,17
4	300.000,00	11.520,07	288.479,93	1.104.477,53	95.522,47			17.563,20	17.563,20
5	98.388,15	2.865,67	95.522,47	1.200.000,00	0,00			4.368,93	4.368,93
TOTAL	1.298.388,15	98.388,15	1.200.000,00			0,00	150.000,0	150.000,00	0,00

C) Impuesto sobre el Valor Añadido

Este impuesto, con diferencia, es el que más efectos y controversia ha generado respecto al contenido de las autoliquidaciones, ya sean mensuales o trimestrales.

Principalmente dos son los efectos que se producen en las autoliquidaciones de IVA. El primero es el causado por la declaración mediante auto del concurso de acreedores. El segundo es la posibilidad para los acreedores de recuperar la cuota del IVA repercutido para los acreedores.

Respecto al primero, el causado por la declaración mediante auto del concurso de acreedores, fue especialmente controvertido desde la entrada en vigor de la LC. Crearon mucha litigiosidad las tesis mantenidas por la AEAT respecto a exigir como crédito contra la masa la totalidad del crédito resultante de la autoliquidación, cuando la autoliquidación trimestral o mensual debía presentarse posteriormente al auto de declaración del concurso de acreedores. Sin embargo, como dijimos anteriormente, el TS en su sentencia de la Sala 1ª (Sala de lo Civil) de 1 de septiembre de 2009 (ECLI: ES:TS:2009:5385) zanjó la cuestión afirmando que no debe argumentarse la falta de previsión legal para fragmentar la autoliquidación del IVA cuando ello va en contra del criterio del devengo de la operación realizada con anterioridad al auto de declaración del concurso de acreedores. En todo caso hay que tener en cuenta que la disposición adicional octava de la LGT supedita lo dispuesto en la LGT a lo que se disponga en la LC, afirmando el TS en dicha sentencia que *"el nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT"*. Y ello es con independencia de lo que pueda prever cada ley sustantiva o normativa de desarrollo, como la LIVA o el RIVA en este caso, respecto al momento

posterior al devengo en el que se debe exigir la presentación de la autoliquidación, y en su caso el pago de la cuota a ingresar¹⁵⁹. El TS en esta sentencia sugiere la confección de dos autoliquidaciones, una primera con las operaciones devengadas desde el inicio del periodo a declarar y hasta la declaración del concurso, y una segunda desde la declaración del concurso hasta el final del periodo que se debe declarar (ya sea mensual o trimestral)¹⁶⁰.

En el RIVA donde, finalmente, se va a reflejar este primer efecto. Pero no será hasta la modificación del mismo por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modificarán los apartados 4 a 8 del art.71 y se añade el

¹⁵⁹ Tiene especial relevancia a este respecto lo establecido en la letra g) del Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 1-9-2009: " *Los obstáculos que opone la AEAT (cifrados en la falta de previsión de la posibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y en la importancia de la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones esencial en este impuesto) no son suficientes para alterar la conclusión obtenida. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, como expresa la sentencia recurrida EDJ 2006/316627. La falta de una norma específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.2.10 LCon EDL 2003/29207. La DA octava LGT EDL 2003/149899 establece que, en materia de "Procedimientos concursales", "lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento"*".

¹⁶⁰ En este sentido ya se pronunció MARTÍN QUERALT, JUAN; "La participación de Hacienda en los concursos: entre la reducción de privilegios y la exigencia de respecto al principio de la par condicio creditorum", Tribuna Fiscal , nº 230, 2009, pág.7.

apartado 9¹⁶¹. Es el apartado 5 del art.71 RIVA¹⁶² el que recoja como novedad estas dos autoliquidaciones (o declaraciones-liquidaciones) que sugería el TS. De manera que, declarado un concurso de acreedores, si el auto se produjera en una fecha que estuviese en medio de un periodo (mensual o trimestral) del IVA, procederá realizar dos autoliquidaciones. En una de ellas, la fracción temporal a autoliquidar será desde el inicio del periodo hasta el inmediato día anterior de la fecha del auto. En la otra, la fracción temporal comprenderá desde la fecha del auto hasta la fecha del fin del periodo.

En relación con el precepto analizado que recoge este primer efecto, debe realizarse una precisión, que si bien pudiera parecer superflua, en realidad es muy conveniente. Nos referimos a cuando exista un saldo a favor del sujeto pasivo, que la operativa del impuesto permite compensar en el periodo siguiente (salvo que sea el último periodo del año en el que a través de la declaración anual puede seguir compensando o solicitar la devolución de

¹⁶¹ En el art.1.25 Del Real Decreto 8282/2013, de 25 de octubre se contienen estas modificaciones.

¹⁶² Establece el citado precepto: “En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos declaraciones- liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

En este caso, cuando la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso arroje un saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo podrá compensarse en la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a dicha declaración.

En caso de que el sujeto pasivo no opte por la compensación prevista en el párrafo anterior, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución. En caso de que el sujeto pasivo opte por la indicada compensación, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a la declaración del concurso, una vez practicada la compensación mencionada, estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución”.

dicho importe). La precisión de que podrá compensarse, como decimos, no es superflua, sino que se viene a remarcar por la propia operativa del impuesto frente a la prohibición de compensación establecida en el art.58 LC. No obstante, podría entenderse que esta prohibición de compensación, una vez declarado el concurso que se establece en el art.58 LC, pudiera afectar a lo establecido en el art.71.5 RIVA, pero no creemos que ello sea así por distintos motivos. En primer lugar, la norma concursal está prevista para evitar compensaciones de deudas del concursado con créditos de un tercero (acreedor/deudor), de manera que al tercero se compensa lo que se le debe con la intención de pagar menos o no pagar lo que adeuda al concursado. Si ello fuera así, no solo se conculcaría el principio concursal de la *par conditio creditorum*, en perjuicio de los demás acreedores, sino que ello perjudicaría a la masa activa del concurso, que dejaría de cobrar un crédito. En segundo lugar, porque el caso es totalmente al contrario del que acabamos de analizar. Lo que se produce es un saldo a favor del concursado que, con la operativa del impuesto, permite “cobrarlo” de forma inmediata en la siguiente autoliquidación, ya autoliquidación realizada en periodo concursal, en el supuesto de que arrojase un saldo a favor de la Hacienda Pública. Y si no fuera este el caso, se podría compensar más adelante (dentro del periodo de prescripción) cuando surgiera un saldo a favor de la AEAT¹⁶³. Por tanto, la propia mecánica del impuesto no cuadra con la mecánica de la compensación, y por otro lado, surge un beneficio para la masa, muy al contrario de los supuestos ordinarios de compensación que derivan en un perjuicio para la masa.

¹⁶³ Ello será seguramente así en la fase de liquidación, cuando se realiza la venta de bienes repercutiendo el IVA correspondiente, y no existiendo normalmente mucho IVA soportado para compensar. Será el momento en el que se pueda compensar ese IVA a favor de la concursada que no pudo compensarse anteriormente si existió inactividad económica.

A pesar de que el TS ya sugirió en su sentencia de 5 de febrero de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:590) la posibilidad de dos autoliquidaciones en el caso estudiado, a partir de dicha sentencia tuvieron lugar a algunas interpretaciones interesadas. El supuesto que se planteaba era realizar las dos autoliquidaciones, como apuntaba el TS, pero si bien el criterio del IVA repercutido a consignar en la autoliquidación era en su momento del devengo, no ocurría lo mismo con el IVA soportado. Se argumentaba que la regulación contenida en el art.99.Tres LIVA facultaba al sujeto pasivo concursado a deducir las cuotas soportadas, no necesariamente en la misma autoliquidación que comprendía el inicio del periodo hasta la fecha del auto de declaración del concurso, sino dentro de los cuatro años siguientes. El resultado de esta interpretación era que se perjudicaba ostensiblemente el crédito tributario con la “manipulación” de IVA soportado. No podemos advertir la problemática si no analizamos cuantitativamente la magnitud de la pérdida recaudatoria. Veamos un ejemplo para advertirlo:

Una sociedad que debe realizar autoliquidaciones trimestrales de IVA tiene las siguientes operaciones en el ejercicio de su actividad ordinaria:

- 1-7-2019 Factura a un cliente 20.000,00 euros más el 21% de IVA (4.200,00 euros).
- 2-7-2019 Recibe una factura de 10.500,00 euros más el 21% de IVA (2.205,00 euros) de un proveedor.
- 30-7-2019 Recibe una factura de 2.000,00 euros más el 21% de IVA (420,00 euros) de un proveedor de servicios.
- 3-8-2019 Factura a un cliente 30.000,00 más el 21% de IVA (6.300,00 euros).
- 1-9-2019 Recibe una factura de 15.000,00 euros más el 21% de IVA (3.150,00 euros) de un proveedor.

CAPÍTULO II.- PRINCIPALES EFECTOS DEL PROCESO CONCURSAL
EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (I): PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

- 15-9-2019 Factura a un cliente 25.000,00 más el 21% de IVA (5.250,00 euros).
- 28-9-2019 Recibe una factura de 3.000,00 euros más el 21% de IVA (630,00 euros) de un proveedor de servicios.

Esta sociedad solicitó la declaración de concurso de acreedores y finalmente fue declarada en concurso de acreedores mediante auto el 5 de septiembre de 2019. Se procede a realizar las autoliquidaciones con la interpretación citada.

Autoliquidación del 2º Trimestre de IVA desde 1-7-2019 hasta 4-9-2019

IVA REPERCUTIDO	B.I.	Cuota
Ventas		
01-07-19	20.000,00	4.200,00
03-08-19	30.000,00	6.300,00
Total IVA Repercutido		10.500,00
IVA SOPORTADO		
		-
RESULTADO A INGRESAR		10.500,00

En consecuencia, se reconocerá un crédito concursal de 10.500,00 euros a la AEAT (con el reconocimiento del 50% con privilegio general del

CAPÍTULO II.- PRINCIPALES EFECTOS DEL PROCESO CONCURSAL
EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (I): PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

art.91.4º LC) y que de momento no cobraría y se vería en el futuro la expectativa de crédito.

Autoliquidación del 2º Trimestre de IVA desde 5-9-2019 hasta 30-9-2019

IVA REPERCUTIDO	B.I.	Cuota
Ventas		
15-09-19	25.000,00	5.250,00
Total IVA Repercutido		5.250,00
IVA SOPORTADO		
Compras y servicios		
02-07-19	10.500,00	2.205,00
30-07-19	2.000,00	420,00
03-08-19	30.000,00	6.300,00
01-09-19	15.000,00	3.150,00
28-09-19	3.000,00	630,00
Total IVA Soportado		12.705,00
RESULTADO A COMPENSAR SIGUIENTE PERIODO		-7.455,00

Como se puede observar, manipulando el IVA soportado, basándose en una hipotética deducibilidad en un momento posterior y antes de la prescripción, obtiene el concursado un importe de IVA a compensar en la siguiente autoliquidación. Lo cierto es que, la ley hasta dicho momento lo permitía. Otra cosa es que no resultara muy acorde a las circunstancias del concurso, a los principios de la LC y al perjuicio al crédito público.

Estando pendiente de resolución un recurso de casación ante el TS, interpuesto en 2011, se procedió en 2012 a poner coto a esta manipulación a través de la reforma de la LIVA de la Ley 7/2012, de 29 de octubre¹⁶⁴, en la que se modifica el contenido el art.99.Tres LIVA¹⁶⁵. Por tanto, a partir del 31 de octubre de 2012 (fecha de entrada en vigor ya que se publicó en el BOE el 30 de octubre de 2012) el IVA soportado se debe imputar en la fecha en que se hubiera producido el devengo, aunque la Ley habla en la fecha que se hubiera soportado. El matiz está en el desfase temporal que puede existir entre devengo de la operación y la obligación de emitir la factura según se establece en el art.11 Reglamento que regula las obligaciones de facturación,

¹⁶⁴ Modificación realizada a través del artículo 5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

¹⁶⁵ Establece dicho apartado Tres:” El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado. Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas”.

aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el¹⁶⁶ que podría llevar a recibir la factura más tarde de su fecha de devengo. Por ello, es razonable que la norma se refiera a cuándo se haya soportado el IVA, que debe ser sinónimo de cuándo se haya emitido la factura, aunque entendemos que ello puede ser matizable y opinable, en la medida que si no se ha recibido la factura del proveedor no puede consignarse la misma en el periodo correcto en virtud del art.99.Tres LIVA.

Una vez producida la reforma de 2012, el ejemplo visto, con arreglo a una posible interpretación anterior a la reforma, ya no es posible bajo ningún punto de vista, por lo que las autoliquidaciones debieran presentarse con estos datos:

¹⁶⁶ El art.11.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación dispone: *“Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación. No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.”*

CAPÍTULO II.- PRINCIPALES EFECTOS DEL PROCESO CONCURSAL
EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (I): PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

Autoliquidación del 2º Trimestre de IVA desde 1-7-2019 hasta 4-9-2019

IVA REPERCUTIDO	B.I.	Cuota
Ventas		
01-07-19	20.000,00	4.200,00
03-08-19	30.000,00	6.300,00
Total IVA Repercutido		10.500,00
IVA SOPORTADO		
Compras y servicios		
02-07-19	10.500,00	2.205,00
30-07-19	2.000,00	420,00
03-08-19	30.000,00	6.300,00
01-09-19	15.000,00	3.150,00
Total IVA Soportado		12.075,00
RESULTADO A COMPENSAR SIGUIENTE PERIODO		-1.575,00

Autoliquidación del 2º Trimestre de IVA desde 5-9-2019 hasta 30-9-2019

IVA REPERCUTIDO	B.I.	Cuota
Ventas		
15-09-19	25.000,00	5.250,00
Total IVA Repercutido		5.250,00
IVA SOPORTADO		
Compras y servicios		
28-09-19	3.000,00	630,00
Total IVA Soportado		630,00
RESULTADO PENDIENTE COMP.		4.620,00
A COMPENSAR PER.ANTERIOR		-1.575,00
RESULTADO A INGRESAR		3.045,00

Puede observarse que la situación del crédito tributario por concepto de IVA cambia ostensiblemente. Pasa de adeudarse a la AEAT 10.000,00 euros en la primera parte del periodo, a no adeudarse nada y existir una cantidad a compensar en el siguiente periodo. En la segunda parte del periodo se pasa de una cantidad a compensar a un crédito contra la masa de 3.045,00 euros, con mejores expectativas de cobro. Con la reforma se protege el crédito tributario ante abusos, y se consigue una mejor prelación del crédito tributario.

Aunque no hubiera existido la reforma, el TS finalmente resolvió el recurso de casación planteado en 2011, en el mismo sentido que la reforma realizada. Efectivamente, la STS Sala 1ª de 22 de julio de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:4084), justifica que la deducción del IVA surgido antes del concurso de acreedores, a pesar de la redacción del antiguo art.99.Tres LIVA (que era el aplicable al supuesto enjuiciado), debe realizarse sobre el IVA repercutido en el mismo periodo anterior al concurso de acreedores¹⁶⁷ .

¹⁶⁷ En su Fundamento de Derecho 9 y 10 se dice: "9. En puridad, y así se desprende del apartado 1 del art. 99 LIVA, la deducción global del montante total de las cuotas deducibles soportadas en un determinado periodo debería realizarse sobre las cuotas del IVA devengadas durante el mismo periodo de liquidación. La regla del apartado 3 del art. 99 LIVA, que permite al sujeto pasivo aplicar la deducción del IVA soportado en las liquidaciones posteriores, y siempre dentro de un plazo máximo de cuatro años, sin que sea necesario retrotraer los efectos de la deducción al periodo en que se soportó el IVA que se pretende deducir, no deja de ser una solución práctica que facilita las liquidaciones sin necesidad de realizar continuas rectificaciones de las anteriores.

Pero cuando se da una situación de concurso del sujeto pasivo, el momento en que se lleva a cabo la deducción del IVA soportado con anterioridad a la declaración de concurso, o incluso en el mismo trimestre de la declaración, tiene gran relevancia, pues puede determinar que se aplique a créditos concursales o contra la masa. Por eso, en atención a la naturaleza del IVA y, en concreto, a que la deducción del IVA soportado del IVA repercutido por el sujeto pasivo es el mecanismo legalmente establecido para la determinación de la cuota tributaria de este impuesto, nos parece que participa de la misma lógica de la jurisprudencia antes invocada, concluir que, al margen del momento en que se haga valer la deducción del IVA soportado, en cualquier caso, el que surgió con anterioridad a la declaración de concurso debe deducirse con cargo al IVA devengado en aquel mismo periodo de liquidación, sin perjuicio de que si sobrara, pueda aplicarse a la deducción del IVA devengado en los siguientes periodos de liquidación.

10. Esta interpretación jurisprudencial de la normativa aplicable al caso, al tiempo en que se realizó la liquidación, es además conforme con la modificación introducida en el apartado tercero del art. 99 LIVA, por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que en el segundo párrafo añade: "(s) in embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado ". Y el párrafo tercero regula la eventualidad de que no se hubieran incluido las cuotas soportables deducibles en aquella declaración-liquidación, y se pretendiera hacer con posterioridad, dentro de los cuatro años, en ese caso " la administración concursal podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas "".

Tenemos que analizar el tercer párrafo introducido con la reforma 2012 en el art.99. Tres LIVA. Esta reforma se realizó en perfecta coordinación con la reforma de 2011 operada en la LC ya apuntada en líneas anteriores. En concreto, nos referíamos a la obligación que tiene la AC ración Concursal de suplir la falta de presentación de autoliquidaciones en un momento anterior al concurso de acreedores *ex art.86.3 LC*. Ya comentábamos que, según nuestra interpretación del anterior artículo, esta obligación debe serlo tanto de las autoliquidaciones no presentadas como de las presentadas incorrectamente para corregir las mismas mediante autoliquidaciones complementarias o sustitutivas. También apuntábamos que la obligación contenida en el *art.86.3 LC* difícilmente se puede articular para autoliquidaciones de tributos posteriores al auto de declaración de concurso, teniendo en cuenta entre otros razonamientos, al encuadre del propio *art.86.3 LC* en la Sección Segunda, Capítulo III, del Título III, que se refiere a la comunicación de créditos y la determinación de la masa pasiva de deudas anteriores a la declaración del concurso de acreedores.

La importancia que prestamos a este tercer párrafo del *art.99.Tres LIVA* radica en que confirma nuestra tesis comentada respecto al alcance del *art.86.3 LC*. Efectivamente, esta norma del IVA establece la obligatoriedad de la AC de rectificar las autoliquidaciones del IVA cuando no se hubiera deducido el IVA con arreglo a las normas establecidas de deducción en caso de concurso de acreedores, y ello *ex art.86.3 LC*. Por tanto, el *art.99. Tres LIVA* se centra en la correcta determinación de la masa pasiva. Esto implica que el contenido del *art.86.3LC* debe alcanzar únicamente a la obligación de determinación de deuda concursal y ,por tanto, anterior a la declaración del concurso de acreedores, a pesar de que para proceder a realizar una autoliquidación rectificativa (complementaria o sustitutiva) de la primera parte del periodo (desde el principio del periodo hasta la fecha del auto de declaración del concurso de acreedores), se deba proceder a rectificar la

segunda parte del periodo (desde el auto de declaración del concurso hasta el final del periodo de autoliquidación). Ello no significa un efecto del art.86.3 LC para las obligaciones tributarias que sean catalogadas créditos contra la masa (a partir de la declaración del concurso de acreedores) sino que es un efecto colateral necesario de la correcta determinación del crédito tributario concursal.

El segundo efecto de importancia en las autoliquidaciones de IVA ya presentadas es la posibilidad de la rectificación de la cuota repercutida al concursado. Esto facultaría a incluir el IVA repercutido rectificado en la siguiente autoliquidación del periodo. Esta posibilidad se recoge en el art.89 en relación con art. 80. Tres LIVA para el supuesto en que el sujeto que adeuda una factura (más su IVA) es declarado en concurso de acreedores. En consecuencia, se enmarca en los mecanismos correctores del propio impuesto para que no se pierda la neutralidad que debe presidir el IVA¹⁶⁸.

Cuando un acreedor resulta impagado en su crédito, y el deudor es declarado en concurso de acreedores, los mecanismos del procedimiento concursal producen *ab initio*, entre otros efectos, la imposibilidad de cobro, la imposibilidad de ejecución, y el perjuicio evidente de la pérdida de la neutralidad del IVA para el acreedor que ingresó un IVA repercutido que no

¹⁶⁸ Respecto a la pérdida de la neutralidad, así se pronuncia en su apartado 23 la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 23 de noviembre de 2017, C-246/16, caso Di Maura (ECLI:EU:C:2017:887): "Por otro lado, admitir la posibilidad de que los Estados miembros excluyan cualquier reducción de la base imponible del IVA iría contra el principio de neutralidad del IVA, del que se desprende en particular que, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, el empresario debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA (véanse, en ese sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166 , apartado 25, y de 13 de marzo de 2014, *Malburg*, C-204/13 , EU:C:2014:147 , apartado 41)".

ha cobrado del deudor, y a su vez este último se dedujo el IVA que se le ha repercutido y no ha pagado¹⁶⁹.

El mecanismo regulado en la LIVA en su art.80.Tres se introdujo mediante la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, para acomodar la normativa del IVA a la nueva situación de la LC. En la redacción anterior se recogía en similares términos, pero referido a los supuestos de suspensión de pagos y quiebra. Mediante esta regulación el acreedor puede realizar una factura rectificativa de modificación de la base imponible, en la que reducirá dicha base imponible de la factura no cobrada para recuperar el IVA repercutido vía deducción en la siguiente autoliquidación del periodo. Paralelamente el deudor concursado computará esta rectificación de la cuota impagada como una cantidad a favor de la AT, por lo que a partir de dicho momento pasa a ostentar la titularidad del crédito la AT por la cuota impagada en lugar del acreedor. Pero para que ello sea posible deben reunirse y cumplirse una serie de requisitos que, dado que estamos ante un impuesto con estrictas exigencias formales, de no cumplirse se puede perder este derecho de recuperación del IVA para el acreedor.

Dentro de los rígidos requisitos para que el acreedor pueda modificar la base imponible y recuperar el IVA está el requisito temporal. En el plazo de tres meses desde que fue declarado el deudor en concurso de acreedores mediante auto deberá realizarse y comunicarse la factura rectificativa¹⁷⁰. Este

¹⁶⁹ Apunta ORÓN MORATAL que a estos perjuicios hay que añadir un perjuicio financiero evidente por cuanto "debe adelantar cantidades a la Hacienda Pública". Vide ORÓN MORATAL, GERMÁN; "Operaciones Inmobiliarias en el IVA y concurso de acreedores"; *La fiscalidad del concurso de acreedores*; ob. cit., pág.87.

¹⁷⁰ El art. 80. Tres LIVA en su primer párrafo, establece: "*La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la*

plazo se ha ampliado tras las numerosas críticas vertidas a lo reducido del plazo originario, que estuvo fijado en un mes apenas desde la declaración de concurso mediante auto. Dicho plazo originario coincidía con el fijado en el art.21.1.5º LC para la comunicación de los créditos por parte de los acreedores, con las dudas razonables iniciales de que dicho plazo se redujera a la mitad en los supuestos de concursos abreviados, en virtud de la aplicación del art.191 LC en su versión original¹⁷¹. Con la reforma de la Ley 38/2011, de 10 de octubre (la principal reforma de la LC ya comentada) se disipa cualquier duda porque desaparece del art.191 LC la referencia a la reducción de los plazos a la mitad. En su lugar se introducen plazos concretos, que son reducidos en comparación con el procedimiento ordinario, pero no aparece mención al plazo del art.21.1.5º LC. Se debe estar, en consecuencia, a lo establecido en art.191 *quater* LC (también introducido por la reforma de la Ley 38/2011) que dispone la aplicación supletoria de lo dispuesto en el procedimiento ordinario para todo aquello no regulado expresamente para el procedimiento abreviado. Por tanto, el plazo del art.21.1.5º LC permanece en todo caso.

Los requisitos formales vienen regulados en el art.24 RIVA y en art.15 del RD 1619/2012, 30 de noviembre, que aprobó el Reglamento de las

operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal".

¹⁷¹ La AT, velando por el crédito tributario con excesivo celo, interpretaba de forma extensiva la reducción de plazos establecida en el art.191 LC en su redacción original. Ya vigente la reforma, pero con un recurso surgido con anterioridad a la misma, puede verse este posicionamiento en la SAN de 30 de octubre de 2013 (ECLI:ES:AN:2013:4419), pero la Audiencia Nacional, en su Fundamento de Derecho 4º, recordó que la fijación o referencia contenida en el art.80.Tres LIVA era una referencia concreta al art.21.1.5º LC dentro de un procedimiento tributario y que no podía afectarle otras especialidades reguladas en la norma concursal.

obligaciones de facturación, en el que se establece dónde y a quién comunicar, que evidentemente serán tanto la AT como el deudor y, por supuesto, la AC. El deudor, y en su caso, la AC, deberán modificar las cuotas deducidas en aplicación del art.114.2.2º LIVA, porque es un caso clarísimo de aplicación del art.86.3 LC. Téngase en cuenta que estamos en la determinación de la lista de acreedores concursales, de créditos anteriores a la declaración del concurso de acreedores. En el supuesto que el deudor no hiciera las modificaciones o rectificaciones pertinentes cuando el acreedor hubiera modificado y comunicado correctamente con arreglo a los requisitos establecidos legal y reglamentariamente, le corresponde a la AC realizar las autoliquidaciones rectificativas para que aparezca la AT como acreedora de las cuotas repercutidas por el acreedor. El efecto importante para el deudor concursado que sea empresario o profesional es que debe consignar la rectificación del IVA deducido en la autoliquidación en la que ejerció el derecho a la deducción de la cuota soportada (art.24.2.b.3º RIVA). Es decir, deberá rectificar una autoliquidación ya presentada.

Como afirma ORÓN MORATAL¹⁷², estamos ante una opción del acreedor, y por tanto tiene carácter potestativo. Sin embargo el Tribunal Supremo, en el supuesto que nos ocupa, en reciente sentencia de 2 de abril de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (ECLI: ES:TS:2019:1164) afirma en su Fundamento de Derecho Tercero, que no es "*algo que sea voluntario*" para el acreedor y el deudor concursado¹⁷³. Esta

¹⁷² Vide ORÓN MORATAL, GERMÁN; "*Operaciones Inmobiliarias en el IVA y concurso de acreedores*"; *La fiscalidad del concurso de acreedores*; ob. cit., pág.87.

¹⁷³ En el comentado Fundamento de Derecho Tercero, concretamente se dice: "*No es algo que sea voluntario para el proveedor y acreedor del declarado en concurso, puesto que el artículo 89. Uno LIVA , en la redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece que los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias*

afirmación, no creemos que sea afortunada, debido a que el art.80. Tres LIVA, en todas sus redacciones desde la aprobación de la LC establece de forma meridiana y clara que "*la base imponible podrá reducirse*" y no aparece el verbo imperativo "deberá", que introduce nuestro Tribunal Supremo en esta sentencia, confundiendo la incorrección de una base imponible, contemplada en los supuestos del art.89.Uno LIVA, donde sí aparece el carácter imperativo, extendiendo esta regulación al art.80.Tres (sin hacer referencia al apartado Tres sino al art.80 en general). Y para reforzar la fundamentación jurídica de lo dicho debemos citar que el requisito temporal de los tres meses establecidos en el art.80. Tres LIVA se establece en fórmula negativa cuando se dice que "*la modificación, en su caso, no podrá efectuarse transcurrido el plazo..*". Ello no puede ser de otra manera, porque de no ser así no tendría sentido que el acreedor que no realice la factura rectificativa con los requisitos temporales y formales perdiera su derecho de recuperar el IVA repercutido y no cobrado, salvo claro está, que finalmente cobrara la deuda de la masa del concurso. E incluso, se prohíbe de forma expresa a los que estén en los supuestos del art.80.Tres LIVA, utilizar el mecanismo contemplado en el art.80.Cuatro LIVA (supuestos de créditos total o parcialmente incobrables)¹⁷⁴. Si se pierde el

que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible. Y tampoco es voluntario para la entidad declarada en concurso rectificar a la baja las cuotas deducidas, puesto que el artículo 114. Uno LIVA, en la redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre si bien establece que los "los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley", añade a continuación que "la rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido".

¹⁷⁴ Podría pensarse que si se pasase el plazo estipulado en el art.80.Tres LIVA sin haber realizado la factura rectificativa para recuperar el IVA, se podría esperar a una segunda oportunidad y aplicar el art.80.Cuatro LIVA. Dicha aplicación se realizaría en el momento en que finalizase el concurso sin cobrar la deuda o en el momento que se dictaminase por la AC la insuficiencia de masa activa para atender los créditos contra la masa del art.176 bis LC. Pero el art.80.Cinco 3ª LIVA prohíbe de forma taxativa esta posibilidad cuando

derecho, no puede ser obligatoria su realización, sino que como hemos afirmado al principio, es una opción. Ahora bien, ejercitada debidamente la opción no es voluntario para el deudor concursado, a salvo que exista alguna cuestión de fondo que invalide la factura rectificativa (por importe excesivo, por ejemplo). Esta situación se solventaría por el trámite incidental dentro del concurso de acreedores si la factura fuese aceptada por la AT y no por la AC o el deudor concursado.

El art.80.Tres LIVA en su segundo párrafo prevé retrotraer la factura rectificativa, para recuperar el IVA, realizada al amparo del primer párrafo del mismo precepto. Es decir, la marcha atrás de la factura rectificativa. Se contempla para unas ocasiones de conclusión del concurso que están recogidos en el art.176.1, números 1º, 4º y 5º LC y que merece la pena detenernos a analizarlos, dado que no todos resultan claros, y el RIVA no hace referencia a ellos.

La conclusión del concurso prevista en el art.176.1.1º LC¹⁷⁵ es muy evidente, ya que estamos ante una inexistencia de concurso por la firmeza de un auto de la Audiencia Provincial que revoca el auto de declaración de concurso de acreedores. En consecuencia, deben retrotraerse los efectos causados al momento anterior del auto de declaración de concurso, incluido los efectos previsto en el art.80. Tres LIVA.

establece: " *Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto*".

¹⁷⁵ Establece el art.176.1.1º LC: "*Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso*".

También resulta muy evidente la conclusión regulada en el apartado 1.5º¹⁷⁶ del mismo precepto concursal. Estamos en el hipotético caso (más teórico que real) en que los acreedores en su conjunto, después de la fase común, o desisten o renuncian a la totalidad de sus créditos. Pero incluso en este supuesto, nos planteamos lo irrealizable del mismo si se ejerció por algún acreedor la opción del art.80.Tres LIVA. El apartado 1.5º del art.176 LC requiere de la totalidad de los acreedores, y si algún acreedor realizó la factura rectificativa debidamente, el acreedor ya no es éste último, sino que pasa a ser la AEAT, y es imposible que la AEAT renuncie o desista de su crédito porque así lo impone la regla de la indisponibilidad del crédito tributario establecida en el art.18 LGT. No decimos que no pueda darse un supuesto de conclusión de concurso por desistimiento o renuncia de los acreedores, sobre todo, cuando éstos tengan una especial relación de vinculación con el deudor concursado. Lo que es evidente, salvo que se nos escape el supuesto en cuestión (que sinceramente no lo vemos por ningún lado), es que habiéndose ejercitado la recuperación del IVA repercutido del art.80. Tres, la AT pasa a ser, cuanto menos, acreedor por dicho IVA, y la AT no puede ni renunciar ni desistir de dicho crédito. Pudiera pensarse en la justificación del supuesto en cuestión, que está regulado para el supuesto en que se hubieran pagado los créditos a favor de la AEAT y, por tanto, los demás pueden desistir y renunciar, no poniendo en peligro lo establecido en el art.18 LGT. Pero ello es imposible y lo razonaremos. Veamos el razonamiento:

1.º Si la AEAT pasa a ser acreedor de un IVA repercutido, dicho crédito es concursal, porque deriva de una deuda anterior al auto de declaración del concurso.

¹⁷⁶ El art.176.1.5º LC dice: "*Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos*".

2.º Si es concursal debe establecerse su prelación arreglo al art.91 LC. Y no goza de privilegio general del apartado 2º de dicho artículo porque este privilegio del 100% de la deuda está reservado para las retenciones tributarias.

3.º En consecuencia, tendrá dicho crédito el privilegio contemplado en el art.91.4º LC y hasta el 50% de su importe. Y el restante 50% del IVA repercutido será crédito ordinario.

4.º El 50% de dicho crédito ordinario estará con la misma prelación que el resto de los acreedores sin privilegios, y que ostentan créditos ordinarios, en aplicación del principio de la *par conditio creditorum*.

5.º No puede pagarse antes el crédito ordinario de la AEAT que el de cualquier otro acreedor con la misma prelación. Lo prohíbe el art.157.2 LC¹⁷⁷ que establece el pago a prorrata de los respectivos créditos.

6.º Por tanto, si se paga a prorrata los créditos ordinarios, siempre habrá un crédito tributario ordinario pendiente de pago, en la proporción que sea, y este no se puede disponer con renuncia o desistimiento. Por tanto, es imposible que un crédito tributario por un IVA repercutido *ex art.80*. Tres LIVA se haya pagado antes que al resto de acreedores ordinarios, salvo incumplimiento del art.157.2 LC, claro está.

Por motivos similares nos cuestionamos el supuesto contemplado en el art. 176.1.4º LC¹⁷⁸, que deliberadamente hemos dejado en último lugar su

¹⁷⁷ El art.157.2 LC dispone: "*Los créditos ordinarios serán satisfechos a prorrata, conjuntamente con los créditos con privilegio especial en la parte en que éstos no hubieren sido satisfechos con cargo a los bienes y derechos afectos*".

análisis. El art.80.Tres LIVA, segundo párrafo, establece la necesidad de rectificar de nuevo la factura rectificativa en sentido contrario, dado que estamos en el caso de que el deudor concursado, o un tercero¹⁷⁹, pague a todos los acreedores o al menos consigne la deuda en el juzgado. Como debe pagarse o consignarse la totalidad de la deuda, esto supone en ocasiones un problema debido a que hay deuda viva que devenga intereses, ya sean de demora o financieros, y hasta que estos no estén liquidados y pagados no puede darse el supuesto previsto en el art.176.1.4º LC.

Como decíamos, nos cuestionamos la viabilidad cuando se produce la conclusión regulada en el art.176.1.4º en relación con art.80.Tres segundo párrafo LIVA, porque se nos antoja que adolece de un problema técnico importante. Acabamos de ver cómo resulta imposible técnicamente la aplicación de la rectificación de la factura rectificativa en el supuesto del art.176.1.5º. Pero en el supuesto que ahora analizamos pueden darse varias circunstancias según el momento procesal del procedimiento concursal en que se produzca el pago o consignación que puede hacer viable o inviable lo preceptuado en el art.80.Tres, segundo párrafo LIVA. Veamos la casuística:

a) Pago o consignación antes del transcurso del plazo de tres meses desde la fecha del auto de declaración del concurso

Lo primero que habría que deslindar en este caso es si estamos en situación de intervención o con sustitución de las

¹⁷⁸ El art.176.1.4º establece: "*En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia*".

¹⁷⁹ Cabe la posibilidad que un tercero compre la empresa concursada consignando todas las deudas en el Juzgado de lo Mercantil para la obtener la conclusión del concurso. Hemos visto en la práctica algún supuesto y vienen referidos a casos de empresa con un indudable valor añadido en sus activos, ya sean materiales o inmateriales, que pueden resultar provechosos para el comprador.

facultades de administración y disposición del patrimonio del deudor. La diferencia radica en quién realizará el pago a los acreedores, si el concursado en el primer caso o la AC en el segundo, siendo extensible este razonamiento a todos los demás supuestos, se omite su referencia en los siguientes. En segundo lugar, no puede pensarse que este supuesto sea descabellado por cuanto en ocasiones se presenta la solicitud de concurso de acreedores ante una insolvencia inminente que luego desaparece¹⁸⁰. Pues bien, dado el lapso temporal, es muy posible que algunos acreedores hayan realizado facturas rectificativas y se hayan comunicado tanto a la AEAT como a la AC como al deudor concursado, pero antes de reconocer dichas facturas rectificativas se pagan o consignan la totalidad de las deudas.

En este caso el acreedor debe realizar la rectificación de la factura rectificativa en aplicación del art.80.Tres, segundo párrafo LIVA. Además, no se llega a reconocer a la AEAT como acreedor del IVA repercutido rectificado. Téngase en cuenta que la AC en el informe que debe realizar en virtud del art.75 LC debe reconocer los créditos a favor de la AEAT, incluyendo el IVA repercutido comunicado y del que se envía factura rectificativa. Pero la AC dispone de un plazo de 2 meses para emitir el informe si no hay suspensión del plazo, y no daría tiempo a emitir el mismo si hay pago o consignación de la totalidad de los créditos. En conclusión, sí vemos viable la norma en esta ocasión.

¹⁸⁰ Piénsese en los supuestos de solicitud por estar pendiente una sentencia en segunda instancia que de perderse puede dejar a la empresa en insolvencia definitiva por su gran cuantía, y que dado que no se tiene seguridad del vencimiento se presenta la solicitud del concurso. Entre la solicitud del concurso y su declaración suele mediar un tiempo que en ocasiones es más del razonablemente esperado (en la época de máximo apogeo concursal podía tardar unos 4 meses, incluso en algún caso hasta 6 meses en juzgados colapsados). Si finalmente se obtiene una sentencia en segunda instancia que da la razón al concursado y que no se recurre por la otra parte. En consecuencia, hay tesorería o realizable para pagar al resto de acreedores.

b) Pago o consignación después del transcurso del plazo de tres meses desde la fecha del auto de declaración del concurso, pero antes de textos definitivos

Si el pago o consignación se produce con posterioridad a los tres meses desde la fecha del auto, pero antes de los textos definitivos emitidos por la AC, no parece que se produzca en el caso de suspensión de facultades. La AC esperará a que finalicen los incidentes concursales (si los hubiese) para la determinación final de los créditos reconocidos a los acreedores. Incluso en el supuesto de intervención de las facultades puede darse la circunstancia que si el deudor paga no estemos ante un supuesto de pago de la totalidad por cuanto hasta la determinación de los créditos vía incidental y pago posterior no habría efecto liberador de la totalidad de los créditos.

Hecha la precisión técnica, y partiendo de la base de la necesidad de los textos definitivos para tener la certeza y seguridad de que el pago o consignación incluya la totalidad de los créditos, no creemos aplicable en estas circunstancias el art.80.Tres, segundo párrafo LIVA. Este razonamiento es debido a que en los textos definitivos estará reconocido el crédito del IVA repercutido y rectificado a favor de la AEAT. No creemos razonable que se realice una nueva modificación al alza por el acreedor de la factura rectificativa si no ha cobrado el IVA repercutido. El problema es que el precepto sí incluye un verbo imperativo, por cuanto si se da la circunstancia del art.176.1.4º LC deberá modificar nuevamente la factura al alza. Se produciría un enriquecimiento injusto de la AEAT si se le paga el IVA repercutido del acreedor, y éste tenga la obligación de realizar la modificación al alza en una factura que supondrá un nuevo pago del

IVA repercutido, en la siguiente autoliquidación del periodo. La AEAT cobraría doblemente el IVA.

Nos situamos así en una encrucijada que sólo puede resolverse si se realiza la modificación al alza (mediante otra factura rectificativa) en el mismo momento del pago, para que no sea la AEAT quien cobre este crédito, siempre y cuando la AC esté de acuerdo en esta solución técnica. Pero esto planteará el problema del deudor concursado y la AC con la AEAT, por cuanto si tiene un crédito reconocido no puede dejar de pagarle, y puede derivar tanto en un incidente concursal como en un problema del orden contencioso-administrativo. La solución que se propone no está prevista ni en la ley ni en el reglamento, dado que existe un vacío legal.

c) Pago o consignación, una vez aprobado judicialmente el convenio, de todos los créditos contra la masa y los créditos resultantes de la quita

La especialidad de este supuesto lo sitúa fuera totalmente de los casos contemplados en el art.176.1.4º LC, ya que se trata propiamente del apartado 2º del mismo artículo por lo que en este caso no procede la aplicación del art.80.Tres segundo párrafo LIVA.

d) Pago o consignación después de aprobada la apertura de la fase de convenio, pero antes de aprobarse un convenio con quita y espera

Estaríamos prácticamente ante el mismo caso que el analizado en el apartado b), y en consecuencia se plantea la misma problemática en caso de pago a la AEAT del IVA repercutido y que tuviera que realizar la modificación al alza de la factura rectificativa. Como no se ha llegado a ningún acuerdo en la Junta de Acreedores todavía, y no

hay convenio aprobado judicialmente, para que se cumpla el supuesto del art.176.1.4º deberá pagarse el 100% de la totalidad de los créditos, a pesar que exista una propuesta inicial de quita.

e) Pago o consignación después del auto determinando la fase de liquidación, esté o no aprobado el plan de liquidación, pero antes en cualquier caso del auto de conclusión

También aquí se produciría la misma problemática de los casos del apartado b) y d), el posible enriquecimiento injusto de la AEAT si se paga a ésta el IVA repercutido reconocido a su favor y el acreedor se ve compelido a realizar la modificación al alza de la factura rectificativa, con su consecuente ingreso en la autoliquidación del periodo.

El pago o consignación de la totalidad de los créditos, es factible también en la fase de liquidación, dado que el art.176.1.4º LC dice literalmente "en cualquier estado del procedimiento".

Por último, como efecto en las autoliquidaciones por IVA hay que realizar una breve referencia al causado a los sujetos pasivos acogidos al régimen del criterio de caja. Su efecto principal, a tenor de lo establecido en art.163 sexiesdecies LIVA¹⁸¹ es el anticipo del devengo a la fecha del auto de

¹⁸¹ Establece el art.163 sexiesdecies: "*La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial de criterio de caja o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones determinará, en la fecha del auto de declaración de concurso:*

a) el devengo de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja que estuvieran aún pendientes de devengo en dicha fecha;

b) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo respecto de las operaciones que haya sido destinatario y a las que haya sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja que estuvieran pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 163.terdecies Tres, letra a), en dicha fecha;

declaración de concurso del sujeto pasivo, tanto para él como para los destinatarios de sus operaciones, de aquellas operaciones que estuviesen pendientes de devengo. Tanto para el IVA repercutido como para el deducible o soportado.

No podemos finalizar el análisis de los efectos en el IVA sin hacer referencia a una modificación de cierta importancia en el sujeto pasivo de este impuesto que afecta a las autoliquidaciones. Nos referimos a la inversión del sujeto pasivo que introdujo la reforma de la Ley 38/2011, de 10 de octubre. Se modificó el art.84.Uno.2º.e LIVA respecto a las transmisiones inmobiliarias realizada en el procedimiento concursal. La razón de la introducción de la inversión del sujeto pasivo era por la pérdida recaudatoria que se ocasionaba, sobre todo con las daciones en pago de inmuebles hipotecados por las entidades financieras. En estos casos, antes de la reforma, la entidad financiera adquiría el inmueble a través de una filial y pagaba el IVA al concurso. La concursada (a través de la AC dado que las circunstancias se daban en fase de liquidación), ingresaba el IVA y atendía los pagos de créditos contra la masa por estricto orden de vencimientos. Como quiera que existían vencimientos anteriores, el IVA no era casi nunca ingresado en las arcas públicas. Evidentemente, el adquirente del inmueble, se deducía el IVA.

c) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo concursado acogido al régimen especial del criterio de caja, respecto de las operaciones que haya sido destinatario no acogidas a dicho régimen especial que estuvieran aún pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 163.terdecies. Tres, letra a), en dicha fecha.

El sujeto pasivo en concurso deberá declarar las cuotas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas referidas en los párrafos anteriores en la declaración-liquidación prevista reglamentariamente, correspondiente a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso. Asimismo, el sujeto pasivo deberá declarar en dicha declaración-liquidación, las demás cuotas soportadas que estuvieran pendientes de deducción a dicha fecha".

Con la inversión del sujeto pasivo se suprime esta pérdida recaudatoria. No obstante, debe realizarse una precisión de técnica del impuesto que incide en el alcance de la inversión del sujeto pasivo. El art.84.Uno.2º e LIVA regula la inversión del sujeto pasivo, siendo éste en lugar de quien transmite, quien adquiere un inmueble en un proceso concursal. Además, quien adquiere debe ser empresario o profesional, en caso contrario no podría ser sujeto pasivo. Ello nos lleva a afirmar que en el caso de que la transmisión del bien inmueble en el proceso concursal sea realizada a una persona física (compradora) que no ostente ni la condición de empresario ni profesional, no podrá realizarse la inversión del sujeto pasivo. En consecuencia, deberá repercutírsele el IVA por la concursada, y dicho IVA no quedará más remedio que seguir el principio del vencimiento de los créditos contra la masa.

D) Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social

Dado que esta tasa debe autoliquidarse utilizando el modelo 696 aprobado por el Ministerio de Hacienda¹⁸², realizaremos una breve pero necesaria referencia, puesto que existe cierta confusión en torno a si la declaración de concurso de acreedores afecta o no a esta tasa, a pesar de la claridad de la norma. Se prevé en la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y el Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses.

Tras la reforma realizada mediante el Real Decreto Ley 1/2015, de 27 de febrero, sólo deberán pagar la tasa las personas jurídicas que no se

¹⁸² Aprobado por Orden HAP/2662/2012, de 13 de diciembre, y modificado por Orden HAP/490/2013, de 27 de marzo.

consideren exentas¹⁸³. Quedó finalmente definida la tasa con la STC 140/2016, de 21 de julio de 2016 (ECLI:ES:TC:2016:140) que declaró inconstitucional algunos supuestos del art.7 de la Ley 10/2012, que regula las cuotas.

Estamos ante una exención objetiva, según el art.4 de la Ley 10/2012, cuando se realiza la solicitud de concurso voluntario del deudor. Pero no existe otro caso de exención contemplado en el art.4 de dicha Ley. Por tanto, la declaración del concurso de acreedores mediante auto no produce efecto alguno en la autoliquidación de la tasa. Por otro lado, si analizamos la regulación del hecho imponible del art.2 de la Ley 10/2012¹⁸⁴, por lo que puede afectar al concurso de acreedores, observamos como constituye hecho imponible la solicitud de concurso de acreedores, los incidentes concursales, el recurso extraordinario por infracción procesal en el orden civil, el recurso de apelación y el recurso de casación. Queda fuera, por tanto, del hecho imponible, el recurso de reposición ante el Juzgado de lo Mercantil.

En definitiva, sólo quedará exenta la solicitud de concurso de acreedores para el deudor, y no para el acreedor que insta el concurso necesario. Asimismo, no resultará exento el deudor concursado si promueve

¹⁸³ Por habérseles reconocido el beneficio de la justicia gratuita.

¹⁸⁴ Según el art.2 de la Ley 10/2012: "*Constituye el hecho imponible de la tasa el ejercicio de la potestad jurisdiccional originada por el ejercicio de los siguientes actos procesales:*
a) *La interposición de la demanda en toda clase de procesos declarativos y de ejecución de títulos ejecutivos extrajudiciales en el orden jurisdiccional civil, la formulación de reconvenición y la petición inicial del proceso monitorio y del proceso monitorio europeo.*
b) *La solicitud de concurso necesario y la demanda incidental en procesos concursales.*
c) *La interposición del recurso contencioso-administrativo.*
d) *La interposición del recurso extraordinario por infracción procesal en el ámbito civil.*
e) *La interposición de recursos de apelación contra sentencias y de casación en el orden civil y contencioso-administrativo.*
f) *La interposición de recursos de suplicación y de casación en el orden social.*
g) *La oposición a la ejecución de títulos judiciales".*

incidentes concursales, ya sea por sí mismo o por promoción de la AC, ni por la promoción de los recursos comentados. Y tampoco resultarán exentos en estos supuestos los acreedores.

El problema que supuso cierta confusión y polémica, hasta la STC 140/2016, era que, en ocasiones en el proceso concursal, no se exigía la tasa, como sucede sobre todo en incidentes planteados por la AC, o recursos planteados por ésta, o incluso los planteados por las personas jurídicas conforme a las cuotas establecidas originalmente en el art.7 y que fue objeto de análisis constitucional. Existía mucha incertidumbre por ciertas resoluciones judiciales que no aplicaban la exigencia de la tasa por excesivas y se publicaba constantemente que las tasas eran inconstitucionales, con manifiestos corporativos en contra de las tasas¹⁸⁵. Ello se tradujo en la no supervisión o exigencia de la tasa en algunos casos que en virtud del art.8.2 de la Ley 10/2012¹⁸⁶ y el art.3 de la Orden HAP/2662/2012, de 13 de diciembre, cuya copia de la autoliquidación de la tasa corresponde a los Letrados de la Administración de Justicia (antes Secretarios Judiciales) supervisar de su realización con carácter previo y requiriendo para subsanar a los sujetos pasivos cuando a sus escritos no acompañen la copia de dicha autoliquidación.

¹⁸⁵ Es conocida la oposición manifiesta a la tasa judicial y los recursos presentados por parte del Consejo General de la Abogacía Española contra la misma. A título de ejemplo se puede citar el manifiesto de 16 de diciembre de 2016 que puede consultarse en la página web: <https://www.abogacia.es/2016/12/16/la-abogacia-defiende-que-la-administracion-de-justicia-no-este-financiada-con-las-tasas-judiciales/>.

¹⁸⁶ Establece el art.8.2 segundo párrafo de la Ley 10/2012: "*En caso de que no se acompañase dicho justificante por no haberse realizado el pago mismo o por haberse omitido su aportación, o cuando la liquidación efectuada fuera errónea, el secretario judicial requerirá al sujeto pasivo para que lo aporte o corrija la liquidación en el plazo de diez días, no dando curso al escrito hasta que tal omisión fuese subsanada. La ausencia de subsanación de tal deficiencia o de corrección de la liquidación, tras el requerimiento del secretario judicial a que se refiere el precepto, dará lugar a la preclusión del acto procesal y a la consiguiente continuación o finalización del procedimiento, según proceda*".

3.1.1.2 Tributos estatales cedidos a CCAA, tributos autonómicos y tributos locales

No existen efectos del proceso concursal, que no hayamos visto ya en términos generales respecto a las autoliquidaciones, en los tributos estatales cedidos a las CCAA, o tributos autonómicos propios o incluso en materia de tributos locales. La razón es que estamos en todos estos tributos ante un devengo instantáneo, por lo que o bien es un crédito concursal o bien es un crédito contra la masa¹⁸⁷.

Únicamente, en todo este elenco tributario, existe un impuesto que no coincide exactamente en el razonamiento de la falta de efectos por el proceso concursal. Nos referimos al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). Se trata de un supuesto especial al que le podría afectar el hecho de la declaración de concurso de acreedores.

El ICIO se regula con los artículos 100 a 103 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LHL). Y la propia mecánica del impuesto lo hace diferente a otros tributos en cuanto a su gestión. Para comenzar las especialidades diremos que existe la figura del sustituto del contribuyente cuando no es este último el que realiza las obras. El sustituto es el que solicita la licencia o realiza las obras, con independencia que puede repercutir al contribuyente los costes tributarios por este impuesto. Por otra parte, el art.102.4 LHL configura el devengo como instantáneo y lo fija en el inicio de

¹⁸⁷ No habrá incidencias, por tanto, en las autoliquidaciones a presentar, ya sea por Impuesto sobre el Patrimonio, ITPJAD, Tasas del juego, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, o cualesquiera otros impuestos que generalmente se acogen al sistema de autoliquidaciones o declaraciones-liquidación.

las obras, instalación o construcción. No obstante, el TS en sentencia de 28 de enero de 1994 (ECLI:ES:TS:1994:15179) ha señalado que el devengo, a pesar de la dicción literal del art.102.4, se perfecciona al finalizar la obras. En dicha sentencia se afirma que *“el hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en el que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art.104.2 LHL), aunque el art. 103.4 LHL fije el devengo no en ese momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra”*. Este posicionamiento fue confirmado posteriormente en otras SSTs, como la de 26 de junio de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:9551), o la de 24 de marzo de 2003 (ECLI:ES:TS:2003:1999). Por último, la mecánica del impuesto requiere una autoliquidación previa de inicio de obra¹⁸⁸ y una liquidación definitiva a la finalización teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra¹⁸⁹.

Estas especialidades nos llevan a plantearnos en cada caso quién debe presentar la autoliquidación del ICIO, y una pregunta ulterior: a quién se debe girar la liquidación definitiva en virtud de lo establecido en el art.103.1 LHL, al sustituto o al contribuyente. Ello tiene incidencia en función de quién sea el que ha sido declarado en concurso de acreedores, el sustituto o el

¹⁸⁸ El art.103.1 LHL habla de una “liquidación provisional previa a cuenta”, pero muchos municipios utilizan el sistema de las autoliquidaciones para este impuesto, regulado en sus ordenanzas fiscales. En este último caso no podemos hablar de autoliquidación provisional sino de autoliquidación previa a cuenta. Puede consultarse a título de ejemplo la página web del Ayuntamiento de Madrid que gestiona este impuesto con autoliquidación previa:

<https://sede.madrid.es/portal/site/tramites/menuitem.62876cb64654a55e2dbd7003a8a409a0/?vgnextoid=35d36cab45973510VgnVCM1000001d4a900aRCRD&vgnnextchannel=fc08a38813180210VgnVCM100000c90da8c0RCRD&vgnnextfmt=default>

¹⁸⁹ Puede consultarse a este respecto: GARCÍA NOVOA, CESAR; *“La liquidación provisional en el ICIO”*, Tributos Locales, nº 118, 2014-2015, págs. 11-30.

contribuyente. Pero afecta también en las obligaciones que deba asumir la AC, ya sean como créditos contra la masa o si no se hubiera presentado la autoliquidación, pero en cualquier caso se deben haber iniciado las obras antes de la declaración del concurso. La obligación de la AC se centra en el art.86.3 LC. Deberá regularizar la situación con la presentación de la autoliquidación con reconocimiento de deuda. Habrá que atender a las circunstancias concretas para determinar quién es el obligado a la presentación de la autoliquidación y si éste se halla declarado en concurso de acreedores. Pero debemos matizar que, declarado el concurso de acreedores del contribuyente, si con carácter previo a la declaración de concurso hubiera contratado con un tercero para que ejecute la construcción, instalación u obra, y éste último ni hubiera solicitado la licencia, ni hubiera presentado y pagado la autoliquidación previa, no puede el contribuyente asumir la autoliquidación previa por cuanto el sustituto desplaza totalmente al contribuyente en la relación jurídico-tributaria a tenor de lo establecido en el art.36.3 LGT¹⁹⁰. Por tanto, la liquidación se debe girar al sustituto.

Un problema añadido se produce si paga el sustituto la liquidación, y el contribuyente, *a posteriori* es declarado el concurso de acreedores. En este caso, ya no será posible que el sustituto pueda resarcirse de forma inmediata, y deberá acudir al concurso para calificar su crédito.

¹⁹⁰ Dicho artículo dice de forma clara que el sustituto actúa "en lugar del contribuyente".

3.1.2 Autoliquidaciones para pago a cuenta de la obligación tributaria principal

En este apartado nos referiremos a los supuestos contemplados en el art.23 LGT y, por tanto, a las autoliquidaciones para realizar pagos fraccionados, para realizar retenciones o para realizar ingresos a cuenta. Por tanto, nos vamos a referir a dos impuestos principalmente: el IRPF¹⁹¹ y el IS.

El efecto de la declaración de concurso de acreedores en estos casos se circunscribe solamente al deudor concursado, aunque puede tener efectos colaterales en el IRPF cuando se trata de un empresario que debe practicar retenciones del IRPF a los trabajadores cuando éstos no perciben los salarios o no se ingresen las retenciones.

Partiremos de la diferenciación que realiza entre estos tres tipos de autoliquidaciones que establece el art.23 LGT para su estudio.

A) Pagos fraccionados

Los pagos fraccionados se configuran como una anticipación del impuesto de periodicidad trimestral o con fechas determinadas (en caso de IS), necesaria para la financiación de las cargas públicas. Cumple también una función previsoras que permite al contribuyente no tener que abordar toda la cuota diferencial del impuesto en el momento de la declaración-liquidación anual. Principalmente nos referimos a los pagos fraccionados por el IRPF (modelos de autoliquidación 130 en estimación directa y 131 en estimación

¹⁹¹ También debiéramos incluir los supuestos de Impuesto sobre la Renta de No Residentes cuando operaran con establecimiento permanente, pero dado que los casos que pudiéramos encontrarlos serían de más complejidad se prescinde de su análisis en el presente estudio.

objetiva) y por el IS (modelos de autoliquidación 202 para supuestos generales de sociedades y 222 para los supuestos de consolidación fiscal).

El art.99.7¹⁹² LIRPF regula la obligación, para aquellos que ejerzan una actividad económica, de realizar pagos fraccionados mediante una autoliquidación y de forma trimestral, según desarrolla el art.111 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF).

Los efectos que se producen en esta obligación tributaria, una vez ha sido declarado el concurso de acreedores mediante auto de quien está obligado a realizar el pago fraccionado, son idénticos a los efectos analizados en las autoliquidaciones de IVA. Por un lado, le son predicables todos los problemas generales a las autoliquidaciones ya analizados, pero de forma particular, cuando la declaración de concurso de acreedores sea realizada a mitad de un trimestre para realizar el pago fraccionado, los efectos sobre dicho crédito tributario son evidentes y debemos diferenciar los rendimientos por actividad económica producidos antes de la declaración y después de la declaración de concurso de acreedores. Ello obligaría a realizar dos autoliquidaciones, la primera de los rendimientos producidos en el periodo comprensivo de la fecha de comienzo del trimestre hasta el día antes del auto

¹⁹² Dispone el art.99.7 LGT:” Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto.

El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad”.

de declaración del concurso de acreedores, y la segunda desde la fecha del auto hasta la fecha de finalización del trimestre. La primera autoliquidación, en caso de ser positiva, con crédito tributario a favor de la AEAT, será un crédito concursal. La segunda autoliquidación será crédito contra la masa. Pero debe señalarse que no existe una norma en la regulación del IRPF que recoja la obligación de realizar estas dos autoliquidaciones mencionadas. Sin embargo, en la normativa del IVA sí existe una norma concreta que regula este efecto¹⁹³.

La razón de la carencia de una norma que regule este efecto en el IRPF y la de su existencia en el IVA creemos que obedece a una cuestión de incidencia recaudatoria. La reforma que se operó en el RIVA fue fruto de una ardua batalla legal que obligó al Tribunal Supremo a pronunciarse respecto a la necesidad de dos autoliquidaciones en estos supuestos, y ello provocó la reforma legal del IVA, pero evidentemente en términos cuantitativos la incidencia de la recaudación del IVA fue la que provocó esta litigiosidad por parte de la AEAT, y el importe recaudatorio de los pagos fraccionados es de un importe bastante menor comparativamente. De ahí que no haya existido una preocupación en realizar una modificación sistemática de todas las autoliquidaciones que pueden participar de la misma problemática que las autoliquidaciones del IVA.

Desde nuestro punto de vista, los pronunciamientos del Tribunal Supremo en su sentencia de 1 de septiembre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:5385) son perfectamente aplicables al caso que nos ocupa. Debemos tener en cuenta que el TS incide en la idea de la necesidad de

¹⁹³ Recordemos que el art.71.5 RIVA recoge la obligación de realizar dos autoliquidaciones, una desde el inicio del periodo hasta el auto, y otra por desde el auto hasta el final del periodo.

realizar dos autoliquidaciones en el IVA a pesar de la falta de previsión normativa, y ello por ser lo consecuente con el principio del devengo y la normativa concursal. Nada impide aplicar este pronunciamiento en los pagos fraccionados del IRPF ya que el razonamiento del TS atiende a una idea de aplicación general y no a normativa propia del IVA, y por ello debe ser aplicado a la generalidad de autoliquidaciones que puedan hallarse en estas circunstancias. Bien es cierto que se podría argumentar que no son casos comparables dado que en el IVA hay operaciones de devengo inmediato y de ahí las argumentaciones del TS respecto a la quiebra del principio del devengo, mientras que en el IRPF el devengo es único, el 31 de diciembre (generalmente), y los pagos fraccionados, como anticipación del tributo, son con arreglo a un método de cálculo y no interviene el principio del devengo. No obstante, creemos que una operación que sirve de cálculo para el IVA en un periodo, como por ejemplo una venta, no parece que tenga mucho sentido catalogarla como crédito concursal, por ser anterior a la declaración del concurso, y que la misma operación que sirve de cálculo para el pago fraccionado del IRPF, deba tenerse su cálculo como crédito contra la masa, a pesar de que estemos ante tributos estancos, como sabemos, y con normas sustantivas para cada uno de ellos.

A nuestro entender, no es tanto una quiebra del principio del devengo tributario, como una quiebra del nacimiento de la obligación desde el punto de vista concursal, y por ello nuestra defensa de dos autoliquidaciones.

El otro pago fraccionado que existe es el relativo al Impuesto sobre Sociedades (IS). La problemática que pueda darse en estas autoliquidaciones dependerá de la forma de cálculo de dichas autoliquidaciones. Su regulación la encontramos en el art.40 LIS que prevé dos formas de cálculo del pago fraccionado, a elección del contribuyente con el oportuno ejercicio de la opción. El apartado 2 del art.40 LIS establece el modo general de cálculo que

supondrá un porcentaje (18%) sobre la cuota íntegra del último periodo impositivo que estuviese vencido. En este caso, los efectos de la declaración de concurso de acreedores no van a tener incidencia alguna, porque no se va a producir ninguna quiebra del principio del devengo con la autoliquidación. Simplemente, en función de cuándo deba producirse la autoliquidación, tal y como preceptúa el apartado 1 del art.40 LIS¹⁹⁴, si se ha producido el auto de declaración del concurso de acreedores, o bien será crédito concursal (antes del auto) o bien será crédito contra la masa (a partir del auto).

No estamos ante el mismo supuesto cuando el contribuyente opte por el cálculo del pago fraccionado arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del art.40 LIS¹⁹⁵. En virtud de esta norma se determina el resultado de la base imponible del impuesto del ejercicio en curso con arreglo al resultado contable de los primeros 3 meses, 9 meses u 11 meses, en función del pago fraccionado que corresponda. Y con esa base imponible se determina el pago fraccionado arreglo a la forma prevista en el último párrafo del art.40.3 LIS. Es decir, que nos podemos encontrar ante el mismo problema antes analizado con los pagos fraccionados del IRPF por actividades económicas. Una

¹⁹⁴ El art.40.1 LIS dispone: “En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados”.

¹⁹⁵ Tras el oportuno ejercicio de opción a través de la declaración censal en el mes de febrero del ejercicio en el que se deben desplegar los efectos de esta opción el art.40.3 LIS en su primer párrafo dice cuál debe ser la base del cálculo del pago fraccionado: “Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del contribuyente, sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley”. Y seguidamente, en el último párrafo del mismo precepto y apartado se explica la forma de cálculo. “La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones del Capítulo III del presente título, otras bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo”.

declaración de concurso de acreedores mediante auto cuya fecha esté en medio de un periodo de cálculo de un pago fraccionado del IS. Por tanto, creemos que también en este caso, por las razones ya expuestas, debiera realizarse una doble autoliquidación, por cuanto la base del cálculo contendrá operaciones realizadas antes de la declaración del concurso de acreedores y después de la declaración del concurso de acreedores. Aceptando las posibles críticas a esta opción ya enunciadas anteriormente, entendemos más importante la observancia del nacimiento de la obligación desde el punto de vista de la LC.

B) Retenciones

Al igual que en el apartado anterior, las retenciones se predicán de los dos mismos impuestos IRPF e IS. Los efectos significativos de la declaración del concurso de acreedores se producirán cuando el concursado sea el retenedor, que tiene la obligación de ingresar las retenciones en el Tesoro Público.

Respecto al IRPF la obligación de retención se regula en el art.99.2 LIRPF pero con desarrollo reglamentario en los arts.74 a 108 del RIRPF. Serán los artículos 78, 94 y 108 del RIRPF los importantes en orden a determinar los efectos del concurso de acreedores. Los arts. 78 y 94 determinan (junto a algunos otros que no citamos por no ser exhaustivos en cuanto a toda la casuística) el nacimiento de la obligación de retener que se fija con carácter general en el momento del pago de la renta, salvo que sea un rendimiento del capital mobiliario (o algún otro supuesto especial) en el que con carácter general el nacimiento de la obligación de retener se fija en el momento de la exigibilidad del rendimiento. Por otro lado, el art.108.1 del

RIRPF¹⁹⁶ fija el momento de pago de estas retenciones, determinándose éste con carácter general en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, salvo cuando proceda el ingreso de autoliquidaciones mensualmente. Por tanto, podemos tener rentas abonadas y sometidas a retención, o rentas exigibles y cuya retención debe ingresarse preceptivamente, a tenor de la normativa reguladora y en medio del periodo, ya sea trimestral o mensual, puede producirse la declaración mediante auto de concurso de acreedores. Muchas cuestiones surgen respecto a los efectos del proceso concursal en estas autoliquidaciones. Si debe realizarse una sola autoliquidación o una doble autoliquidación como en el IVA. Si los salarios adeudados son créditos contra la masa o créditos concursales. Para responder a estas cuestiones debemos apoyarnos en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo.

¹⁹⁶ Establece el art.108.1 RIRF: *“El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público.*

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 2.º del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, cuyo último Presupuesto anual aprobado con anterioridad al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones de euros, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta correspondientes a las rentas a que se refieren los párrafos a) y c) del apartado 1 y el párrafo c) del apartado 2 del artículo 75 del presente Reglamento.

No obstante lo anterior, la retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado y el procedimiento establecido para su pago así lo permita, se efectuará de forma directa”.

La STS 589/2009, de la Sala Primera, de 20 de septiembre de 2009 (ECLI: ES:TS:2009:5679) fue una sentencia innovadora en cuanto al tratamiento concursal de las retenciones por IRPF. Si bien dicha sentencia se basa en la regulación anterior, el contenido normativo no ha sufrido variación alguna con la actual regulación y, consecuentemente, el criterio establecido por el TS resulta plenamente aplicable en la actualidad¹⁹⁷. A pesar de que

¹⁹⁷ El Fundamento de Derecho Sexto de dicha sentencia establece este criterio innovador que no había sido tratado en el TS. Dicho Fundamento debe ser citado por su enorme importancia a partir de dicho momento, y dispone: *“Se plantea en este recurso de casación la cuestión, aún no resuelta por esta Sala, acerca de si los créditos por retenciones por IRPF contra el deudor declarados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a retenciones realizadas con anterioridad a la declaración del concurso, aunque su declaración haya tenido lugar con posterioridad.*

Esta Sala fija como doctrina que los créditos por retenciones por IRPF contra el deudor correspondientes a rentas o salarios abonados con anterioridad a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para el ingreso, constituyen créditos concursales. Esta conclusión se funda en los siguientes argumentos:.....

c) El nacimiento de la obligación tributaria principal que corresponde al contribuyente por renta tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT. Según el artículo 6.1 LIRPF 2004 constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. Este precepto debe completarse con lo dispuesto en el artículo 12 LIRPF 2004, del que resulta que hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente durante el periodo impositivo anual («El IRPF se devengará el 31 de diciembre de cada año [...]»). Sin embargo, la obligación del retenedor es una obligación tributaria (artículo 58 LGT) autónoma respecto de la obligación tributaria principal (según se reconoce unánimemente en la doctrina científica y en la jurisprudencia administrativa) y tiene un carácter bifronte, pues comporta en sí misma («en todo caso») la obligación de ingresar en el Tesoro el importe de lo retenido o de lo que debe retenerse si la retención no se verifica («En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta»: artículo 101.4 LIRPF 2004). Según el artículo 76 RIRPF de 2004 «[c]on carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.» De esta regulación se sigue que la obligación del retenedor, en sus dos aspectos de retención e ingreso en el Tesoro, nace en el momento del abono de las rentas o salarios con independencia de que la retención se realice o no y del momento en que proceda efectuar el ingreso. No entendemos aceptable la posición de la Abogacía del Estado con arreglo a la cual nacerían en momentos diversos la obligación de retener y la obligación de ingresar lo retenido en el Tesoro, pues la regulación que acaba de exponerse refleja que se trata de dos aspectos de la misma obligación tributaria sujetos a un régimen conjunto.

dicha sentencia ha sido confirmada por la STS 10/2011, de 31 de enero de 2011 (ECLI: ES:TS:2011:530) y la STS 436/2018, de 11 de julio de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2679), no se ha producido ninguna modificación normativa. En parte no existe ninguna modificación normativa porque una cosa es que hasta la STS de 20 de septiembre de 2009 no se hubiera pronunciado dicho tribunal y otra es que la normativa no resultara clara. Y el art.76 del RIRPF de 2004 disponía un contenido idéntico al art.78 del actual RIRPF, el nacimiento de la obligación de retener en el momento del pago de las rentas sujetas a retención. Resulta, por tanto, clarificador en orden a la clasificación del crédito como concursal o crédito contra la masa porque debe atenderse al nacimiento de la obligación para ubicarla temporalmente antes o después del auto de declaración del concurso de acreedores. El TS en la sentencia de 20 de septiembre de 2009 lo recuerda en el Fundamento de Derecho Sexto letra g), dejando claro que no debe prevalecer los principios

d) Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por retenciones por el IRPF, que es el del abono de las rentas o salarios, determina que el crédito tenga carácter concursal si el abono se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación o el ingreso haya concluido con posterioridad. En efecto, de acuerdo con este precepto son créditos contra la masa «[l]os que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso». El artículo 84.1 LCon establece que «[c]onstituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa».

.....

g) La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario, los cuales deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen plazos especiales para el ingreso) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. La DA octava LGT establece que, en materia de «Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento».

del Derecho Tributario sobre los principios del Derecho Concursal sobre la igualdad de los acreedores y restricción de privilegios.

No existiendo duda respecto a la clasificación del crédito tributario por retenciones, resta por resolver la cuestión de si debiera o no realizarse una doble autoliquidación de retenciones como así está regulado en el IVA. Ciertamente no se pronunció el Tribunal Supremo en la sentencia comentada de 2009 porque examinó un supuesto de autoliquidación mensual a causa del volumen de facturación. Sólo se cuestionó si la autoliquidación del mes de noviembre (habiéndose declarado el concurso en diciembre de 2004) era crédito contra la masa o crédito concursal, por lo que no se analizó un supuesto de autoliquidación trimestral para determinar si era oportuno o no una doble autoliquidación (de igual modo que en su día realizó respecto al IVA). No obstante, estimamos que sería conveniente la doble autoliquidación para diferenciar los créditos concursales de los créditos contra la masa, de igual manera que se hizo con el IVA. Ello evitaría la labor y polémica de determinar qué retenciones tienen una clasificación u otra, tanto para la AT como para la AC.

En cuanto al IS, se regula en el art.128 LIS, pero con remisión por lo que aquí interesa al desarrollo reglamentario. Son importantes a estos efectos los arts. 65 y 68 RIS. Especial importancia tiene el art.65 dado que delimita el momento del nacimiento de la obligación de retener determinándolo cuando las rentas sujetas a retención resulten exigibles, o en el de su pago, si éste resultara anterior al momento de su exigibilidad. Por su parte el art.68 determina el momento en el que el retenedor debe ingresar al Tesoro Público, estableciéndose que debe realizarse dentro de los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, coincidiendo con otras

muchas autoliquidaciones trimestrales¹⁹⁸. Podemos aplicar las mismas conclusiones anteriores a las retenciones por IS, ya que los pronunciamientos por retenciones del TS en las sentencias comentadas, a pesar de referirse a retenciones de rendimientos del trabajo, son perfectamente aplicables a todas las retenciones, incluidas por rendimientos sujetos al IS.

3.2 Procedimientos de gestión tributaria

Los procedimientos de gestión, *stricto sensu*, están regulados en el artículo 123 LGT, si bien se remite en su apartado 2 al reglamento de desarrollo que podrá regular otros procedimientos de gestión tributaria al margen de los enumerados en el apartado 1 de dicho artículo. El desarrollo reglamentario se realiza a través del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el ya comentado anteriormente RGAPGIT, si bien, principalmente mantiene los procedimientos enumerado en el apartado 1, ciertamente añade algún subprocedimiento, o el procedimiento que tendrá más relevancia a efectos prácticos, el de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución.

El apartado 1 del art.123 contempla los siguientes procedimientos, en su dicción literal:

“Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

- a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.*

¹⁹⁸ Pero hay supuestos de autoliquidaciones mensuales según establece el art.68.1 segundo párrafo LIS: *“No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los 20 primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refiere el apartado 3.1.º del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre”.*

- b) *El procedimiento iniciado mediante declaración.*
- c) *El procedimiento de verificación de datos.*
- d) *El procedimiento de comprobación de valores.*
- e) *El procedimiento de comprobación limitada”.*

Debemos advertir desde el inicio que estos procedimientos, o los regulados en el RGAPGIT, van a verse afectados por los efectos del proceso concursal, pero sin que sus efectos sean diferentes de los ya analizados hasta el momento, si bien se puntualizarán, pero sin extendernos, por estar ya analizados convenientemente en los puntos previos.

Tanto el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, como el procedimiento iniciado mediante declaración únicamente van a plantear el problema de a quién notificar la resolución de devolución, cuando se inicie el procedimiento antes del auto de declaración del concurso de acreedores y finalizar tras la declaración del concurso de acreedores del contribuyente. Para encontrar una respuesta, como ya hemos dicho anteriormente, habrá que ver si existe régimen de intervención o de sustitución de facultades de administración y disposición patrimonial. Nos remitimos a lo ya dicho en este aspecto en el punto 2 (Cuestiones comunes a todos los procedimientos de gestión) e incluso al punto referente al análisis de las autoliquidaciones.

Respecto al procedimiento de verificación de datos, según el art.132.1 LGT, se contempla el inicio del procedimiento mediante requerimiento para que se aclare o justifique discrepancias o datos de una declaración ya presentada. En este caso debe tenerse en cuenta que en la medida que la actuación del contribuyente concursado finalice con acto de disposición de facultades de administración o patrimoniales, pueden presentar problemas

(conformidad a una propuesta de liquidación que aumenta el crédito tributario, o disconformidad con la propuesta de liquidación con las posibles consecuencias en un expediente sancionador paralelo). Efectivamente, debe tenerse en cuenta el contenido del art.108.2 RGAPGIT, que como ya advirtiéramos al analizar las notificaciones, únicamente se relaciona la AT con el contribuyente cuando impera el régimen de intervención de las facultades de administración. Ya advertimos que supone ir contra lo previsto en el art.40.1 LC y el procedimiento podría adolecer de nulidad radical, nulidad de pleno derecho prevista en el art.217 LGT, por cuanto estos supuestos deben ser intervenidos por la AC en todo caso. O dicho sea de otra forma, en estos supuestos debe intervenir ante la AT el concursado conjuntamente con la AC. Todo ello es extensivo al procedimiento de comprobación de valores contemplado en el art.134 LGT y la posibilidad de la tasación pericial contradictoria prevista en el art.135 LGT, como al procedimiento de comprobación limitada contemplado en los arts.136 a 140 LGT, dado que todos estos procedimientos pueden suponer disposición de facultades de administración y disposición patrimonial a la hora de dar su conformidad o disconformidad con las propuestas de liquidaciones y sus efectos colaterales en orden a expedientes sancionadores. En resumen, siempre debe intervenir la AC en el régimen de intervención de facultades, ya sea cualquier procedimiento de gestión, inspección, recaudación e incluso en el procedimiento de revisión.

En régimen de suspensión de facultades de administración y disposición patrimonial no hay duda en que se deben entender las actuaciones con la AC.

CAPÍTULO III.- PRINCIPALES EFECTOS DEL PROCESO CONCURSAL EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (II): PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN Y RECAUDACIÓN

1. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

El procedimiento de inspección, en líneas generales, no quedará afectado en su inicio, desarrollo y terminación por la declaración de concurso de acreedores del contribuyente. Sin embargo, al igual que el resto de los procedimientos tributarios, los efectos de la declaración del concurso de acreedores van a mediatizar el procedimiento de inspección, no tanto en su objeto, pero sí en la forma y recursos de los que puede disponer la inspección en un procedimiento al margen del procedimiento concursal.

Debemos, por tanto, abordar una suerte de casuísticas en función de cuándo se produce la declaración de concurso de acreedores. Si esta se produce ya iniciado el procedimiento inspector o si se produce el inicio del procedimiento inspector ya iniciado el procedimiento concursal, o incluso, si el procedimiento inspector se inicia ya concluido el procedimiento concursal.

1.1 Procedimiento inspector ya iniciado cuando se declara el concurso de acreedores

Una vez iniciado el procedimiento inspector, y en pleno desarrollo de este, puede suceder que el contribuyente inspeccionado sea declarado en concurso de acreedores. Ello no afectará al objeto o alcance de la inspección. Sin embargo, puede afectar a las personas legitimadas para comparecer ante la Inspección, y en consecuencia, a quién pueda firmar las actas, ya sean de acuerdo, de conformidad o de disconformidad.

Iniciado el procedimiento inspector antes de la declaración de concurso de acreedores, surge de nuevo, al igual que en los procedimientos de gestión, la necesidad de identificar al legitimado para realizar las actuaciones inspectoras de forma correcta. Un error en la persona con quien se mantengan las actuaciones puede finalizar con la anulabilidad, o incluso nulidad, de lo actuado. Si existe suspensión de las facultades de administración y disposición patrimonial no hay lugar a duda alguna. Se deberá suspender el desarrollo de las actuaciones inspectoras y requerir a la AC para que continúen las actuaciones con la persona legitimada. La noticia de la situación concursal del contribuyente debe ser informado por éste mismo al órgano inspector. Pero caso de no comunicarlo el contribuyente concursado, debería constarle al órgano inspector por la comunicación a la que se le obliga a la AC en el art. 21 LC a la AT¹⁹⁹. De estar realizada correctamente la comunicación por la AC ya sería un problema de la AT que el órgano inspector no tuviera el oportuno conocimiento y suspendiese las actuaciones por causa de fuerza mayor previsto en el art.150.3.f) LGT²⁰⁰.

Surgirá de nuevo, a partir de la comunicación de la situación concursal, la cuestión de si debe ser notificado y parte en el procedimiento inspector la AC en los supuestos de intervención de las facultades de administración y disposición patrimonial. Ya dijimos, al hablar del procedimiento de gestión, que

¹⁹⁹ CARBAJO VASCO, , DOMINGO; "Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores", Documentos, Doc. nº 7/ 2016, 3ª edición, IEF, pág.98; es de la misma opinión, para quien no es posible mantener como válida la representación voluntaria original.

²⁰⁰ Ello se refuerza con lo que debe entenderse por fuerza mayor que en palabras de MAGRANER MORENO, "la fuerza mayor consiste en la concurrencia de circunstancias anormales, ajenas al operador y cuyas consecuencias aparezcan como inevitables o sólo susceptibles de ser evitadas al precio de sacrificios excesivos, a pesar de toda la diligencia empleada (entre otras, STS 13/2/2003, recurso 7811/1997). En definitiva, se produce, según reiterada jurisprudencia, cuando la situación es imprevisible e inevitable". MAGRANER MORENO, FRANCISCO J., Conferencia en la Universidad de Barcelona el 2 de diciembre de 2016 bajo el título "*El procedimiento de inspección tributaria: novedades tras la reforma de la LGT de 2015*".

el art.108.2 RGAPGIT establece que en los supuestos de intervención de facultades de administración y disposición patrimonial deben entenderse las actuaciones con el concursado, contrariando lo establecido en la anterior redacción del citado artículo. Podría resultar contraproducente ir en contra de lo establecido en la LC cuando las acciones del concursado supongan disposición patrimonial en los casos de intervención de facultades de administración y disposición patrimonial, ya que el art.54.2 LC requiere la intervención de la AC, aunque sea con una mera autorización escrita de actuar realizada por ésta. Ello es perfectamente trasladable al procedimiento inspector. Entendemos que, en estos casos, podemos hablar de legitimidad para actuar ante la Inspección Tributaria del concursado o de su representante, si aporta al menos, autorización escrita de la AC con firma legitimada notarialmente de ésta²⁰¹, o bien, comparece la AC ante la Inspección para realizar personalmente la autorización (*apud acta*).

Si la AC no da la autorización para actuar al concursado ante la Inspección Tributaria puede surgir la duda. Parece que lo más razonable que debiera hacer la Inspección en dicho supuesto es citar tanto al concursado como a la AC. Así se evitaría una posible nulidad del art.217 LGT o una simple anulabilidad, pero dotaría, ante todo, al procedimiento inspector realizado por los actuarios, de mayor fortaleza y seguridad jurídica. Dejamos al margen que ello pudiera acarrear un cambio de régimen de facultades de administración y disposición patrimonial solicitada por la AC al juez del concurso.

Otra cuestión de mayor calado serán los efectos de la declaración de concurso de acreedores en las medidas cautelares que hubiera adoptado la Inspección Tributaria al amparo del art.146 LGT y art.181 RGAPGIT.

²⁰¹ Sólo así puede quedar fehaciencia de la autenticidad de la firma de la AC.

La art.146 LGT²⁰² hace referencia a todo tipo de medidas cautelares, no solo las relativas al aseguramiento de pruebas necesarias para el descubrimiento de lo no declarado o lo declarado indebidamente, sino también a medidas relativas al cumplimiento de la obligación tributaria. Si bien, de la lectura del precepto pudiéramos pensar que las medidas cautelares citadas están circunscritas al aseguramiento probatorio, tanto de documentación como de hechos que prueben si se ha cumplido o no con la obligación tributaria, lo cierto es que podría cuestionarse si el cumplimiento tributario puede ser tanto en tiempo pasado como en tiempo futuro²⁰³. Esta última reflexión o diferenciación, en realidad no es relevante, porque en cualquier caso la Inspección Tributaria, aplica las medidas cautelares previstas para la recaudación del art.81 LGT para el aseguramiento del cobro de la futura liquidación que surja del procedimiento inspector. En resumen, en el procedimiento inspector no solo se adoptan las medidas del art.146 LGT “*estricto sensu*”, sino también las previstas en el art.81 para el aseguramiento del cobro. De ahí que no sea inusual, por parte de la Inspección Tributaria, la apertura de un procedimiento inspector y, simultáneamente, la apertura de un expediente de derivación de la responsabilidad tributaria solidaria del art.42 LGT con aplicación de medidas cautelares del art.81 LGT con el embargo de

²⁰² El art.146.1 LGT establece: “En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición”.

²⁰³ Podríamos pensar que dado que en el art.146.1 LGT, en su segundo párrafo, se realiza una enumeración no cerrada de medidas cautelares referentes al aseguramiento de la prueba del procedimiento inspector, no cabe hablar de obligación futura que surja de las liquidaciones tributarias que surjan del procedimiento. Máxime cuando en el apartado 3 del mismo artículo hace referencia a la necesidad de que el órgano competente para liquidar debe confirmar las medidas cautelares en el plazo de 15 días desde su adopción. Y el art.181 RGAPGIT parece confirmar esta interpretación por cuanto únicamente hace referencia a medidas de aseguramiento de la prueba y no medidas recaudatorias.

bienes del que se declarará a la postre como responsable de las deudas tributarias. A este respecto debe observarse el procedimiento regulado para ello en el RGAPGIT. En dicho reglamento se establece los tiempos y modo para llevar a cabo el procedimiento de derivación²⁰⁴.

Una vez se ha declarado el concurso de acreedores, la cuestión es qué ocurre con las medidas cautelares adoptadas por parte de la Inspección Tributaria, si permanecen o desaparecen. Para dar respuesta a esta cuestión debemos acudir con carácter previo lo que dice al respecto la LC.

En la EM de la LC, en su apartado III, se deja clara la *vis atractiva* del concurso de acreedores, con sus excepciones. Se fija la paralización de todas las acciones de carácter ejecutivo²⁰⁵, aunque quedan a salvo los acordados con anterioridad a la declaración del concurso. Salvo que se solicite por la AC al juez del concurso (y lo conceda) la paralización de las ejecuciones de bienes o derechos por ser necesarios para la continuidad de la actividad. Pero lo cierto es que en dicha EM no se habla de medidas cautelares adoptadas. La cuestión por tanto es cuál es la naturaleza de una medida cautelar tributaria, y si ésta puede equipararse a una acción de carácter ejecutivo. La redacción de la EM de la LC debe enlazarse con los artículos 8.4º y 55 LC, ya

²⁰⁴ Concretamente en el art.196 RGAPGIT.

²⁰⁵ Establece la EM en su apartado III “*La ley regula asimismo con criterios de funcionalidad los efectos de la declaración de concurso sobre los acreedores, ordenando la paralización de las acciones individuales promovidas por éstos contra el patrimonio del concursado. Esta paralización, consecuencia natural de la integración de los acreedores en la masa pasiva del concurso, no afecta a las declarativas de los órdenes civil o social ya en tramitación en el momento de declararse el concurso, que continuarán hasta la firmeza de la sentencia, ni a las de naturaleza contencioso- administrativa o penal con trascendencia sobre el patrimonio del deudor, incluso si se ejercitan con posterioridad a la declaración, pero sí a todas las de carácter ejecutivo, incluidos los apremios administrativos o tributarios, que quedarán en suspenso si se hallasen en tramitación, salvo los acordados con anterioridad a la declaración de concurso, y no podrán iniciarse una vez declarado el concurso*”.

que son los que dan contenido a lo expuesto anteriormente. Dejamos al margen la distinción entre medidas cautelares a favor del contribuyente (principalmente la suspensión del acto administrativo) y las adoptadas por la AT, centrándonos en estas últimas, dado que son estas las que serán objeto de estudio.

Las medidas cautelares tributarias están configuradas a semejanza de las medidas cautelares establecidas en el orden jurisdiccional, y en el orden civil principalmente. En consecuencia, comparten, o deberían compartir, las mismas notas características que las medidas cautelares previstas en el art.721 y siguientes de la LEC. Y a la hora de determinar la naturaleza de las medidas cautelares tributarias la doctrina es unánime al advertir su naturaleza aseguradora o garantista de un resultado, previsto o probable, como consecuencia de un procedimiento²⁰⁶.

Esta naturaleza es compartida por el TEAC que, en la Resolución de 12 de mayo de 2.012, afirmó: *«las medidas cautelares responden a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad de un pronunciamiento futuro que podría quedar desprovisto de eficacia por la conservación o consolidación irreversible de determinadas situaciones. Son actos preventivos que no implican un juicio de Derecho sobre los actos posteriores que puedan dictarse, sino que se fundamentan en la pura presunción de que los mismos van a ser emitidos, a la vista de los supuestos de hecho comprobados por la Administración gestora»*.

²⁰⁶ Vide CHINCHILLA MARÍN, M. CARMEN; *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 32; URIOL EGIDO, CARMEN: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tesis no publicada, Universidad de Oviedo, pág.126; CORDERO GONZÁLEZ, EVA MARÍA; *“Las medidas cautelares tributarias”, Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, María Elena Manzano Silva y otros, J.M. Bosch Editor, 2014, pág.110.

Ahora bien, ya hemos visto como la LGT contiene dos grandes grupos de medidas cautelares, las de aseguramiento de la prueba y las de aseguramiento del cobro. No se pretende entrar en disquisiciones dogmáticas al respecto de si las medidas de aseguramiento de la prueba son auténticas medidas cautelares en función de los requisitos que debe reunir toda medida cautelar. Es la pretensión principal determinar si, en función de la naturaleza de las medidas cautelares, éstas pueden o no catalogarse como acción ejecutiva. Este ejercicio deductivo tiene su fundamento jurídico en la necesidad de enlazar la respuesta con el contenido del art.55 LC. La respuesta como desarrollaremos a continuación no es unívoca.

En primer lugar, según opinión unánime de la doctrina²⁰⁷, las medidas cautelares son un ejercicio de la autotutela administrativa, y más concretamente autotutela ejecutiva²⁰⁸. Siendo las resoluciones administrativas

²⁰⁷ Vide CHICO DE LA CÁMARA, PABLO: "*La aplicación del principio fumus bonis iuris: una propuesta para la resolución de los conflictos en los expedientes de suspensión de deudas tributarias*", Revista de contabilidad y Tributación, nº 215, 2001, pág. 208. ARGENTE ÁLVAREZ, JAVIER y otros: *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*, Editorial CISS, Madrid, enero 2012, pág.68 de la edición digital en [www:laleydigital360](http://www.laleydigital360). URIOL EGIDO, CARMEN: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos*, ob. cit., pág.137 OLAY Y DE PAZ, MARÍA: *La ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria*. Tesis no publicada, Universidad de Barcelona, pág.98.

²⁰⁸ La STC 22/1984 de 17 de febrero (ECLI:ES:TC:1984:22) ha definido la autotutela ejecutiva como aquella "*en virtud de la cual se permite que la Administración emane actos declaratorios de la existencia y límites de sus propios derechos con eficacia ejecutiva inmediata*". Con mayor claridad se pronuncia la STC 78/1996 de 20 de mayo (ECLI:ES:TC:1996:78). En dicha sentencia en su Fundamento Jurídico 3 realiza un repaso a anteriores pronunciamientos para dejar la autotutela ejecutiva en sus justos términos, se dice que "«el privilegio de autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el art.103 de la C.E.». (STC 22/1984), y la ejecutividad de sus actos en términos generales y abstractos tampoco puede estimarse como incompatible con el art.24.1 de la C.E. (STC 66/1984 y AATC 458/1998, 930/1988 y 1095/1988), pero que de este mismo derecho fundamental deriva la potestad jurisdiccional para adoptar medidas cautelares y suspender la ejecución por los motivos que la Ley señala. Mas «la efectividad de la tutela judicial respecto de

ejecutivas, las medidas cautelares se encuadran en un aseguramiento, bien del contenido de la resolución, bien en la ejecución de esta con aseguramiento del cobro. Y en este último caso, la medida cautelar va unida a la acción ejecutiva que *a posteriori*, al finalizar el procedimiento, se llevará a cabo.

En segundo lugar, debemos analizar el contenido de los artículos citados de la LC. y siendo el art.8.4^º LC el determinante para despejar la incógnita, ya que deja bien clara la competencia del juez del concurso llegando su *vis atractiva* a toda medida cautelar que deba adoptarse sobre el patrimonio del deudor concursado, siendo su competencia exclusiva y excluyente. A salvo de esta *vis atractiva* quedan las medidas cautelares que afecten a procesos sobre capacidad, filiación, matrimonio y menores del Título I del Libro IV de la LEC. El contenido de este artículo, en sus estrictos términos, impide que la AT pueda adoptar una medida cautelar una vez se ha declarado el concurso, si afecta al patrimonio del deudor concursado, y ello queda reforzado en el contenido del art.55 LC²⁰⁹.

derechos o intereses legítimos reclama la posibilidad de adoptar medidas adecuadas para asegurar la eficacia real del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso» (STC 14/1992), evitando un daño irremediable de los mismos”.

²⁰⁹ Se plantea la duda de si las medidas cautelares pueden ser adoptadas en otros procedimientos en los que no tiene competencia el juez del concurso, como establece el art.50 LC, en procesos contenciosos-administrativos, laborales o penales. Especialmente en el supuesto de medidas cautelares adoptadas o que se vayan a adoptar en un proceso penal por delito fiscal. A este respecto, pensamos que el art.8.4^º LC es claro, puesto que no se excluye de la *vis atractiva* del juez del concurso dicha materia. Únicamente se excluye las que tengan que adoptarse en los procesos sobre capacidad, filiación, matrimonio y menores del Título I del Libro IV de la LEC. De esta opinión son los magistrados autores de la *Ley Concursal Comentada*, cuando afirman "Un supuesto problemático viene representado por las medidas cautelares civiles adoptadas por jueces del orden penal contra concursados. Según la norma de la LCOB art.8.4^º parece que estas medidas cautelares habrán de adoptarse a través del juez del concurso". MACIAS CASTILLO, A.; JUEGA CUESTA, R.; ORELLANA CANO, N; y otros; *Ley Concursal comentada*, Lefebvre El Derecho, junio 2016, pág.48.

Efectivamente, será el contenido del art.55 LC²¹⁰ el que complementa al art.8.4º. El apartado 1 del citado artículo es clave en esta cuestión, porque se prohíbe el inicio de ejecuciones o apremios tributarios contra el patrimonio del deudor. En consecuencia, *a priori*, toda aquella medida que no conlleve una ejecución del patrimonio del concursado no parece vedada por el art.55 ni por el art.8.4º LC. Esto nos puede conducir a concluir que las medidas de aseguramiento de la prueba, en tanto en cuanto no suponen una acción ejecutiva sobre el patrimonio del deudor, estarían al margen de la prohibición del art.55 y el art.8.4º LC. Y respecto a la problemática de si son o no una acción ejecutiva cuando lo que se pretende es el aseguramiento del cobro, la medida cautelar no es más que una anticipación de la ejecución o apremio sobre el patrimonio en el procedimiento de recaudación. Como anticipación de la ejecución en recaudación, comparte por tanto la naturaleza de la acción ejecutiva. Pero, debemos dejar claro que las medidas cautelares, sean o no sean una acción ejecutiva, quedan vedadas en cuanto a su adopción si afectan al patrimonio del deudor por ser competencia exclusiva y excluyente del juez del concurso, como deja claro el art.8.4º LC.

²¹⁰ Dispone el art.55 LC: “1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.

Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

2. Las actuaciones que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos.

3. Cuando las actuaciones de ejecución hayan quedado en suspenso conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, el juez, a petición de la administración concursal y previa audiencia de los acreedores afectados, podrá acordar el levantamiento y cancelación de los embargos trabados cuando el mantenimiento de los mismos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. El levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos.

4. Se exceptúa de las normas contenidas en los apartados anteriores lo establecido en esta ley para los acreedores con garantía real.”

Por consiguiente, la respuesta no es unívoca, pues las medidas cautelares previstas en el art.146 LGT no compartirían la naturaleza ejecutiva sobre el patrimonio, y, sin embargo, las medidas cautelares previstas en el art.81 LGT sí compartirían dicha naturaleza. No obstante, puede darse algún supuesto controvertido, que dará lugar a plantearse si en determinados casos la única solución sea que la AC deba solicitar el auxilio judicial del juez del concurso, y si éste tiene competencia para ello. Nos estamos refiriendo al supuesto de precinto de locales, o precinto de ordenadores, o incluso cuando la Inspección se lleva los discos duros para analizar su contenido. Todo ello es como consecuencia de una medida cautelar al amparo del art.146 LGT. No nos referimos a medidas cautelares de este tipo autorizadas mediante resolución judicial por un juez del orden penal, que sería objeto de otro análisis, dado que el orden penal queda al margen de la *vis atractiva* del procedimiento del concurso de acreedores. Es cierto que para que estos supuestos supongan un auténtico problema debe darse una coincidencia de fechas. Es el caso de que solicitado por el deudor el concurso de acreedores ante los juzgados de lo mercantil, sin embargo, no haya sido declarado todavía. Supongamos que el día de antes o incluso el mismo día de la declaración del concurso, se presenta la inspección en las dependencias del deudor concursado (pongamos por ejemplo que las actuaciones inspectoras se inician un 31 de octubre y que se declara el concurso de acreedores el 2 de noviembre), y procede al precinto de dependencias o precinto de ordenadores, o incluso se llevan los equipos informáticos para analizar los contenidos, todo ello como medidas cautelares. El resultado práctico para el concurso de acreedores de la actuación de la inspección es que la AC no puede tener acceso a la documentación contable del ejercicio, impidiéndose su labor para determinar el contenido del informe del art.75 LC. Si se hubiera producido el

precinto de las dependencias o, incluso, no tuviera acceso a verificar el verdadero patrimonio del deudor²¹¹. Ello supone, por tanto, un problema en el ejercicio de la función de la AC. Sería un perjuicio a la masa de acreedores e incluso un perjuicio, en este último caso, que sí tiene contenido patrimonial. Debe concluirse, que en el supuesto de que la medida cautelar del art.146 LGT le impida al administrador concursal tener acceso al patrimonio del deudor, sí creemos que podría argumentarse la aplicación del art.55 y el art.43 LC²¹² para que el juez del concurso ordene el alzamiento de dicha medida. En el supuesto que se impida la labor de la AC (por llevarse los equipos informáticos la Inspección o precintarlos), la AC podría solicitar el alzamiento de las medidas cautelares o su atenuación (dando un plazo para su devolución con suspensión de los plazos que atañen al administrador concursal). Ello al amparo de lo establecido en el art.9 LC²¹³ que declara la competencia del juez del concurso de todos aquellos temas que se sean necesarios para la buena marcha del concurso, aunque ello no tenga efectos fuera del orden concursal en cuanto a resolución dispositiva.

En resumen, las medidas cautelares adoptadas en el procedimiento inspector pueden alzarse por el juez del concurso a solicitud de la AC cuando

²¹¹ Es obligación de la AC verificar los activos de la entidad deudora.

²¹² En virtud de dicho artículo la AC está obligada a preservar el activo del deudor concursado, disponiendo del auxilio judicial si ello fuera preciso. Dispone el art. 43.1 LC: *“En el ejercicio de las facultades de administración y disposición sobre la masa activa, se atenderá a su conservación del modo más conveniente para los intereses del concurso. A tal fin, los administradores concursales podrán solicitar del juzgado el auxilio que estimen necesario”*.

²¹³ El art.9 LC establece: *“1. La jurisdicción del juez se extiende a todas las cuestiones prejudiciales civiles, con excepción de las excluidas en el artículo 8, las administrativas o las sociales directamente relacionadas con el concurso o cuya resolución sea necesaria para el buen desarrollo del procedimiento concursal.
2. La decisión sobre las cuestiones a las que se refiere el apartado anterior no surtirán efecto fuera del proceso concursal en que se produzca”*.

afecten al patrimonio del deudor en virtud del art.55.1 LC. Para evitar el art.55.1 LC debería estar dictada previamente la liquidación, la providencia de apremio y la diligencia de embargo. Por mucho que la medida cautelar esté íntimamente ligada a la acción ejecutiva no llega a cumplir los requisitos que se exigen en el art.55.1 LC, dado que se trata de una acción provisional en garantía de cobro, pero sin la existencia de un derecho de crédito liquidado, vencido y exigible que diera paso a una acción ejecutiva²¹⁴. Pero en el supuesto de existir la liquidación tributaria, la posterior providencia de apremio y diligencia de embargo antes de la declaración de concurso de acreedores no cabe la posibilidad, en virtud del art.55.1 *in fine* LC, de que los embargos sean alzados, aunque los bienes sean necesarios para la actividad del concursado. Ello es debido a que la reforma operada en la LC con la Ley 38/2011, de 10 de octubre vedó esta posibilidad que sí existía hasta ese momento, modificando el apartado 3 e incluyendo una última frase que protegía los intereses públicos: *“El levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos”*.

²¹⁴ A pesar de nuestra opinión, la SAP de Navarra de 13 de octubre de 2016 (ECLI:ES:APNA:2016:1032), entiende la diligencia de embargo procedente de una medida cautelar con la misma ejecutividad que la procedente de una deuda liquidada. En su Fundamento de Derecho Tercero afirma: *“... no obstante, ni en su redacción original, ni tras la modificación el legislador establece distinción dentro de aquella, refiriéndose a la providencia de apremio o la diligencia de embargo sin mención a su carácter definitivo o preventivo, falta de distinción que unida a que ambas tienen carácter ejecutivo que lleva a concluir lo determinante es la fecha de la diligencia de embargo, que sea anterior a la declaración del concurso.”*

No obstante nuestra opinión, la SAP Navarra de 13 de octubre de 2016 (ECLI:ES:APNA:2016:1032) no diferencia entre diligencia de embargo preventivo procedente de una medida cautelar y la diligencia de embargo procedente de un procedimiento de apremio. En su Fundamento de Derecho Tercero se afirma *“.....no obstante, ni en su redacción original, ni tras la modificación el legislador establece distinción dentro de aquella, refiriéndose a la providencia de apremio o la diligencia de embargo sin mención a su carácter definitivo o preventivo, falta de distinción que unida a que ambas tienen carácter ejecutivo que lleva a concluir lo determinante es la fecha de la diligencia de embargo,....”*.

Por otra parte, debemos dar respuesta a si tiene o no competencia el juez de concurso respecto al alzamiento de las medidas cautelares del art.146 LGT. Resulta evidente que respecto de aquellas medidas cautelares de aseguramiento de la prueba adoptadas por la Inspección, que no entran en la esfera del art.8.4º y art.55 LC, puede constatarse la existencia de algunos supuestos controvertidos. En estos casos, *a priori*, podría pensarse en el alzamiento de la medida por el juez del concurso para garantizar la buena marcha del concurso. Pero estamos ante una cuestión controvertida de la que no tenemos constancia de resolución judicial alguna. Se necesita probar, de forma clara y evidente, que una medida cautelar del art.146 LGT es en realidad una medida cautelar de contenido patrimonial para que la competencia del juez sea palmaria. Si no resulta probado, lo más que podrá hacer el juez del concurso es realizar un requerimiento a la Inspección Tributaria para su alzamiento. Esta opinión es consecuencia de que se trata de medidas de aseguramiento de la prueba y, generalmente, no afectan patrimonialmente al concursado. Es clara la competencia de la Inspección Tributaria para la adopción o el alzamiento de medidas cautelares, que le es concedida *ope legis*. Por otro lado, si la medida cautelar no afecta patrimonialmente al concursado, no puede tener competencia el juez del concurso. En caso contrario, se planteará sin lugar a duda una cuestión de competencia ante el TCJ.

Por último, debemos fijar una excepción a la competencia exclusiva y excluyente del juez del concurso para adoptar medidas cautelares que afecten al patrimonio del concursado: que exista sentencia firme aprobando un convenio. Este supuesto, queda claro en el art.133.2 LC²¹⁵, ya que establece

²¹⁵ Dice el art.133 LC:” 1. El convenio adquirirá eficacia desde la fecha de la sentencia que lo apruebe, salvo que el juez, por razón del contenido del convenio, acuerde, de oficio o a instancia de parte, retrasar esa eficacia a la fecha en que la aprobación alcance firmeza.

que cesan todos los efectos de la declaración del concurso. Estos efectos irán desde el cese de la AC hasta la falta de competencia para dictar medidas cautelares por el juez del concurso, sin perjuicio que se planteen incidentes concursales por actuaciones ejecutivas que pudieran poner en peligro la viabilidad del convenio, y tendrá que decidir el juez del concurso al respecto, sin que haya una regla clara sobre estas cuestiones. Dicho de otra manera, se deja a la concursada que tenga una oportunidad de gestionar económicamente la empresa con unas directrices pactadas en el convenio, pero es una “libertad vigilada” por cuanto debe dar razón del cumplimiento del convenio (pagos a acreedores) cada seis meses, según establece el art.138 LC. Es este periodo desde la aprobación del convenio hasta su total cumplimiento o su incumplimiento, un periodo que hemos bautizado como la “zona muerta”, por no existir efectos del concurso de acreedores. Principalmente, desaparece la cobertura que protege a la concursada respecto de ejecuciones sobre su patrimonio. La consecuencia es que desaparece la competencia exclusiva y excluyente del juez del concurso sobre las medidas cautelares sobre el patrimonio de la concursada. Debemos dejar claro que el hecho de existir sentencia firme del convenio no implica que el concurso de acreedores haya concluido. Al margen de los comentados informes semestrales de cumplimiento del convenio, pueden plantearse incidentes concursales sobre el cumplimiento que, incluso, pueden llevar a liquidación al concursado. Si se sigue el convenio de forma normal, con los

Al pronunciarse sobre el retraso de la eficacia del convenio, el juez podrá acordarlo con carácter parcial.

2. Desde la eficacia del convenio cesarán todos los efectos de la declaración de concurso, quedando sustituidos por los que, en su caso, se establezcan en el propio convenio, salvo los deberes de colaboración e información establecidos en el artículo 42, que subsistirán hasta la conclusión del procedimiento”.

pagos pactados en el mismo a los acreedores, el concurso finalizará cuando se haya pagado a todos los acreedores.

1.2 Procedimiento inspector iniciado durante el procedimiento concursal

Es precisamente la autotutela administrativa, la que faculta a la Inspección Tributaria a realizar comprobaciones o inspecciones tributarias sobre el cumplimiento tributario de los ejercicios no prescritos, y no está entre las competencias exclusivas y excluyentes del juez del concurso estas facultades administrativas ni la revisión de estas. En el art.50.4 LC deja clara la competencia de los jueces de la jurisdicción contencioso-administrativa, al margen de la reiterada jurisprudencia del TCJ del TS. Una vez iniciado el concurso de acreedores, sí se pueden iniciar procedimientos de comprobación o inspección.

Los efectos que puede producir el concurso de acreedores en el procedimiento de inspección comienzan ya desde su inicio. A quién deba notificarse el inicio de las actuaciones inspectoras del deudor concursado dependerá del régimen de facultades de administración y disposición patrimonial que haya dictaminado el juez del concurso. El inicio del procedimiento inspector puede producirse en cualquier momento o fase del procedimiento concursal. Sea cual sea el momento o fase en el que se produzca dicho inicio, el juez del concurso se habrá pronunciado respecto del régimen de facultades de administración y disposición patrimonial del concursado. De esta manera, si el régimen es de intervención de facultades, siguiendo el art.108.2 RGAPGIT, la notificación de inicio del procedimiento inspector se realizará al concursado. Si por el contrario el régimen es de suspensión de las facultades, la notificación se realizará a la AC.

Respecto de a quienes deben actuar ante la Inspección, ya hemos dicho que estimamos prudente, en los supuestos de intervención, que quien actúe tenga la firma de representación no solo de la mercantil concursada (o persona física en su caso) sino también de la AC. Incluso se requeriría la firma legitimada notarialmente de la AC para evitar riesgos de falta de legitimación, toda vez que el resultado de la actuación inspectora puede desplegar un efecto sobre el patrimonio de la concursada.

Se han analizado las medidas cautelares del art.146 LGT, incluso las del art.81 LGT que podría plantearse su adopción la Inspección Tributaria. Respecto a las del art.146 LGT, como medidas de aseguramiento de la prueba, en principio no existiría problema para su adopción, siempre que directa o indirectamente la medida no afecte al patrimonio de la concursada o a la buena marcha del concurso. Si afectan de forma directa al patrimonio, ya sea por vía del art.146 o del art.81 LGT están vedadas a la Inspección Tributaria, puesto que, como vimos, la competencia en estas medidas cautelares es exclusiva y excluyente del juez del concurso.

Una cuestión que debe tenerse en cuenta es la duración del procedimiento inspector en relación con la duración del procedimiento concursal. Si la inspección tributaria comienza estando el concurso de acreedores en fase de liquidación muy avanzada, es posible que finalice el concurso y no haya finalizado la inspección en los plazos marcados en el art.150 LGT. En fase de liquidación concursal, las facultades de administración y disposición patrimonial están suspendidas para la concursada, y es la AC la que tiene la representación y legitimación de la concursada, que es el caso de las mercantiles que están disueltas y en proceso de liquidación. En consecuencia, el inicio se habrá notificado a la AC, y es ésta la que debe firmar las actas (o el representante designado por ésta), aunque ya haya cesado en el cargo. La razón de ello la encontramos en el

propio art.108.1 RGAPGIT²¹⁶, que regula de forma precisa con quién pueden entenderse las actuaciones en los procedimientos tributarios. En dicha norma queda claro que, en fase de liquidación, las actuaciones se entenderán con los liquidadores. La AC son los liquidadores del activo de la concursada. Podría argumentarse que no hace falta recurrir al apartado 1 del art.108 RGAPGIT, cuando su apartado 2 es específico de la AC. Es decir, dado que en fase de liquidación concursal el régimen de facultades de administración y disposición patrimonial es el de suspensión, por esto el apartado 2 del artículo citado otorga la única representación a la AC. Ello es totalmente cierto, pero queremos dejar constancia del paralelismo entre el apartado 1 y 2 de la norma, porque es importante para determinar qué pasa cuando el concurso concluye y se archiva, cesando la AC, y sin embargo el procedimiento de inspección no ha finalizado aún. En esta situación es cuando tenemos que aplicar el apartado 1 in fine de la norma, dado que el apartado 2 no da respuesta al interrogante planteado. En dicho apartado 1 in fine se regulan los supuestos de sociedades disueltas y liquidadas, dejando claro que las actuaciones deben entenderse con los liquidadores, sin perjuicio de que se pueda aplicar el art.107 RGAPGIT que regula los sucesores de personas físicas y jurídicas. Por tanto, y volviendo a la argumentación que realizábamos aplicando el apartado 1 en lugar del apartado 2 de la norma, dado que la AC es liquidadora del activo y pasivo de la sociedad, será ésta la que deba actuar

²¹⁶ Establece el art.108.1 RGAPIT :"*En caso de entidades en fase de liquidación, cuando las actuaciones administrativas tengan lugar antes de la extinción de la personalidad jurídica de las mismas, dichas actuaciones se entenderán con los liquidadores. Disuelta y liquidada la entidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, incumbe a los liquidadores comparecer ante la Administración si son requeridos para ello en cuanto representantes anteriores de la entidad y custodios, en su caso, de los libros y la documentación de la misma. Si los libros y la documentación se hallasen depositados en un registro público, el órgano competente podrá examinarlos en dicho registro y podrá requerir la comparecencia de los liquidadores cuando fuese preciso para dichas actuaciones*".

ante la Inspección, aunque hubiera concluido el concurso de acreedores y cesado en el cargo. A ellos corresponderá firmar las actas (o a quién hayan apoderado para tal objeto desde el principio²¹⁷). Por otro lado, al prever el art.108.1 RGAPGIT la posibilidad de la aplicación del art.107 del mismo reglamento, ello da pie a la posibilidad de que se llamase ante la Inspección Tributaria a los que eran socios hasta su liquidación de la sociedad.

A esta cuestión se ha referido el TS en su STS de 15 de octubre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:6690), reiterándolo en su STS de 22 de octubre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:6769). El TS deja claro que deben comparecer los liquidadores, pero ello no es suficiente, por cuanto debe aplicarse el art.40.2 LGT y sería necesario que se notificara y comparecieran los socios sucesores de la sociedad²¹⁸. El TS identifica la falta de notificación a los sucesores como

²¹⁷ El hecho de cesar en el cargo la AC por conclusión del concurso no implica que los poderes a favor de un profesional tributarista que esté actuando ante la Inspección Tributaria deban considerarse nulos o revocados. Así queda de manifiesto por nuestra jurisprudencia, sirviendo como ejemplo la STS de 15 de octubre de 2012.

²¹⁸ En el Fundamento de Derecho Segundo de la STS 22 de octubre de 2012 (que se recoge lo dicho en la STS de 15 de octubre de 2012), dice: "*«Como dejamos dicho en la sentencia de 15 de noviembre de 2010..... Es patente que "obligaciones tributarias pendientes" y "deudas tributarias pendientes" no son términos coextensos, lo que hace perfectamente legítimo que la Administración tributaria inicie actuaciones de comprobación e investigación de las obligaciones tributarias de una sociedad disuelta y liquidada años después de haberse producido tales circunstancias, si dichas obligaciones se devengaron con anterioridad. En esta tesitura, el concurso de los liquidadores en las actuaciones de comprobación e investigación resulta imprescindible; de ahí que el artículo 24.5 del Reglamento general de la inspección de los tributos estableciera que «disuelta y liquidada una Sociedad o Entidad, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 89 de la Ley General Tributaria, incumbe a los liquidadores comparecer ante la Inspección si son requeridos para ello en cuanto representantes que fueron en la Entidad y custodios, en su caso, de los libros y la documentación de la misma. Si los libros y la documentación se hallasen depositados en un registro público, la Inspección podrá examinarlos en dicho registro, exigiendo si fuese precisa la presencia de los liquidadores».*

Cuestión distinta es que esa comparecencia de los liquidadores resulte suficiente.

vicio que pueda causar indefensión y nulidad si estas actuaciones no eran conocidas por los sucesores. Ahora bien, en el supuesto de concurso de acreedores que finaliza con la fase de liquidación no habrá cuota a percibir por los socios sucesores, ya que, si hubiera dinero para pagar todas las deudas y además sobrase cuota liquidatoria para los socios, no estaríamos en un supuesto de concurso de acreedores. En el momento en que los socios percibiesen dicha cuota, como establece el art.176.1.4^º LC se produciría la conclusión del concurso cuando se compruebe el pago de todos los créditos, que es el único caso en el que quedaría activo para repartir entre los socios. No es un caso nada habitual, pero puede darse en la práctica cuando el administrador único y socio mayoritario atiende al pago personalmente de los créditos para evitar males mayores en su patrimonio particular. Si se diera esta circunstancia quedará un mínimo activo que se realizara más tarde y se repartirá entre los socios, solamente en dicho excepcional supuesto podríamos hablar de socios sucesores, que tendrían limitada su cuota a lo que percibieron por la obligación tributaria posterior a resultados de un procedimiento inspector.

1.3 Procedimiento inspector iniciado una vez ya ha concluido el concurso de acreedores

Con la vigente Ley General Tributaria de 2003 evidentemente no lo es, porque su artículo 40.2 lo deja muy claro al disponer que «[e]l hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos». El supuesto se regula en los artículos 107 y 108.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre)".

Si ha finalizado el concurso de acreedores ya no podemos hablar de efectos sobre el procedimiento inspector. Sin embargo, sí habrá efectos sobre la AC, aunque hayan cesado en el cargo.

Cuando se inicie una inspección tributaria resultará de aplicación el art.108.1 RGAPGIT por analogía o por aplicación directa (siendo a nuestro entender aplicación directa). El apartado 2 del artículo citado no contempla nada a este respecto, en situación de concurso de acreedores que haya concluido.

Deberemos tener en cuenta cómo concluyó el concurso. Si concluyó con convenio y con pago de los créditos contemplados en el convenio, evidentemente la mercantil continúa su actividad. Será a la empresa, consecuentemente, a quién se notifique el inicio de la inspección como a cualquier otro contribuyente en situación normal. La antigua concursada ya está en una situación normal de actividad y no rige ya la LC. Pero si la conclusión del concurso fue con disolución y liquidación, deberá notificarse y emplazarse a la AC como liquidadores de la mercantil concursada. Es importante recordar que el art.108.1 RGAPGIT refiere la obligación de aportar los libros y la documentación de la mercantil concursada, en cuanto que sean custodios de estos. Ello quiere decir que, al menos, deben ser custodios de los libros de la mercantil desde el momento en que son los representantes de la mercantil concursada. Dicho momento es a partir de que es dictaminado por el juez del concurso el régimen de sustitución de facultades de administración y disposición patrimonial. No cumplir con ello puede implicar la posible derivación de la responsabilidad patrimonial.

2. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

Sin lugar a duda es el procedimiento de recaudación donde más evidentes y numerosos son los efectos del proceso concursal en los

tributos²¹⁹. Junto con la prelación del crédito público en el proceso concursal, han ocasionado muchas y variadas opiniones doctrinales. Estas se han centrado, sobre todo, en el procedimiento de apremio contemplado en los artículos 163 y siguientes de la LGT. Sin lugar a duda estamos ante el procedimiento donde más evidentes y numerosos son los efectos del proceso concursal en los tributos²²⁰. Este procedimiento junto con la prelación del crédito público en el proceso concursal, son por los que más ríos de tinta se han vertido.

Se centrará el análisis en el procedimiento de apremio contemplado en los artículos 163 y siguientes de la LGT. La piedra angular en los efectos del proceso concursal en el procedimiento de apremio es el art.55 LC en coordinación con el art.164 LGT. Analizaremos estos preceptos y las consecuencias interpretativas con mayor detenimiento, si bien debemos matizar que los efectos en el procedimiento de recaudación no se centran únicamente en el procedimiento de apremio, sino que también son destacables los efectos en el aplazamiento y fraccionamiento del tributo. E incluso debe hacerse mención de un efecto en el IVA, cuya reforma fue motivada por la falta de recaudación del tributo en el proceso concursal cuando se realiza la venta de los bienes inmuebles en la fase de común o de liquidación del concurso de acreedores: la inversión del sujeto pasivo (que ya fue objeto de análisis).

Debe hacerse mención, aunque ya se haya analizado, de la razón última en la inversión del sujeto pasivo en el IVA en el proceso concursal. La modificación vino motivada ante la alarmante falta de recaudación de las

²¹⁹ De la misma opinión es CARBAJO VASCO, DOMINGO; "*Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*", ob. cit., pág. 100.

cuotas repercutidas por la concursada una vez ya había sido declarada en concurso (créditos contra la masa). En la práctica, dichas cuotas de IVA no llegaban a recaudarse por estar bajo la norma que exigía el pago de los créditos contra la masa por su estricto orden de vencimiento. Al colocarse otros créditos contra la masa con vencimiento anterior, ante una falta de tesorería, se producía el impago definitivo de las cuotas repercutidas. La solución fue la inversión del sujeto pasivo en la venta de inmuebles a empresarios o profesionales.

Con ánimo de poner orden en el análisis de este procedimiento, vamos a sistematizar el estudio que vamos a abordar de los efectos del proceso concursal. En primer lugar, es obligado hacer referencia a las garantías para el cobro de la deuda tributaria, por su incidencia en el procedimiento de recaudación. En segundo lugar, se analizará la evolución de las normas referentes al procedimiento de apremio. En tercer lugar, las consecuencias o efectos actuales en el procedimiento de recaudación, con especial referencia al derecho de compensación de deudas. Y en último lugar, analizaremos los efectos en el aplazamiento y fraccionamiento del tributo.

2.1 Las garantías del crédito tributario

Ya se abordó en el primer capítulo el derecho de prelación del art.77 LGT como garantía tributaria que queda atemperado por la regulación de los artículos 89 a 93 LC. También ya ha sido objeto de análisis las medidas cautelares del art.81 LGT junto al art.146 LGT, y respecto a las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento se estudiará en el último lugar de estos apartados.

En consecuencia, nos centraremos en tres garantías que pueden tener incidencia en el procedimiento de recaudación estando en curso el proceso concursal: la hipoteca legal tácita (art.78 LGT), la afección de bienes (art.79 LGT) y en el derecho de retención (art.80 LGT).

2.1.1 Hipoteca legal tácita

Se trata de un privilegio o garantía que ha sido calificado por cierto sector de la doctrina como "especialmente poderoso"²²¹. Esta tesis es seguida por VILLAR EZCURRA²²², para quien la explicación es perfectamente aplicable en la actualidad y permite ejercitar el derecho de separación de la masa *ex iure crediti*, por configurarse como crédito con privilegio especial en el art.90.1.1º LC. Pero dicha afirmación debe ser matizada, ya que la configuración del derecho de separación de la masa *ex iure crediti* no es un supuesto totalmente definido, y que pueda ejercerse en la práctica.

En puridad, el derecho de separación de la masa *ex iure crediti*, implica la posibilidad de solicitar la ejecución hipotecaria dentro del concurso, de forma que se separa del resto de bienes de la masa el bien inmueble sujeto a la hipoteca legal tácita para, con su subasta, obtener el importe de la deuda tributaria. A tal efecto, esta ejecución no solo se puede amparar en el art.78 LGT, en relación con el art.90.1.1º y el art.57.3, ambos de la LC, sino que es

²²¹ Pero debe entenderse que se trata de una visión anterior a la actual LC que cambia radicalmente los privilegios de la AT en función del principio de la *par conditio creditorum*. Vide VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE; El crédito tributario en la quiebra, Lex Nova, 2000, pág.143.

²²² VILLAR EZCURRA, MARTA, "La Ley 38/21011 de reforma de la Ley Concursal y su incidencia en el procedimiento de recaudación tributaria de las Haciendas Locales", capítulo 4 de obra colectiva, *Problemática de los procedimientos tributarios en las Haciendas Locales*, SERRANO ANTÓN, FERNANDO (dir.), Civitas, 2012, pp..804 y 805.

necesario realizar referencia al art.194 LH²²³. Este último artículo habilita la posibilidad de la hipoteca legal tácita respecto de los tributos que graven bienes inmuebles y referidos al ejercicio actual y el anterior. Pero como decimos, no se trata de un derecho de obligada observancia, porque existen otras circunstancias dentro del concurso que pueden difuminar este derecho e incluso vaciarlo de contenido. Observemos, en este sentido, que el art.56 LC contempla la paralización de las ejecuciones con garantía real o impide su inicio, para los supuestos en los que los bienes inmuebles sean necesarios para la continuidad empresarial o profesional. Si ello se produce, ya con total probabilidad, nunca podrá ejercitarse el derecho de separación de la masa para su ejecución, porque el art.57.3 LC establece la imposibilidad de ejercitar la ejecución hipotecaria si llegada la fase de liquidación no se hubiera ejercitado la misma, perdiendo el derecho. A la fase de liquidación se llega de forma inmediata cuando finaliza la fase común y se solicita la misma por el concursado sin que exista capacidad de reacción para presentar inmediatamente una ejecución hipotecaria²²⁴. Únicamente cabe la posibilidad de que, si se inició la ejecución hipotecaria en la fase común del concurso, y esta fue suspendida por entender el juez del concurso que era un bien

²²³ Establece el art.194 LH: "*El Estado, las Provincias o los Pueblos tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque hayan inscrito sus derechos en el Registro, para el cobro de la anualidad corriente y de la última vencida y no satisfecha de las contribuciones o impuestos que graven a los bienes inmuebles.*

A los efectos del párrafo anterior, se entenderá por anualidad vencida la constituida por los cuatro trimestres del ejercicio económico anterior al corriente, sea cualquiera la fecha y periodicidad de la obligación fiscal de pago.

Para tener igual preferencia por mayor suma que la correspondiente a dichas dos anualidades, podrán exigir el Estado, las Provincias o los Pueblos la constitución de una hipoteca especial, en la forma que determinen los Reglamentos administrativos. Esta hipoteca no surtirá efecto sino desde la fecha en que quede inscrita".

²²⁴ Existen otros supuestos para entrar en liquidación, pero para lo que aquí nos interesa, dado que el presupuesto de hecho es la continuidad de la actividad, es la solicitud de la apertura de la fase de liquidación por el concursado el supuesto habitual. Ni tan siquiera el juez del concurso puede decretar la fase de liquidación a instancia de la AC por la LC establece que en caso de no solicitar el deudor la liquidación se debe entrar en fase de convenio. Así lo establece el art.111.1 LC.

necesario para la actividad (por informe de la AC), permite el art.57.3 LC reanudar la ejecución pese a estar ya en fase de liquidación. Otra posibilidad de poder iniciar la ejecución es si se ha aprobado un convenio de acreedores en la fase de convenio, o si transcurrió un año desde que se inició la fase común sin que se haya entrado en fase de liquidación o de convenio.

Estamos ante una garantía que se predica de impuestos locales. Teniendo en cuenta lo anteriormente comentado del efecto en la hipoteca legal tácita del proceso concursal, parece recomendable que la AT local²²⁵ inicie de forma inmediata la ejecución hipotecaria. El momento para realizarlo debe ser tras insinuar el crédito con la calificación de crédito con privilegio especial del art.90.1.1º LC, y una vez reconocido este. El objetivo debe ser tener iniciado ya el incidente de ejecución hipotecaria, aunque posteriormente sea suspendido en aplicación del art.56 LC. La explicación de esta actuación viene dada por el propio iter procedimental del concurso. De esta forma, ya sea en fase de convenio con este aprobado, o ya sea en fase de liquidación, podrá continuar la ejecución hipotecaria, y de esta forma hacer efectiva la *separatio es iure crediti* de la masa.

Como acertadamente apunta VILLAR EZCURRA²²⁶ esta garantía se predica tanto del IBI como del IVTM, dada la naturaleza real de ambos tributos locales. No ha habido dudas respecto a la aplicabilidad de esta garantía al IBI, siendo una cuestión pacífica y recogida, entre otras, en las SSTS de 12 de marzo de 1997 (ECLI:ES:TS:1997:1787) y la de 20 de noviembre de 2000 (ECLI:ES:TS:2000:8440). Más controversia ha planteado la aplicabilidad de la

²²⁶ VILLAR EZCURRA, defiende el carácter real del IVTM y critica algunas posiciones de juzgados de lo Mercantil como es el caso de la SJM nº 1 de Alicante de 15 de marzo de 2011 que niegan la aplicación de la garantía al IVTM. Vide VILLAR EZCURRA, MARTA; "La Ley 38/21011 de reforma de la Ley Concursal y su incidencia en el procedimiento de recaudación tributaria de las Haciendas Locales", ob. cit. pág.806.

citada garantía al IVTM, que ha sido negada por algunos Juzgados de lo Mercantil, siendo de interés referirnos a la SAP de Tarragona (nº 355) de 3 de septiembre de 2012 (ECLI:ES: APT:2012:1323) que niega la garantía real al argumentar que el impuesto grava la titularidad del vehículo diferenciando entre titular registral y propietario: *"la ley establece una ficción legal entre titular registral y dueño del vehículo, fijando como sujeto pasivo al titular con independencia de si es o no propietario"*. A nuestro juicio confunde el citado tribunal un supuesto muy concreto de transmisión del vehículo con una suerte de diferenciación en quien es el adquirente del vehículo de hecho de quién el titular registral todavía. El mismo supuesto se podría dar respecto al IBI y no hay controversia respecto a la aplicabilidad de la hipoteca legal tácita.

2.1.2 El derecho de afección

No se contempla el derecho de afección como un privilegio en la LC a favor de la AT. Y, en consecuencia, no surtirá efectos en el procedimiento concursal como proceso de ejecución universal, pero tampoco el proceso concursal producirá efectos en dicha garantía. Basta acudir al art.79 LGT, donde se establece que dicha garantía solo surtirá efecto cuando lo establezca una ley, estando reservado a los supuestos de IBI²²⁷ e impuestos que graven transmisiones de bienes. Esta garantía trasciende el proceso concursal, y en palabras de nuestro TS *"en el supuesto de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos objeto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no es precisa la declaración de fallido del adquirente o los adquirentes intermedios para que declarada la del deudor originario transmitentes de los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, pueda derivarse la acción contra dichos bienes tras la notificación, reglamentaria al*

adquirente y titular actual de los mismos, del acto administrativo de derivación" (STS de 24 de noviembre de 2004 ECLI:ES:TS:2004:7620). Este pronunciamiento debe ser matizado, dado que no podrá, por derecho de afección, dirigirse la acción recaudatoria contra el concursado puesto que, como hemos dicho, el derecho de afección no surte efectos en el proceso concursal. Así pues, deberá la AT esperar a la transmisión del bien inmueble a un nuevo adquirente (que no puede adquirir si está declarado en concurso de acreedores) para realizar la derivación de la deuda tributaria.

En definitiva, es una garantía que no resulta afectada por el proceso concursal, pero no puede ejercitarse la acción recaudatoria dentro del concurso, sino fuera de él, contra el nuevo adquirente. No obstante, algún autor²²⁸, lo ha configurado como una garantía real, que produce efectos directos en el concurso de acreedores, y que debe configurarse como un crédito a favor de la AT calificado con privilegio especial del art.89.2 LC. A esta teoría, hay que realizar dos precisiones. La primera es una precisión concursal, y la segunda es una precisión tributaria.

En cuanto a la precisión concursal, tenemos que decir que no se puede realizar una referencia genérica al art.89.2 LC. Dicho artículo es un mero precepto descriptivo de los diferentes créditos existentes en la lista de acreedores, pero sin entrar a su definición. De la concreción del crédito con privilegio especial se ocupa el art.90 LC. En este precepto se realiza una

²²⁸ En este sentido, LAGO MONTERO. Si bien advierte de las incoherencias del "*legislador fiscal en el tratamiento registral y concursal de estas situaciones de sujeción real*" como paso previo a su toma de posición teórica, posteriormente, afirma sin ambages, que "*son créditos con privilegio especialasí como la afección legal del art.64 TRLHL y las afecciones de bienes ex artículos 79.2 y 3 y 170 LGT 2003*". LAGO MONTERO, JOSE MARÍA; "*IX. Aspectos tributarios*", "*Capítulo 4. El Convenio Concursal*", *Contratos civiles, mercantiles, públicos, laborales e internacionales, con sus implicaciones tributarias*, Tomó VII, Thomson Reuters Aranzadi, pp. 417 y 421.

relación pormenorizada de los créditos que se consideran con privilegio especial (sin ánimo de establecer una definición legal dada la casuística contenida). Y en dicha norma no encontramos por ningún lado el derecho de afección tributario. Pero, además, debemos añadir que el art.90.2 LC contiene una norma de obligado cumplimiento y que destierra la configuración del derecho de afección genérico contenido en el art.79 LGT como crédito con privilegio especial. Establece el citado número 2 del art.90 LC: *“Para que los créditos mencionados en los números 1º a 5º del apartado puedan ser clasificados con privilegio especial, la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita o de los refaccionarios de los trabajadores”*. Consecuentemente, no cabe el derecho de afección por no estar en los supuestos 1º a 5º del número 1 del art.90 LC y no entra dentro de las excepciones en cuanto a requisitos y formalidades necesarios para su oponibilidad a terceros, que se reserva a la hipoteca legal tácita y los créditos refaccionarios.

Respecto a la precisión tributaria, debe citarse a GARCÍA NOVOA²²⁹, como principal crítico a la configuración del derecho de afección tributario como garantía directamente oponible al contribuyente y frente a terceros y contenido en el art.79 LGT. Es más bien una garantía posible y futura y no afecta a bien o derecho alguno. Estamos ante una norma de reenvío que precisa de una ley específica que la recoja y determine, y sobre todo, la anotación en el registro pertinente (en caso de bienes inscribibles) al amparo de la legislación hipotecaria.

²²⁹ Véase GARCÍA NOVOA, CESAR; *“Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”*, La nueva Ley General Tributaria, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pp.321 a 376.

Dicho todo lo cual, no podemos perder la perspectiva de la finalidad de la norma, tanto del derecho de afección genérico del art.79 LGT, como los derechos de afección concretos que podemos encontrar tanto en el art.64 TRLHL (para el IBI) como en el art.5 TRLITPAJD (para ITP). Son normas antielusión o de garantía del crédito tributario que están previstas en los supuestos de transmisión de bienes inmuebles, para que el adquirente responda del crédito tributario por la afección del bien al impuesto²³⁰. Por tanto, carece de toda lógica y coherencia hablar del crédito tributario amparado por derecho de afección como crédito especialmente privilegiado dentro del concurso de acreedores. La concursada no va a realizar adquisiciones inmobiliarias, dada su situación de insolvencia declarada, y en la mayor parte de las ocasiones lo que realizará serán ventas de inmuebles, bien como existencias, bien como activos de la concursada. En consecuencia, el adquirente de dichos bienes es el que resultará obligado tributariamente por la afección tributaria si se reúnen los requisitos necesarios.

A título aclaratorio, una AT local puede exigir del concursado, mediante la garantía de la hipoteca legal tácita, el periodo impositivo anterior a la declaración en concurso y el periodo impositivo en el que ha sido declarado el concurso, puesto que serán créditos con privilegio especial del art.90.1.1º LC. Dicho importe deberá ser pagado con el importe que se obtenga de la venta del bien inmueble en el seno del concurso en la fase de liquidación, y ello por establecerlo de forma expresa el art.155 LC. El resto de los periodos impositivos que se adeuden, no prescritos (teniendo en cuenta la paralización de la prescripción del art.68.7 LGT), de no poderse cobrar en el concurso por falta de masa activa, podrán exigirse de quien haya adquirido el bien inmueble

²³⁰ Véase a este respecto la Consulta DGT V0937-16, de 10 de marzo 2016, que reitera la doctrina de la Consulta V0244-11, de 4 de febrero 2011, y expone el "alcance de la afección de los bienes establecida en el artículo 5 del texto refundido del ITP y AJD".

en el proceso de liquidación. A este respecto, debe matizarse, que si una AT no ha defendido el privilegio especial de la hipoteca legal tácita, no creemos que esta dejación del ejercicio del derecho de defensa de la prelación le faculte para exigir la deuda correspondiente por derecho de afección al nuevo adquirente del inmueble, sobre todo porque para AT es un cobro seguro dado que hay transmisión y cobro del precio del inmueble, y puede configurarse como una negligencia en el cobro del crédito público que no puede subsanarse con la derivación de la deuda al nuevo adquirente.

2.1.3 El derecho de retención

Esta garantía, regulada en el art.80 LGT, está reservada a las Aduanas para garantizar el cobro de la deuda tributaria por derechos de Aduanas. Como ha recordado nuestro TS, en la STS de 12 de julio de 1996 (ECLI:ES:TS:1996:4303), este derecho está reservado a las mercancías presentadas a despacho por el sujeto pasivo y de las que no se autoriza su salida "levante" del recinto aduanero.

Dicha garantía no tenía cabida en el proceso concursal en la redacción original de la LC, por la mera declaración del concurso de acreedores en virtud del art.21 LC, y con posterior aplicación del art.55 LC, que prohibía las ejecuciones singulares, incluidas las tributarias si no existía una providencia de apremio (en su versión original). La reforma realizada con la Ley 38/2011 de 10 de octubre, a través del artículo único apartado 45, supuso la redacción actual en la LC del art.59 bis²³¹. Dicho artículo es introducido a los solos

²³¹ Dispone el art.59 bis LC: "*1. Declarado el concurso quedará suspendido el ejercicio del derecho de retención sobre bienes y derechos integrados en la masa activa.*
2. Si en el momento de conclusión del concurso esos bienes o derechos no hubieran sido enajenados, deberán ser restituidos de inmediato al titular del derecho de retención cuyo crédito no haya sido íntegramente satisfecho.
3. Esta suspensión no afectará a las retenciones impuestas por la legislación administrativa, tributaria, laboral y de seguridad social".

efectos de proteger el crédito público con clara contravención de lo establecido en el art.55 LC. Podríamos configurar el art.59 bis LC como una excepción a lo preceptuado en el art.55 LC. Efectivamente, a pesar de ubicarse el art.59 bis LC en la Sección 3ª ("De los efectos sobre los créditos en particular") , en lugar de estar en la misma Sección 2ª (De los efectos sobre las acciones individuales") que el art.55 LC, es evidente que este derecho de retención tiene efectos sobre la recaudación del tributo y sobre la acción individual de la AEAT.

El contenido de los apartados 1 y 2 del art.59 bis LC es totalmente innecesaria y superfluos en la mayoría de las ocasiones, siendo en nuestra opinión un subterfugio para la introducción del apartado 3, que establece que no será aplicable la suspensión al crédito público (si bien se hace extensivo al crédito laboral). Esto es un ejemplo más de la involución en la LC en favor del crédito público, en perjuicio del principio de la *par conditio creditorum* en la ejecución universal. Tras la promulgación de la LC en 2003 que supuso grandes recortes en los privilegios de la AT, y como quiera que la AEAT no pudo conseguir hacer triunfar sus interpretaciones de la LGT en contra de la interpretación de la LC en los tribunales, el legislador, con la oportuna influencia de la DGT, introdujo la reforma concursal en pos de una mayor garantía del crédito público. Sin duda, el grave periodo de crisis vivida a partir de 2008, con grandes perjuicios para las arcas públicas por pérdida de crédito público impagado, influyó en el ánimo del legislador para llevar a cabo la reforma y cuadrar el déficit público galopante.

2.2 Artículo 55 LC y artículo 164 LGT: evolución normativa

En la primera redacción del art.55 LC se establecía la prohibición de las ejecuciones singulares, una vez se hubiera declarado el concurso de acreedores mediante auto, incluyendo en esta prohibición el apremio por deudas tributarias. Pero si se había dictado providencia de apremio se permitía continuar a la AT con el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del deudor concursado.

Paralelamente, el art.164 LGT contemplaba en su apartado 1, letra b) el mismo requisito para la continuación del procedimiento de apremio contra el deudor concursado: que estuviera dictada la providencia de apremio con anterioridad a la fecha de declaración del concurso de acreedores²³².

Con la Ley 38/2011 de reforma concursal (de 10 de octubre) se introdujo un cambio de cierto calado tanto en la redacción del art.55 LC como en la redacción del art.164 LGT. A pesar de, como se ha reseñado, la involución normativa a favor del crédito público con dicha Ley 38/2011, sin embargo, en esta ocasión la reforma perjudica al crédito tributario en particular. Hubo una modificación aparentemente formal del artículo 164 LGT, por el número ciento

²³² PÉREZ DE LA VEGA, LEONOR; "*Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución*", Carta Tributaria, 1^a Quincena julio 2005, pág. 9; opina que la providencia de apremio afectaba a todos los bienes del deudor "*que se podrán embargar para el cobro de la deuda apremiada, y no sólo los bienes embargados por la providencia de embargo, como sucedía antes, puesto que la providencia de apremio es anterior a la traba de cualquier bien o derecho susceptible de embargo*". No obstante, esta opinión no es compartida por nosotros por cuanto ello supondría privilegiar en exceso a la AT e ir en contra de la vis atractiva del concurso de acreedores, dejando vacía de contenido la ejecución universal. Esta opinión que expresamos se refuerza con lo prevenido en el art.8.3^º LC, que no ha sufrido modificación desde su redacción original, a cuyo tenor "*...la jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente en las siguientes materias...3^º toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado*". Ello supone una incompetencia para la AT para embargar los bienes que quiera ya iniciado el concurso..

diecisiete del artículo único de la Ley 38/2011 que cambió la frase "*la providencia de apremio se hubiera dictado*" por "*el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado*". Esta modificación en realidad no es formal sino material. El cambio es de calado, porque supone exigir un mayor avance en el procedimiento de apremio respecto al que existía en la redacción anterior. Existe un cambio de documento público exigido, siendo ahora necesaria la diligencia de embargo como título habilitante, dándose un giro a una situación que venía siendo criticada por la doctrina²³³. A pesar de que no se refiera de forma expresa a la diligencia de embargo el art.164 LGT, basta acudir al art. 170 LGT para percatarse que es el título habilitante, o al menos, no cabe otra interpretación. Ello va en perjuicio del crédito público puesto que a las AT se les exige un paso más en el procedimiento de apremio para la ejecución separada²³⁴.

²³³ Se ha criticado por SÁNCHEZ PINO la posición privilegiada que se otorgaba a la AT con el cambio que supuso la situación prevista en el art.129.4 de la LGT de 1963, que contenía desde la reforma operada de la Ley 25/1995 de 25 de julio hasta la entrada en vigor de la LC, el momento del embargo como punto de referencia para dirimir controversias entre la concurrencia entre el procedimiento de apremio y la ejecución concursal. *Vide* SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ; "*La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal*", Quincena Fiscal, nº 8, 2004, pág.21. TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL; "Procedimiento de recaudación", *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, nota 64, pág. 611. Tampoco resulta muy acertado la introducción del cambio de criterio en la LC a través de la Disposición Adicional Undécima de la LC para modificar los apartados 3 y 4 del art.129 LGT 1963, opinando este autor que lo más razonable hubiera sido no modificar la LGT con la LC, dada la proximidad de aprobación de la actual LGT, ó bien haber aprobado el art.164 con el contenido que se modificaba con la DA en la LC.

²³⁴ CARBAJO VASCO, DOMINGO; "*Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*", *ob. cit.*, pág. 108. Opina, a nuestro juicio de forma equivocada, que se trata de un error técnico relevante, que se haga referencia a la "diligencia de embargo" en el actual art.164.1.2º LGT en lugar de a la providencia de apremio. En cualquier caso, el error técnico es no haber introducido de forma clara en dicho artículo la "diligencia de embargo", puesto que si seguimos el texto del art.170 LGT da la sensación de que baste el embargo de bienes y que posteriormente se notifica la diligencia de embargo al afectado. Pero, en cualquier caso, el art.55 LC deja claro el título habilitante.

En igual sentido se operó la reforma del art.55 LC, modificando "providencia de apremio" por "diligencia de embargo", dejándose claro en la normativa concursal qué tipo de documento público es exigible para que la AT pueda realizar la ejecución separada, quedando claro que es este documento al que se refiere el art.164 LGT. Pero con dicho documento público, también pueden surgir impedimentos para la AT como veremos a continuación.

2.3 Efectos singulares en el procedimiento de recaudación

2.3.1 Embargos de la AT anteriores a la declaración de concurso de acreedores

Los embargos practicados por la AT, con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores, podrán continuar su tramitación a la luz de lo preceptuado en el art.55.1 segundo párrafo LC. No obstante, se establece una salvedad, que dichos bienes embargados no sean necesarios para la continuidad de la actividad empresarial o profesional del deudor.

Una visión simplista del precepto nos pudiera hacer pensar que la cuestión no plantea mayores problemas. Si el embargo es anterior a la declaración de concurso se podrá continuar con el procedimiento ejecutivo por parte de la AT, y si es posterior quedará suspendido y los bienes se ejecutarán en sede concursal. Sin embargo, de la atenta lectura del precepto y, sobre todo, de la casuística práctica, surgen varios interrogantes:

- El título que será necesario para acreditar que el embargo practicado es anterior a la declaración de concurso de acreedores.

- La determinación del concepto de necesidad de un bien o derecho para la continuación de la actividad empresarial o profesional, y quién debe quién debe determinarla.
- Por último, en el caso de que continúe el procedimiento de apremio cuando ya se inició el concurso de acreedores, habrá que determinar si hay límites a dicha ejecución. En el supuesto de existir límites y ser rebasados, quién puede declarar la nulidad del procedimiento.

2.3.1.1 Título acreditativo de embargo anterior a la declaración de concurso

Es evidente que, a pesar de la redacción del art.164.1.2º LGT, debe primar el contenido del art.55 LC. Debe exigirse la diligencia de embargo con anterioridad a la fecha de la declaración del concurso de acreedores para entender que la AT tiene título acreditativo para poder realizar una ejecución separada del concurso de acreedores.

Nótese la diferencia de matiz temporal entre “*embargo acordado.. efectuado..*” (LGT) y “*diligencia de embargo*” (LC). Esta diferencia temporal se acompaña con la reforma de la Ley 38/2011 de reforma concursal que implicó la reforma del art.164 LGT con la intención manifestada en el Preámbulo de la Ley de “coordinar” el procedimiento de apremio con la normativa concursal. Efectivamente, el art.164 LGT tras enumerar los dos supuestos de concurrencia del procedimiento de apremio con procedimientos de ejecución, a renglón seguido matiza que en todo caso se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho. Con esta matización se evita la diferencia de criterio temporal.

PEREZ ROYO²³⁵ observó la inseguridad jurídica que provocaba la referencia a la providencia de apremio anterior a la declaración del concurso. A su juicio, dicha inseguridad jurídica derivaba de la fijación a una fecha de un acto interno en la LC, en lugar de exigir la fecha de la notificación de la providencia de apremio. Ciertamente, está plenamente vigente dicha observación en la situación actual, con la fijación a la fecha de otro acto interno, la diligencia de embargo. La referencia legal de la LC no se ha fijado en el momento posterior de la notificación al deudor. Aunque compartimos con CARBAJO VASCO²³⁶, que la fecha a tener en cuenta por el juez de lo mercantil debiera ser la de la notificación de la diligencia de embargo al deudor, lo cierto es que la dicción literal del art.55 LC no requiere la notificación de la diligencia de embargo. Ello plantea la duda de si debe exigirse o no la notificación de la diligencia de embargo, si debe imperar la interpretación literal o la interpretación en defensa de los derechos e intereses del deudor y el concurso. Para ello debemos resolver previamente la cuestión de cuándo debe ser entendido iniciado un procedimiento, si cuando se inicia internamente en la Administración o si cuando se notifica el inicio al interesado. Esta cuestión ya fue objeto de estudio concluyendo que comienza el procedimiento cuando se notifica al interesado, no pudiéndose estar a un acto interno del que no tiene conocimiento el afectado, y con el peligro de la posibilidad de manipulación de la fecha de inicio. En este caso, sobre la diligencia de embargo, estamos ante el mismo problema. Siendo

²³⁵ PÉREZ ROYO, FERNANDO; "El privilegio general de los créditos tributarios en el concurso (según la «interpretación auténtica» contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)", Quincena Fiscal, número 1, 2007, pág.24, nota 17.

²³⁶ Este autor afirma con rotundidad "...A nuestro entender, la diligencia de embargo debe tener prioridad sobre el auto de declaración, sólo si ha sido notificada fehacientemente al deudor, no bastando que su emisión sea anterior a la fecha del auto concursal". CARBAJO VASCO, DOMINGO; *Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*", ob. cit., pág. 110.

consecuentes, debemos abogar por la interpretación en beneficio del deudor y el concurso, exigiendo por el juez de lo mercantil que la diligencia de embargo debe estar notificada con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores para que la AT pueda continuar la ejecución. No obstante, el TS, a través de la sala especial de TCJ, en sentencia de 22 de diciembre de 2006 (ECLI:ES:TS:2006:8759) deja claro en su Fundamento de Derecho Cuarto, que la preferencia de los procedimientos de apremio administrativo vendrá no por el embargo de bienes y derechos, sino en la fecha de la providencia de apremio (ahora la diligencia de embargo). La cuestión que zanja el TS es la controversia que se planteaba en muchos juzgados y tribunales, que a pesar de la dicción del art. 55, refiriéndose a la providencia de apremio, estaban exigiendo para dar preferencia al apremio administrativo el embargo de bienes y derechos²³⁷.

Con la reforma del precepto, la cuestión toma otro cariz, al existir diversos momentos temporales, siendo susceptible de interpretación más allá de la literal. En el supuesto de que la interpretación fuera literal y, por tanto, dependiera la diligencia de embargo, en cuanto a su fecha, de un acto interno, surge la duda de la actuación leal de la AT. Es decir, no se cuestiona la lealtad de la AT, que lo es respecto al imperio de la ley. Pero tengamos en cuenta que, ni en la LGT, ni en el RGR, se habla del plazo que debe existir entre el acuerdo de proceder al embargo de bienes y derechos al deudor, y los momentos posteriores como la práctica de los embargos con el envío de los mandamientos a los oportunos registros para su anotación, la documentación de todo ello en la diligencia de embargo y la notificación final que debe realizarse al deudor. Al no existir plazo, dependerá de la progresión normal del

²³⁷ En el mismo sentido se reitera en SSTs de 30 de abril de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:4088) y de 17 de octubre de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:7847).

procedimiento de recaudación. A este respecto, RIBES RIBES²³⁸ denuncia ciertas actuaciones de la AT que pueden catalogarse como actuaciones vulneradoras de la buena fe en el ejercicio de los derechos contemplada en el art.7.1 CC. Esta autora llega a afirmar que es “...*la práctica habitual de la Administración Tributaria de dictar providencia de apremio/diligencia de embargo al conocer la solicitud de concurso y antes de su declaración, con la única finalidad de ganar la preferencia procedimental, podría interpretarse como contraria a las exigencias de la buena fe con la que han de ejercitarse todos los derechos*”. No obstante, en la misma tesitura se encontraría un acreedor que hubiera conseguido embargar cuentas corrientes del deudor que ya hubiera solicitado el concurso de acreedores. Dicho acreedor, sabiendo que se habría ya solicitado el concurso, se podría apresurar a presentar una demanda de ejecución de títulos judiciales (por una sentencia obtenida con anterioridad a su favor) esperando la fortuna de embargar cuentas corrientes antes del auto de declaración del concurso de acreedores. El art.55.1 LC permite ambas situaciones, la actuación veloz de la AT para iniciar el procedimiento de apremio y dictar la diligencia de embargo, o la actuación descrita del acreedor.

Otra cuestión, que trasciende la lealtad o buena fe, sería que al estar sujeta la fecha de la diligencia de embargo a un acto interno, esta fecha fuera fijada *ad hoc* con anterioridad a la fecha del auto de declaración del concurso de acreedores, tras conocer que se acabase de dictar el auto de declaración de concurso. En este supuesto estaríamos, como mínimo ante una desviación de poder, pero incluso podríamos hablar de delito de falsedad en documento público tipificado en el art.390 CP.

²³⁸ RIBES RIBES, AURORA; “*La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal*”, ob. cit., pág.129.

Respecto a la fecha de la diligencia de embargo existe otra cuestión que debe ser tenida en cuenta. Los supuestos en los que existe una coincidencia cronológica entre la fecha de la diligencia de embargo y la fecha de la declaración del concurso de acreedores. Este tema ya lo resolvió el TCJ en la situación anterior a la actual LC. Así la, STCJ de 26 de octubre de 1987 (ECLI: ES:TS:1987:8725) falló a favor del procedimiento judicial. Actualizando el contenido de la resolución del TCJ a la normativa actual la entendemos perfectamente vigente. Basta acudir tanto al art.21.2 como al art.55.1 LC para llegar a la misma conclusión que el TS. Por un lado, el art.21.2 LC establece que los efectos del auto son inmediatos, aunque no sea firme. Por otro lado, la redacción del art.55.1 LC establece, cuándo se refiere a la diligencia de embargo, que será “todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso”. En consecuencia, no cabe otra interpretación que a igualdad de fecha se incumpliría lo establecido en el art.55.1 LC, y no cabe poner en duda la fecha del auto por su falta de firmeza por cuanto el art.21.2 LC es categórico en su efecto inmediato, a pesar de no ser firme el auto.

La problemática de la fecha de la diligencia de embargo respecto de la del auto de declaración del concurso, no radica tanto en el supuesto anterior sino, como ya hemos dicho, en el hecho de que sea un acto interno de la AT. Por tanto, a pesar de la interpretación del TS, estimamos que es aconsejable que se exija la notificación de la diligencia de embargo al deudor para que pueda aplicarse la excepción del art.55.1 LC a favor de la AT y realice la ejecución separada.

2.3.1.2 Concepto de necesidad de un bien o un derecho para la continuación de la actividad empresarial o profesional

El art.55.1 LC establece como excepción a la continuación del procedimiento de apremio de la AT que los bienes no resulten necesarios para la continuación de la actividad empresarial o profesional. Seguidamente el apartado 3 del mismo artículo atribuye al juez del concurso la competencia para declarar la necesidad de los bienes (o derechos²³⁹) y alzar los embargos trabados. Desde el momento en el que el juez del concurso determina en una resolución la necesidad de los bienes o derechos²⁴⁰, el procedimiento de apremio queda en suspenso, si bien, el citado apartado 3 establece una garantía para el crédito público, dado que no podrán alzarse los embargos trabados si son administrativos. Esta salvaguarda del crédito público es coherente con la posibilidad de que prosiga la AT con el procedimiento de apremio en algunos supuestos concretos en los que no finalice el concurso de acreedores con la liquidación del activo de la concursada. Sin embargo, debemos matizar que, si se llega a la fase de liquidación, con el procedimiento de apremio suspendido porque los bienes o derechos han sido declarados necesarios para la continuidad de la actividad de la concursada, finalmente los bienes o derechos serán vendidos dentro de lo establecido en el plan de liquidación aprobado judicialmente y, a la postre, tendrán que alzarse los embargos en virtud de lo establecido en el art.149.5 LC, en el que se purgarán todas las cargas anteriores de los bienes y derechos enajenados en el seno del concurso.

²³⁹ Hemos de señalar que el art.55.1 LC no habla de “derechos”, y únicamente de bienes. Pero es evidente que toda la doctrina contempla la inclusión de los derechos, por cuanto, y a título de ejemplo, si se embargasen derechos de crédito de la deudora concursada con anterioridad a la fecha del auto de declaración del concurso, y no se declarara la necesidad de los mismos, ello pondría en peligro la continuación de la actividad de la empresa de forma evidente.

²⁴⁰ Como señala FRAILE FERNÁNDEZ, la competencia del juez del concurso viene determinada de forma concreta en el art.56.5 LC tras la reforma de la Ley 38/2011, aunque a su juicio no era necesaria la precisión introducida, dada la competencia exclusiva y excluyente del juez del concurso según se prevé en el art.8.3. *Vide* FRAILE FERNÁNDEZ, ROSA; *La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores*, ob. cit., págs. 210 y 211.

De lo anteriormente dicho, queda claro que, para la suspensión del procedimiento de apremio, es necesaria, mediante auto, la declaración de bien o derecho necesario para la continuidad de la actividad empresarial o profesional. Debemos precisar que la LC no determina el concepto de necesidad, por lo que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que dará lugar a interpretaciones diversas según los casos.

Precisamente, dada la indeterminación del concepto de necesidad, puede indagarse en la posibilidad de la construcción de un concepto que aporte algo de seguridad jurídica, aunque sea un concepto abstracto que quede supeditado a la casuística de la concursada. Y en este sentido, lo más próximo que podemos encontrar al concepto de necesidad de un bien o derecho es el concepto de bien afecto a una actividad. Concepto que no es ajeno al derecho tributario.

La aproximación al concepto de necesidad²⁴¹ a través del concepto de afectación de bienes no solo es la aproximación más lógica, sino que no puede tacharse en modo alguno de caprichosa o carente de sentido jurídico. Lo afirmamos tras observar que el legislador concursal ya introdujo el concepto de afectación²⁴² o afección en la normativa concursal en el art.56 LC, si bien, con una confusión terminológica que inducía a error. Esta confusión se reparó con la reforma del art.56 operada con la Ley 17/2014, de

²⁴¹ La RAE equipara necesidad a necesidad. Hemos utilizado necesidad al parecer más apropiado dado que lo que se requiere es si un bien es necesario o no para continuar la actividad del concursado, y necesario para la RAE referido a cosas es que se hace indispensable. El término necesidad pudiera dar lugar a equívocos de significado, y de esta forma creemos que se remarca más la *ratio legis*.

²⁴² Afectación o afección. Los dos términos son válidos según la RAE.

30 de septiembre, de medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial. Se modificó el apartado 5 del artículo que ya fue objeto de nueva redacción en la reforma concursal de la Ley 38/2011. Inicialmente, antes de la reforma de 2011 ya contemplaba el término de afectación en lugar del de necesidad. Con la reforma de 2011 se introdujo el término de afectación junto con el de necesidad y ello indujo a cierta confusión en el análisis de la condición que debía reunir un bien o derecho para impedir la ejecución separada²⁴³. No obstante, queremos reparar en que la confusión todavía existe para el legislador, ya que en el Preámbulo de la Ley 17/2014 se da explicación del motivo por el cual se reforma el art.56 LC, aludiendo al interés de limitar los supuestos de suspensión de ejecución separada, pero introduciendo en la explicación el concepto de afectación de bienes y derechos²⁴⁴. Demostraremos que no son conceptos excluyentes, y que no siempre puede hablarse de afectación (al menos desde el punto de vista tributario). En cualquier caso, antes hay que analizar la necesidad.

Posiblemente en LIRPF sea donde se concrete de forma más clara el concepto de bienes afectos. Si acudimos al art.29 LIRPF²⁴⁵ (art. 22 RIRPF)

²⁴³ El art.56.5 LC tras la reforma de la Ley 38/2011 quedó redactado de la siguiente forma: *".....corresponderá al juez del concurso determinar si un bien del concursado se encuentra o no afecto a su actividad profesional o empresarial o a una unidad productiva de su titularidad y si un bien o derecho resulta necesario para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor"*.

²⁴⁴ En el Preámbulo de la Ley 17/2014 al justificar la reforma del art.56 LC se dice: *"Y es que dentro de las facultades que tradicionalmente integran el derecho de propiedad (el ius utendi, el ius fruendi y el ius disponendi), no siempre es necesario que concurren todas ellas para que un determinado bien quede afecto a la actividad empresarial"*. Da la sensación de que se utilice el concepto de afectación como sinónimo de necesidad.

²⁴⁵ Establece dicho artículo: *"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:*

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

encontramos un concepto de afectación de bienes patrimoniales que incide en la idea de ejercicio de la actividad con dichos bienes y que en definitiva sean necesarios para la obtención de ingresos. Nos encontramos, de forma colateral, en esta última afirmación con el concepto de necesidad, si bien aquí es más sencilla su determinación. La necesidad en esta norma implica que los bienes o derechos son utilizados para la obtención de ingresos. De no obtenerse ingresos en la actividad con dichos bienes y derechos, implicaría su calificación como innecesarios o no afectos a la actividad. Sobre esta idea han pivotado las respuestas de la DGT en sus consultas, tanto para el régimen de escisiones y fusiones en el IS, como en el IRPF o en los supuestos de exención o no sujeción en el IVA²⁴⁶

En el art.95.Dos LIVA²⁴⁷, se contiene un concepto negativo de lo que no se considera afecto a la actividad empresarial o profesional. De dicho precepto

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles”.

²⁴⁶ Vide, entre otras, CV-0470-16, de 8 de febrero; CV-0841-18, de 26 de marzo; o CV-0338-11, de 14 de febrero.

²⁴⁷ Preceptúa el art.95.Dos LIVA: “No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

puede concluirse una serie de notas, *sensu contrario*, que deben cumplirse para considerar un bien afecto a la actividad empresarial o profesional. Puede extraerse la idea de bienes y derechos de utilización exclusiva en la actividad, sin que quepa el uso compartido para uso privado, o en beneficio del empresario, profesional o sus familiares y, muy importante, que se encuentren debidamente registrados en la contabilidad o registros oficiales de la actividad. Aunque el citado artículo se enmarca en la deducibilidad del IVA soportado, hay elementos en esta definición negativa que pueden ayudar a la construcción del concepto de necesidad del art.55.1 LC. Así sucede con el uso exclusivo en la actividad, porque la obligación de inclusión en registros oficiales (ya sea contabilidad o libros oficiales a efectos fiscales) es un requisito previo que se le exige a la concursada para solicitar el concurso de acreedores y poder formar la masa activa.

El TS también ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre cuándo un bien resulta afecto a una actividad, afinando de forma más precisa en el concepto de la afección. De esta forma, se pronuncia que “*se entenderán afectados a la actividad económica del contribuyente cuando sean necesarios para la obtención de los ingresos y se utilicen "exclusivamente" en la actividad*”²⁴⁸. De nuevo nos encontramos con el concepto de necesidad en la propia definición de la afección a la actividad, como si de una ecuación circular sin solución se tratara. Pero, hemos de citar la STS de 4 de junio de 2015, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (ECLI: ES:TS:2015:2781)

5º. *Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad*”.

²⁴⁸ Vide Auto TS, de 19 de julio de 2017, Fundamento de Derecho Segundo (ECLI: ES:TS:2017:8028A).

que aportó un concepto de afectación más elaborado en su Fundamento de Derecho Segundo, punto 2:

«En este sentido, el artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas dispone que "el activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad". Según este precepto, la adscripción de los elementos patrimoniales, su "afectación" a la "actividad social" con vocación duradera, es esencial a la hora de catalogar dichos elementos patrimoniales en el "inmovilizado material". De forma que ni el tiempo de tenencia de dichos elementos cambia la naturaleza del bien o lo transforma en inmovilizado, ni propicia su conversión en dichos elementos. Por otra parte, la expresión legal no debe sólo centrarse en la palabra "duradera", por virtud de la cual la mera permanencia o mantenimiento del bien favorecería su inclusión en aquella categoría de inmovilizado, sino también en los términos "servir" y en el de "actividad de la sociedad", los cuales remiten a la idea de que el inmovilizado viene a integrarse con los bienes que se dedican a la satisfacción de los fines empresariales, a través de la actividad que en cada caso le sea propia. En idéntico sentido, el Plan General de Contabilidad de 1990, en su Parte Tercera, "Definiciones y relaciones contables", al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra "sociedad" por "empresa"».

Hay que remarcar el énfasis que pone el TS en la palabra "servir" a la actividad económica, más que en el factor temporal. Efectivamente, el factor temporal es indicativo, pero no determinante. Lo prioritario es que el bien sirva para la realización de la actividad. Pero una cosa es servir, o que pueda servir, y otra muy diferente es que sirvan efectivamente en la actividad. Creemos que se debiera haber realizado esta matización en la sentencia, aunque puede entenderse implícita al señalar que debiera ser de "forma duradera". Y para que sirvan efectivamente en la actividad, en línea con lo establecido en la

LIRPF y la doctrina de la DGT, deben estar integrados en el proceso productivo o generador de ingresos de forma indispensable²⁴⁹.

Tanto de la normativa fiscal analizada como de la jurisprudencia podríamos concluir que hay un concepto de bienes y derechos afectos que aportara algo de luz al concepto de necesidad. En consecuencia, podemos estar ante bienes o derechos afectos cuando los mismos, debidamente registrados en la contabilidad y registros obligatorios, sirven efectivamente para la realización de la actividad empresarial o profesional, y aparecen integrados de forma indispensable en el proceso productivo o generador de ingresos.

Nos preguntamos si la definición de afección inferida puede ser de utilidad para su traslado a la definición de necesidad. La respuesta debe ser afirmativa, aunque se debe analizar caso por caso, pero en términos generales puede ser perfectamente trasladable el concepto de afección al de necesidad. Y decimos en términos generales por cuanto no se nos escapa que el concepto de afección, desde un punto de vista tributario, viene referido a elementos del “inmovilizado”, como acabamos de ver en la última sentencia del TS. Utilizando la terminología contable²⁵⁰, se referiría al inmovilizado

²⁴⁹ En el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) se emplea el término de “vinculación”, que podría ser un término sustitutivo del empleado, hablando por tanto de vinculación al proceso productivo. En concreto la norma distingue entre activos corrientes y no corrientes de la empresa. Los activos corrientes son los “*activos vinculados al ciclo normal de explotación que la empresa espera vender, consumir o realizar*”, además de otros activos financieros, otros con ciclo corto de enajenación y el efectivo y otros activos líquidos equivalentes. El resto son no corrientes. Y dentro de los no corrientes tenemos el Inmovilizado y las Inversiones. Pero se definen estos último en dicha norma: “*Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año*”.

²⁵⁰ Véase el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC. Y a título explicativo, resulta ciertamente interesante por la claridad de la diferenciación de los

material e inmaterial. Pero debemos señalar que cuando el juez del concurso determina la necesidad de bienes o derechos, no sólo se está refiriendo a elementos del inmovilizado (activo no corriente), sino también a elementos del activo corriente, como sucede con lo que adeudan los clientes, el efectivo de la empresa, las existencias y, en definitiva, todo aquello que sería imprescindible para la continuación normal de la actividad de la empresa. Esta diferenciación entre afectación y necesidad, como consecuencia de la reforma de 2011, se pone de manifiesto en la STS de 4 de junio de 2013, Sala Primera (ECLI: ES:TS:2013:4087) cuando afirma en su Fundamento de Derecho Tercero que: *“La calificación de un bien como afecto a la actividad profesional o empresarial del concursado y como necesario para la continuidad de dicha actividad, corresponde incuestionablemente al Juzgado Mercantil que conoce del concurso y la competencia para acordar la suspensión de la ejecución singular de garantías reales constituidas sobre bienes del concursado corresponde al Juez Civil que conoce del correspondiente proceso de ejecución”*.

A pesar de que en la citada sentencia el TS únicamente traslada el contenido de la reforma de 2011 del art.56.5 LC, desde una perspectiva actual, con arreglo a la nueva normativa, pudiera parecer que estamos ante dos categorías completamente diferentes. Ello porque obedecen a una *ratio legis* diferente, una la tributaria, y otra la concursal. Efectivamente, es cierto, pero ante la ausencia de concepto legal de necesidad, y la falta de definición jurisprudencial, entendemos que se puede utilizar la analogía de la afección para la construcción del concepto jurídico, si bien con las matizaciones realizadas.

tipos de inmovilizado, la STS de 10 de octubre de 2011 (ECLI:ES:TS.2011:6708), concretamente en su Fundamento de Derecho Sexto.

Una visión global de lo analizado permite concluir que estaríamos ante bienes necesarios cuando estén afectos a la actividad o sirvan para la realización de la actividad empresarial o profesional, porque como hemos visto, el concepto de necesidad es un concepto más amplio que el concepto de afección.

Para concretar lo enunciado no cabe más que corroborarlo con algunos pronunciamientos judiciales, acudiendo a los JJM, dado que nuestro TS, en toda la jurisprudencia analizada ha manifestado siempre la misma idea: quien determina si un bien es necesario es el juez del concurso. Podemos citar el Auto AP de Barcelona, de 26 de febrero de 2007²⁵¹ (ECLI:ES:APB:2007:1203A) que realiza una definición de necesidad, en la que incluye el efectivo, e incluso el Auto JM nº 2 de Barcelona (ECLI:ES:JMB:2010:10A), que se basa en el anterior auto de la AP de Barcelona, donde encontramos el refrendo a lo hasta ahora dicho. Es en su Fundamento de Derecho Quinto²⁵² realiza una interpretación de necesidad de los bienes

²⁵¹ En su Razonamiento Jurídico Segundo se dice: "En una concepción amplia es evidente que todo bien, incluido el metálico, va a resultar necesario para la continuidad de la actividad empresarial o profesional cuando esté directamente relacionado al sistema de producción o de comercialización. Sin embargo, hemos de tener en cuenta las diferentes connotaciones de las expresiones utilizadas por el legislador en los artículos 55 y 56 LC. En el primero se refiere a "bienes objeto de embargo que no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor", mientras que el segundo habla de "bienes afectos a la actividad profesional". El primero comprendería entonces todos los bienes que estén destinados al servicio de la actividad profesional o empresarial del concursado y por tanto también el metálico, siempre que no resulte de excedente (que en proceso concursal es difícil) y cuyo flujo sea utilizado para su reinversión o actividad ordinaria de la empresa. El segundo quedaría limitado a los bienes indispensables para mantener en funcionamiento los establecimientos del deudor". Debe tenerse en cuenta que la referencia a los bienes afectos desaparece con la reforma de la Ley 17/2014.

²⁵² En dicho Fundamento de Derecho se afirma: "Entrando a analizar el carácter de los bienes embargados por la Agencia Tributaria, entiendo que no es posible una interpretación limitada o restringida de "bien necesario", sobre todo en aquellos supuestos, como el enjuiciado, en los que la concursada continúa con su actividad empresarial y cada bien o derecho, en principio, cumple con alguna función o reporta alguna utilidad. El derecho de ejecución separada que el artículo 55 reconoce a las Administraciones Públicas, como

y derechos extensiva, llegando a afirmar: “*cada bien o derecho, en principio, cumple con alguna función o reporta alguna utilidad*”.

Otro efecto que la necesidad de los bienes y derechos causa al procedimiento de recaudación, y a la ejecución separada en particular, es precisamente el mandato del art.56.5, en relación con el art.8.3, ambos de la LC. Los citados preceptos otorgan competencia exclusiva y excluyente al juez del concurso respecto a la declaración de necesidad de bienes y derechos en orden a la suspensión de la ejecución separada que lleve a efecto la AT. El problema ha radicado en la aplicación del art.55.1 LC por la AT de forma exclusiva, olvidando el contenido del art.56.5 LC. De esta manera, la AT ha continuado con su ejecución separada por el simple hecho de que su diligencia de embargo fuese anterior a la fecha del auto de declaración del concurso de acreedores, tal como preceptúa el art.55.1 LC. Aparentemente, la actuación de la AT es correcta, pero se ha encontrado con escollos legales en el camino que han determinado finalmente que esta actuación no deba ser calificada como correcta.

La controversia se ha planteado por dos frentes: los registros públicos y los JJM. Por un lado, la AT se ha encontrado con la negativa de los Registros de la Propiedad (u otros registros públicos) a la inscripción de la anotación de embargo cuando la diligencia de embargo es muy próxima a la diligencia de embargo y el registro ya tenga conocimiento del concurso de acreedores del

*privilegio procesal que es, no puede ser objeto de una interpretación extensiva, máxime cuando se fundamenta no tanto en la cualidad del acreedor cuanto en un mero criterio temporal. Por tanto **no existe un concepto jurídico de bien necesario** (la negrita es nuestra) sino que habrá que atender a cada caso concreto y a las circunstancias particulares de cada deudor. Así, a título de ejemplo, una nave o la maquinaria, que nadie discutiría su condición de bien necesario, pueden no serlo si el deudor ha cesado completamente su actividad; y, por el contrario, el dinero o los derechos de crédito, que desde un punto de vista teórico, cabría cuestionar su necesidad, pueden serlo si de ellos depende la continuidad del negocio”.*

deudor. Se ha razonado por los registros que es requisito indispensable para el acceso a la inscripción la previa declaración del juez del concurso de que los bienes no son necesarios²⁵³. Por otro lado, la AT se ha encontrado con requerimientos de los JJM para que alcen los embargos a pesar de que la diligencia de embargo (o providencia de apremio anteriormente) era anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

La cuestión radica en que no existe una norma, ni en la LC ni en la LGT, que obligue a la AT, de forma expresa, a solicitar al juez del concurso la declaración de necesidad del bien o derecho (sobre el que la AT está realizando la ejecución separada en virtud de una diligencia de embargo anterior en fecha a la del auto de declaración del concurso). Esta cuestión ha dado lugar a innumerables conflictos de jurisdicción en los que se ha tenido que pronunciar nuestro TS a través de la sala especial, el TCJ. Llama la atención que a pesar de las innumerables sentencias dictadas por el TCJ en esta cuestión, con una doctrina clara desde 2008 (SSTCJ 2/2008 de 3 de julio, ECLI:ES:TS:2008:4451; 3/2008 de 4 de julio, ECLI:ES:TS:2008:4452 y 4/2008 de 19 de diciembre, ECLI:ES:TS:2008:7427) la AT, o la TGSS en otras ocasiones, han seguido la ejecución separada apartándose de forma obcecada de la jurisprudencia de nuestro TS. Se han interpuesto después de 2008 varias cuestiones de competencia ante el TCJ dando lugar a sentencias que han confirmado la doctrina establecida ya en 2006 y confirmada en 2008. Puede citarse por su claridad la STCJ de 11 diciembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:9078)²⁵⁴, aunque hay otras posteriores en idéntico sentido

²⁵³ Véase a este respecto, entre otras, las Resoluciones de 26 de octubre de 2011 y de 8 de junio de 2015, de la Dirección General de los Registros y del Notariado.

²⁵⁴ Según se dice en el Fundamento de Derecho Séptimo: "... *ha de proclamarse que la Administración Tributaria, cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produce la declaración del concurso, ha de dirigirse al Órgano Jurisdiccional a fin de que éste decida si los bienes o derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio son o no necesarios para la continuidad de la actividad del deudor. Si la*

que citan esta sentencia. Queda meridianamente claro en dicha sentencia que es obligación de la AT, cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produce la declaración del concurso, dirigirse al juez del concurso a fin de que éste se pronuncie sobre la necesidad del bien o derecho que está siendo ejecutado por la AT. En conclusión, la competencia viene atribuida al juez del concurso debiendo abstenerse de seguir con la ejecución la AT hasta que no se declare la no necesidad de los bienes o derechos sobre los que se realiza la ejecución separada.

Debemos clarificar que la solución arbitrada por el TCJ obedece a una casuística determinada: el juez del concurso requiere de inhibición a la AT y se plantea conflicto de jurisdicción. Debe diferenciarse este caso de aquellos en los que el juez del concurso dictamine la nulidad de lo actuado por la AT, cuya solución a esta cuestión será analizada en el siguiente apartado.

El planteamiento del requerimiento de inhibición por parte del juez del concurso a la AT queda justificado y explicado en la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales (LCJ). FRAILE FERNÁNDEZ introduce en esta cuestión, acertadamente, el *iter* a seguir por el juez del

declaración judicial es negativa, la Administración recupera las facultades de ejecución, siempre que las Providencias de Apremio fueran anteriores a la Declaración del Concurso. Si, por el contrario, es positiva, pierde su competencia, en los términos establecidos en el citado art. 55 y con los efectos previstos en el apartado 3º en el supuesto de contravención". Debemos citar también el Fundamento de Derecho Octavo por su claridad: "En el presente caso, la Administración no se dirigió al Juez del concurso a fin de que este decidiera sobre si los bienes integrantes del "patrimonio" del deudor, sujetos al procedimiento de apremio en curso, eran o no necesarios para la continuidad de la actividad del deudor, por lo que no procede que pretenda mantener su jurisdicción sobre los mismos, tanto más cuando el Juez de lo Mercantil nº3 acordó por Auto de 15 de febrero de 2010 , a instancias de la representación de la concursada, con el visto bueno de la Administración Concursal, que dichos bienes eran necesarios para la continuidad de la actividad empresarial.

Procede, por tanto, resolver el presente conflicto a favor del Órgano Judicial y atribuir la jurisdicción al Juez de lo Mercantil ...".

concurso, dejando claro que se trata de una facultad del juez del concurso. Precisamente por tratarse de una facultad del juez del concurso, explica que no sea ejercida en algunas ocasiones y puedan producirse otras situaciones, como la comentada de intento de declarar la nulidad de lo actuado por la AT por el juez del concurso. Pero, como explica la citada autora, desde el momento de la recepción del escrito inhibitorio del juez del concurso, la AT “deberá suspender el procedimiento de apremio hasta que la cuestión sea dirimida, no pudiendo durante este periodo proceder a la enajenación de los bienes trabados”²⁵⁵.

2.3.1.3 Vicisitudes del procedimiento de apremio de la AT paralelo al proceso concursal

Una vez iniciado el procedimiento de apremio hemos visto que puede resultar suspendido por el juego del art.55 y 56 LC, bien por ser la diligencia de embargo posterior en fecha al auto de declaración del concurso, bien por ser declarada judicialmente la necesidad de los bienes o derechos embargados, a pesar de ser anterior la fecha de la diligencia de embargo que la fecha del auto de declaración del concurso. En realidad, debemos afirmar, que todos los procedimientos de apremio resultarán suspendidos como efecto principal de la declaración de concurso de acreedores mediante auto. Ya sea en el primer caso enunciado o en el segundo, porque esta es la interpretación del TS. Baste ver lo afirmado en la sentencia ya citada anteriormente, STCJ de 11 diciembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:9078), en la que a la hora de exigir a la AT el planteamiento incidental de la declaración del juez del concurso respecto a la necesidad de los bienes o derechos, dice

²⁵⁵ FRAILE FERNÁNDEZ, ROSA; *La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores*, ob. cit., pág.242.

literalmente que: “*Si la declaración judicial es negativa, la Administración recupera las facultades de ejecución*”. Por tanto, no cabe otra interpretación que la suspensión del procedimiento de apremio hasta el pronunciamiento del juez del concurso. Por otra parte, esta interpretación sería acorde con el literal del art.55.1 LC cuando habla de “...*podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución...*”. De no existir suspensión no se utilizaría el condicional, sino el imperativo “*deberán continuar*” o “*continuarán*”.

Por tanto, se plantean varios interrogantes en el devenir del procedimiento de apremio. Si el procedimiento de apremio ha sido suspendido, cabe plantearse si puede alzarse la suspensión y continuar el mismo hasta su finalización. En segundo lugar, si cabe la posibilidad de iniciar un procedimiento de apremio una vez ya iniciado el concurso de acreedores. Un tercer grupo de cuestiones atañen al supuesto de continuación del procedimiento de apremio:

- Se debe determinar cuándo finaliza el procedimiento de apremio.
- Se debe determinar cuándo puede considerarse fallido al deudor concursado.
- En caso de realizado el bien en el procedimiento de apremio si el producto de lo obtenido es para la AT, o por el contrario debe ingresarse en el concurso.
- Por último, se debe determinar quién debe, en su caso, declarar la nulidad del procedimiento de apremio.

2.3.1.3.1 Alzamiento de la suspensión y continuación del procedimiento de apremio

Abordamos ahora la posibilidad de alzamiento de la suspensión y la continuación del procedimiento de apremio. Debemos distinguir dos situaciones, la primera, en la que la diligencia de embargo sea anterior al auto de declaración del concurso; y la segunda en la que la diligencia de embargo sea posterior.

En la primera situación, la suspensión vendrá dada por la obligación de obtener la declaración del juez del concurso de bien o derecho no necesario, para poder proseguir el procedimiento de apremio. En este contexto, una vez obtenida la declaración de no necesidad para ejercer la actividad empresarial o profesional, se alza la suspensión en el momento de la firmeza de la resolución judicial. En consecuencia, puede proseguir el procedimiento de apremio. Pero esta ejecución tiene una fecha indeterminada de caducidad: la fecha del auto aprobando el plan de liquidación. Si llegada dicha fecha no ha finalizado el procedimiento de apremio no debiera continuar éste por imperativo legal del art.55.1 LC. A pesar de lo afirmado, esta interpretación no resulta del todo compartida por el TS. En la STS de la Sala Primera, de 30 de mayo de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2014), se afirma en el Fundamento de Derecho Tercero, punto 5 que:

“...En estos casos es lógico que si al tiempo de aprobarse el plan de liquidación la ejecución está prácticamente concluida o muy avanzada, por ejemplo, ya se han publicado los anuncios de subasta del bien o derecho embargado, no se interrumpa con dicha aprobación del plan de liquidación”.

Esta “lógica” de la sentencia, a nuestro entender, es contraria a una interpretación literal del art.55.1 LC, que no diferencia en qué fase se encuentra el procedimiento de apremio, siendo el mandato taxativo. El procedimiento de apremio no ha finalizado y, en consecuencia, debe paralizarse una vez sea aprobado el auto del plan de liquidación. Nos apoyamos para la tesis mantenida en el pronunciamiento *obiter dictum* que

realiza la STCJ de 1 de octubre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:5013), en el Fundamento de Derecho Cuarto, en el que se afirma que : “...*Si el procedimiento de apremio ha terminado y el crédito a favor de la Administración ha sido cobrado no existe posibilidad de conflicto*”. Continúa diciendo posteriormente con un pronunciamiento sobre el fondo que: “..*A la vista de estos preceptos se habrá de coincidir en que el procedimiento de apremio no ha terminado de modo que es el juez del concurso quien puede determinar.....*”. En todo momento, en la citada resolución, se habla de finalización del procedimiento de apremio, y esta es la interpretación que creemos acertada²⁵⁶.

La segunda situación, es cuando la diligencia de embargo posterior a la fecha de declaración del concurso, que a *priori*, a la luz del art.55.1 LC debiera rechazarse. Nos reiteramos en la prohibición del art.55.1 LC, si bien, anticipamos que existe una excepción a dicha prohibición que merece un estudio separado en el siguiente apartado.

2.3.1.3.2 Posibilidad de inicio de un procedimiento de apremio posterior a la declaración de concurso de acreedores

Si se trata de créditos concursales existe una prohibición del inicio de ejecuciones singulares, no solo por la regla del art.55.1 LC, sino por la competencia exclusiva y excluyente del juez del concurso a tenor del art.8.3 LC. Pero si estamos ante créditos contra la masa la controversia ha surgido

²⁵⁶ En el mismo sentido SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ; “*Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores*”, Quincena Fiscal, Aranzadi, nº 20/2019, pág. 27. Para este autor la redacción del segundo párrafo del primer apartado del art.55 LC “condiciona temporalmente” la posibilidad de continuar la ejecución separada.

por dos cuestiones: la primera, si es posible exigir recargo de apremio e intereses de demora por créditos contra la masa impagados a su vencimiento; y la segunda, si tras la reforma de la Ley 38/2011 del art.84.4 LC, se faculta a la AT a iniciar un procedimiento de apremio contra los créditos contra la masa.

En este caso, debemos recordar los “turbulentos” antecedentes que trataron la cuestión. Existía una tendencia entre los JJM y las AP a interpretar que los créditos contra la masa no devengaban ni intereses ni recargos cuando estaba vigente la redacción original de la LC²⁵⁷. Aunque no faltaban los que se alineaban con la posibilidad de que era posible la generación y calificación como créditos contra la masa de dichos intereses y recargos²⁵⁸.

Tras la reforma de la Ley 38/2011 se modifica, por lo que aquí interesa, el art.84.4 LC y el art.164 LGT. El art.84.4 LC ha dado lugar a una gran polémica interpretativa entre la AT, por un lado, y por otro, los JJM y AAPP. El texto del apartado 4 del art.84 es, ciertamente, un dechado de confusión, y cuya literalidad entra en contraposición con el resto de la LC. Dice el precepto lo siguiente:

“Las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercitarán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se

²⁵⁷ Por todas, puede citarse la SAP de León de 27 de abril de 2011 (ECLI: ES:APLE:2011:702). No obstante, hay que decir que la citada sentencia fue casada por el TS. En STS de 11 de junio de 2013 (ECLI: ES:TS:2013:4081), ya en vigor la reforma de la Ley 38/2011, pero analizando la anterior regulación, el TS no ve inconveniente para exigir el recargo de apremio de la TGSS, sin que quepa iniciar ejecución singular, porque no hay norma que diga lo contrario, y calificando el recargo como crédito contra la masa al ser un crédito accesorio según su doctrina mantenida al respecto.

²⁵⁸ Por todas, SAP de La Rioja de 6 de octubre de 2008 (ECLI:ES:APLO:2008:474).

hubiere producido ninguno de estos actos. Esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento”.

Dejaremos la primera parte del precepto para un análisis del segundo problema planteado, porque ahora nos centraremos en la segunda parte referente al devengo de intereses y recargos de los créditos contra la masa. Es evidente que, desde el punto de vista concursal, se zanja la polémica. Los créditos contra la masa, cualesquiera que sean, no sólo los créditos públicos, generan intereses, recargos y demás obligaciones accesorias cuando se produce la falta de pago.

La LGT también fue reformada en su art.164, como ya se avanzó, con ánimo de coordinarla con la normativa concursal. De esta forma el número 2 del art.164 LGT preceptúa que:

“En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa”.

El contenido de este apartado es menos claro y más críptico que el contenido del art.84.4 LC en lo referente a intereses y recargos. No queda claro su mandato. El añadido de *“o bien se trate de créditos contra la masa”* no resulta muy acertado, porque no se delimita lo que puede exigirse por la AT cuando de créditos contra la masa se trata y no se produzca el pago a su vencimiento. Puede interpretarse que procede que se dicte la providencia de apremio y los recargos del periodo ejecutivo si se dan las condiciones para

ello sobre créditos contra la masa. Pero esta interpretación a nuestro juicio es errónea.

Podemos partir de la posición del art.84.4 LC para concluir que dado que el devengo de recargos e intereses, contemplado respecto a los créditos contra la masa, en sentido genérico podría dar lugar a que la interpretación citada inicialmente, que entendemos errónea, tuviera su fundamentación. Debemos tener en cuenta que el art.55.1 LC prohíbe el inicio de ejecuciones singulares una vez se ha declarado el concurso de acreedores. Esta prohibición tiene efectos sobre los recargos tributarios.

En cuanto a los intereses de demora, no existe problema en su devengo respecto a los créditos contra la masa, aplicando el art.26 LGT. En materia de recargos, debemos distinguir los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del art.27 LGT y los recargos contenido en el art.28 LGT. Respecto de los primeros no existe duda alguna de su devengo respecto a los créditos contra la masa generados.

Los recargos del art.28 LGT deben ser matizados. El art.28 LGT contiene tres tipos de recargos: el ejecutivo, el de apremio reducido y el apremio ordinario. El recargo ejecutivo, según establece el apartado 2 del citado artículo, procede un recargo del 5% cuando se ingresa la deuda antes de ser notificada la providencia de apremio. Tampoco encontramos ningún inconveniente para el devengo del citado apremio ya que este opera de forma automática al igual que el recargo del art.27 LGT. Ello no supone el inicio de un procedimiento de apremio. Sin embargo, no podemos decir lo mismo respecto a los recargos de apremio reducido y ordinario. Para que se devenguen dichos recargos es necesario que la AT emita y notifique la providencia de apremio. Según el art.167.1 LGT dice de forma clara que el procedimiento de apremio se inicia mediante la providencia de apremio de la

deuda, que es notificada al contribuyente. Sólo si existe providencia de apremio pueden exigirse los recargos de apremio, ya sea el reducido o el ordinario. Pero la cuestión es, si puede o no iniciarse el procedimiento de apremio.

El TS se ha pronunciado al respecto, no sin cierta confusión y polémica en cuanto a su interpretación. En STS de 20 de noviembre de 2012 (ECLI: ES:TS:2012:8421) ya se pronunció, con la normativa anterior a la reforma de la Ley 38/2011, considerando la licitud de que la TGSS girase el recargo por impago del crédito contra la masa. Dicho recargo tendrá la calificación de crédito contra la masa, a diferencia del recargo por un crédito concursal que es subordinado²⁵⁹. Por tanto, resulta ocioso decir que esta doctrina es aplicable al crédito tributario. La polémica vino dada por la interpretación aplicada por la AT, al entender que esta jurisprudencia le facultaba para girar todos los recargos del art.28 LGT, y por tanto iniciar procedimientos de apremio.

El inicio del procedimiento de apremio por la AT iba ligado no solo a la interpretación de la jurisprudencia anterior, sino también al contenido de la primera parte del art.84.4 LC, que se interpretaba en sentido literal. De esta forma, la AT iniciaba procedimientos de apremio al aprobarse el convenio, al aprobarse la liquidación o simplemente tras el transcurso de un año desde la fecha de auto de declaración del concurso de acreedores. Como se puede observar, se anuda en este momento la problemática de los recargos de apremio a la posibilidad de iniciar el procedimiento de apremio contra los

²⁵⁹ Esta doctrina es confirmada por sentencias posteriores: STS de 11 de junio de 2013 (ECLI: ES:TS:2013:4081), STS de 15 de marzo de 2013 (ECLI: ES:TS:2013:2071), entre otras.

créditos contra la masa. No podemos más que dar una solución conjunta dado que están íntimamente relacionadas las cuestiones así planteadas.

Estas controversias han quedado resueltas, a nuestro juicio de forma correcta, por nuestro TS. Parte de la problemática, la referente a la interpretación del art.84.4 LC, ya lo resolvió la Sala Primera con una jurisprudencia consolidada²⁶⁰. El TS rechaza la interpretación literal y, en su lugar, acoge la interpretación sistemática del precepto con el resto de la normativa concursal, no cabe la ejecución separada de los créditos contra la masa, por carecer de sentido, salvo en el caso de aprobación de convenio.

Por otra parte, en cuanto a la solución del problema de los recargos y, respecto si puede iniciarse un procedimiento de apremio, debe citarse por su importancia. la reciente STS de 20 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:968), la Sala Tercera (Contencioso-Administrativo). Al margen de reiterar la doctrina citada de la Sala Primera respecto a la interpretación del art.84.4 LC. La importancia de la sentencia en cuanto al problema planteado está en su Fundamento de Derecho Sexto, que viene a concluir que de la interpretación del art.164.2 LGT en relación con los arts.55 y 84.4 LC, que no cabe dictar providencias de apremio una vez abierta la liquidación (dado que era el supuesto planteado en casación). Lo dicho puede ser perfectamente extensible a otras fases del concurso, salvo en el supuesto citado en la propia sentencia, de que se levanten los efectos de la declaración de concurso.

2.3.1.3.3 Continuación del procedimiento de apremio

²⁶⁰ Pueden citarse, entre otras, las SSTS de 12 de diciembre de 2014 (ECLI: ES:TS:2014:5408) y de 6 de abril de 2017 (ECLI: ES:TS:2017:1342).

En el supuesto de que la diligencia de embargo sea anterior al auto de declaración del concurso de acreedores, y una vez que, a través del pertinente incidente concursal instado por la AT, el juez del concurso declare la no necesidad de los bienes o derechos embargados, el procedimiento de apremio, tras la suspensión alzada, puede continuar.

Esta continuación del procedimiento de apremio no estará exenta, sin embargo, de cuestiones controvertidas, que con carácter previo ya fueron enunciadas.

La primera cuestión es cuándo podemos entender finalizado el procedimiento de apremio. Este tema, *a priori*, está debidamente regulada en el art.173 LGT, que determina la finalización del procedimiento cuando la deuda haya sido cobrada, o parcialmente cobrada, declarando fallidos a los obligados al pago o, finalmente, que por cualquier otra causa quede extinguida la deuda. No ofrece dudas la terminación del procedimiento de apremio en circunstancias normales, pero en circunstancias concursales hay efectos que mediatizan la terminación normal del procedimiento del mismo.

Si el bien embargado resulta subastado y se ha podido cobrar la deuda, por todos sus conceptos, por la que se inició el procedimiento más las costas del apremio, la deuda queda extinguida y el apremio finalizado. Pero si la subasta no se ha producido todavía y se hubiera aprobado el plan de liquidación, es uno de los supuestos del art.55.1 LC que impide la continuación del procedimiento de apremio. Reiteramos en que a pesar de la tesis del TS²⁶¹, la literalidad del art.55.1 LC, incluso la interpretación

²⁶¹ STS de 30 de mayo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2014). En esta sentencia se pronuncia el TS permitiendo la continuación del procedimiento de apremio si este estuviera muy avanzado.

sistemática de la LC, impide la continuación del procedimiento de apremio. En consecuencia, una vez aprobado el plan de liquidación, se produciría la finalización del procedimiento de apremio, y se producirá la suspensión del dicho procedimiento. Esta afirmación la basamos en el devenir de la fase de liquidación, por cuanto del producto obtenido por la venta del activo, se pagará a los acreedores, pero pueden darse dos situaciones: que la deuda en apremio sea pagada, o bien que no sean suficiente el dinero obtenido por la venta de los bienes para pagar los créditos concursales total o parcialmente. Incluso es posible que el producto de la venta del activo no sea suficiente para pagar todos los créditos contra la masa, produciéndose una insuficiencia de masa activa.

Si el producto de la venta alcanza para el pago de los créditos concursales, incluyendo la deuda apremiada, una vez cobrada ésta se producirá la terminación del procedimiento de apremio. No puede producirse antes la terminación si existe esta posibilidad, que en modo alguno es descabellada, ya que se ocurrido supuestos de ello, al menos de pago parcial de los créditos concursales, aunque debemos decir que han sido reducidos los concursos en los que se ha podido generar. Se trata de casos de compra de la entidad concursada, incluso en fase de liquidación, con alzamiento del concurso por pago de todos los acreedores, en virtud de lo previsto en el art.176.1.4º LC. También puede producirse en el supuesto de que los bienes del activo resulten muy atractivos y se obtenga un producto que permita pagar todos los créditos contra la masa y, si no todos, al menos parte de los créditos concursales a prorrata. En consecuencia, dada de la existencia de esta posibilidad, prevista legalmente en la LC, entendemos que no puede finalizarse el procedimiento de apremio hasta constatar esta circunstancia²⁶².

²⁶² Según la estadística realizada por los Registradores para 2014 la expectativa de recuperación del crédito ordinario estaba en el 57,87%, bajo la premisa de cumplimiento de

Cuando se produce la suspensión del procedimiento de apremio, la AT tiene la tendencia de dar por finalizado el mismo y declarar fallido al deudor, para acto seguido derivar la responsabilidad tributaria. Cabe preguntarse si esta declaración de fallido del deudor concursado en el procedimiento de apremio es correcta. Incluso, podríamos hacer extensiva las consideraciones a otros supuestos en los que no se inició el procedimiento de apremio. Es decir, cabe cuestionarse si la AT puede declarar fallido al deudor concursado por el mero hecho de que se le declaró en concurso de acreedores. La AT ha venido motivando en muchos actos de derivación a responsables tributarios en el hecho de la declaración de concurso de acreedores es la prueba y constatación de una insolvencia y que por ello se puede declarar al deudor fallido. No podemos estar más en desacuerdo.

Vamos a analizar debidamente todos los supuestos de derivación de la responsabilidad del deudor concursado, pero anticipamos que hasta la fecha el TCJ ha proclamado la competencia para derivar en cualquier momento del concurso de acreedores por parte de la AT a los responsables tributarios (solidarios o subsidiarios). Pero el TCJ se está refiriendo a la competencia formal. En modo alguno entra sobre el fondo del asunto, remitiéndose a la jurisdicción contencioso-administrativa que será la competente para resolver la cuestión²⁶³.

los convenios. Es evidente que no todos se cumplen, pero de entrada hay cumplimientos, aunque sean parciales, lo que prueba la posibilidad de cobro, al menos parcialmente del crédito tributario ordinario. *Vide* pág. 40, Anuario de Estadística Concursal 2014, Registradores de España, en https://www.registradores.org/estaticasm/Estadistica/concursal/Estadistica_Concursal_Anuario.pdf

²⁶³ *Vide*, por todas, STCJ de 21 de marzo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:1224).

Enunciaremos nuestra tesis contraria al proceder de las AATT cuando declaran fallido al deudor concursado, ya fuere por el simple hecho de ser declarado en concurso, ya fuere por haberse aprobado el plan de liquidación es que existen posibilidades de cobro, aunque sea parcialmente, de la deuda. Hasta que la insolvencia definitiva no se produzca, con total certeza de que no existen bienes para poder cobrar del deudor concursado no se le puede declarar fallido. A este respecto, el art.76.1 LGT, establece que las deudas que no hayan podido ser cobradas en los procedimientos de recaudación por insolvencia probada total parcialmente, se darán como incobrables, y en consecuencia procederá la declaración de fallido. Y se complementa con el art.61 RGR (Real Decreto 9/2005, de 29 de julio) que establece el concepto de fallidos como "*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 consecuencia, el proceder de las AATT no es correcto, por cuanto en primer lugar, la insolvencia no está probada por el simple hecho de la existencia del auto de declaración de concurso de acreedores. La prueba entra en el terreno de la presunción *iuris tantum*, puesto que no existe presunción legal. En segundo lugar, a no ser que en el concurso se demuestre la inexistencia de bienes para atender el crédito tributario, no puede declararse fallido al deudor, a tenor de lo regulado en el RGR. Dicho de otra manera, si compete a la AT la prueba de la insolvencia, no puede acudir a la presunción cuando está a su alcance un medio probatorio más contundente: la masa activa de la concursada. Únicamente podría declararse fallido en el supuesto de que la AC realice la declaración de insuficiencia de masa activa para el pago de los créditos contra la masa previsto en el art.176 bis LC.

Otro problema que se plantea en la continuación del procedimiento de apremio es si tiene o no, que reintegrarse a la masa del concurso el producto obtenido en la enajenación de los bienes trabados en el procedimiento de

apremio de la AT. La cuestión ha suscitado enfrentamientos dialécticos entre la doctrina.

Un sector doctrinal, en el que podemos encuadrar a SÁNCHEZ PINO²⁶⁴, opina que no debe reintegrarse a la masa activa del concurso el producto obtenido en el procedimiento de apremio por cuanto ello sería desnaturalizar el propio procedimiento. De otro lado, DE LA PEÑA VELASCO²⁶⁵, advierte que no tiene sentido seguir hasta el total cobro de la deuda, si esta tiene parte de la deuda que no goza de privilegio general y debe ponerse a disposición de la masa para que se atiendan los créditos con arreglo a lo preceptuado en el orden de pagos en los arts.157 y 158 LC. Incluso existían criterios enfrentados entre algunos JJM y AAPP.

La cuestión ha sido tratada en varias sentencias por el TS, sala especial de Conflictos de Jurisdicción, existiendo una doctrina consolidada. Citaremos la STCJ de 18 de octubre de 2010 (ECLI:ES:TS: 2010:5637). El TS manifiesta que si el procedimiento de apremio estuviese terminado "*no existe posibilidad de conflicto alguno*". Por tanto, no se ve ningún problema en el cobro por la AT del producto obtenido en la ejecución separada con extinción de la deuda. También se ha pronunciado la Sala Primera al respecto, entre otras, en la STS de 13 de febrero de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:388)²⁶⁶. Se

²⁶⁴ SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ; "*Algunos problemas que se suscitan en la concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores*", Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal", nº 10, La ley, Madrid, 2009, pág.30. En el mismo sentido FRAILE FERNÁNDEZ, ROSA; "*La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores*", ob. cit, pág.244.

²⁶⁵ DE LA PEÑA VELASCO, GASPAR; "*La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores*", Quincena Fiscal, 2010, nº 11, pp. 43 y 44.

²⁶⁶ Esta sentencia reitera los fundamentos de otra anterior: STS de 319/2018, de 30 de mayo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2014).

reconoce el derecho de la ejecución separada, sin embargo, entiende el TS que este derecho no le adjudica una preferencia de cobro. Pero no le impone a la AT (en el caso enjuiciado la TGSS) la obligación de reintegrar en la masa activa del concurso de acreedores. La forma de hacer valer la preferencia de cobro por el resto de los acreedores de la masa pasiva del concurso debe ser a través de la presentación de una tercería de mejor derecho por parte de la AC (como defensor de los acreedores)²⁶⁷. Solo en el caso de vencer ésta última en la tercería se debiera poner a disposición de la masa del concurso el producto obtenido de la enajenación de bienes o derechos en el procedimiento de apremio²⁶⁸.

Solo queda por analizar un último problema jurídico en el desarrollo del procedimiento de apremio. Ya vimos que existe obligación para las AATT de plantear un incidente concursal para que se pronuncie el juez del concurso respecto a la necesidad de los bienes embargados por diligencia anterior a la fecha de la declaración del concurso de acreedores. También vimos como una facultad del juez del concurso es requerir de inhibición a la AT cuando ésta última prosiga su procedimiento de ejecución sin haber planteado el

²⁶⁷ Un sector doctrinal, en el que podemos destacar a SIMÓN ACOSTA, EUGENIO; “Privilegios concursales no justificados de la Administración”, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 920, 2016, pág. 2; es de la opinión que la sentencia no está justificada, por cuanto no tiene legitimidad la AC para interponer la tercería de mejor derecho, recomendando que, en el texto refundido, que está previsto y pendiente, de la LC, sería el lugar idóneo para reconocer esta legitimidad.

²⁶⁸ En este sentido SIMÓN ACOSTA, EUGENIO; “La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores”, *Las ejecuciones en el concurso de acreedores*, VII Congreso Español de Derecho de la Insolvencia, VVAA, Directores ROJO/SAENZ/CAMPUZANO/LARA, Thomson Reuters Civitas, 2016, pág.127. Para SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ; “Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores”, Quincena Fiscal, Aranzadi, nº 20/2019, pág.32; en consonancia con lo dicho por el TS, también opina que la tercería de mejor derecho es la única vía para evitar que la ejecución separada suponga un menoscabo de cobro.

incidente sobre la necesidad de los bienes o derechos embargados. Pero puede ocurrir que el juez del concurso en lugar de acudir a su facultad regulada en la LCJ declare la nulidad de lo actuado por la AT.

No se trata de un supuesto teórico, sino que en la práctica se ha producido con cierta frecuencia, llegando a plantearse el problema ante nuestro TS. El origen de la confusión es la redacción original que tenía el art.55 LC. Se decía en el apartado 3 del citado artículo que “*Las actuaciones que se practiquen en contravención de lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores serán nulas de pleno derecho*”. Pero lo cierto es que no se decía quién era competente para declarar la nulidad. Por esta razón, y teniendo en cuenta el art.8.3 de la competencia exclusiva y excluyente del juez del concurso, algunos jueces de lo mercantil interpretaron que la competencia para declarar la nulidad de pleno derecho del procedimiento de apremio, en contravención de lo establecido en el art.55.1 LC, era del juez del concurso.

En la redacción actual ha desaparecido el contenido del art.55.3 LC. Ya no se dice que es nulo de pleno derecho. Sin embargo, a pesar de la omisión, no existe otra interpretación posible que considerar nulo de pleno derecho lo actuado en un procedimiento de apremio en contravención con lo establecido en el art.55 LC²⁶⁹.

La cuestión queda circunscrita a quién tiene competencia para declarar la nulidad de pleno derecho del procedimiento de apremio realizado vulnerando lo contravenido en el art.55 LC, o incluso vulnerando la

²⁶⁹ Son de la misma opinión FRAILE FERNÁNDEZ y ALONSO-CUEVILLAS SAYROL. Vide FRAILE FERNÁNDEZ, ROSA; La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores, ob. cit., pág.241; y ALONSO-CUEVILLAS SAYROL, JAUME; “Aspectos procesales de la reforma de la Ley Concursal (Ley 38/2011)”, Revista General de derecho concursal y paraconcursal, nº 16, 2012, La Ley, pág.55.

interpretación realizada de dicho artículo por el TS en orden al cumplimiento del requisito de la necesidad.

El TCJ, en lógica doctrina coordinada con anteriores sentencias de conflictos de competencia entre la AT y los JJM, sienta el criterio de la competencia de la AT para declarar la nulidad. Esta doctrina la establece el TS en SSTCJ de 31 de marzo de 2014 (ECLI:ES:TS: 2014:1758) y de 26 de junio de 2014 (ECLI:ES:TS: 2014:2851).

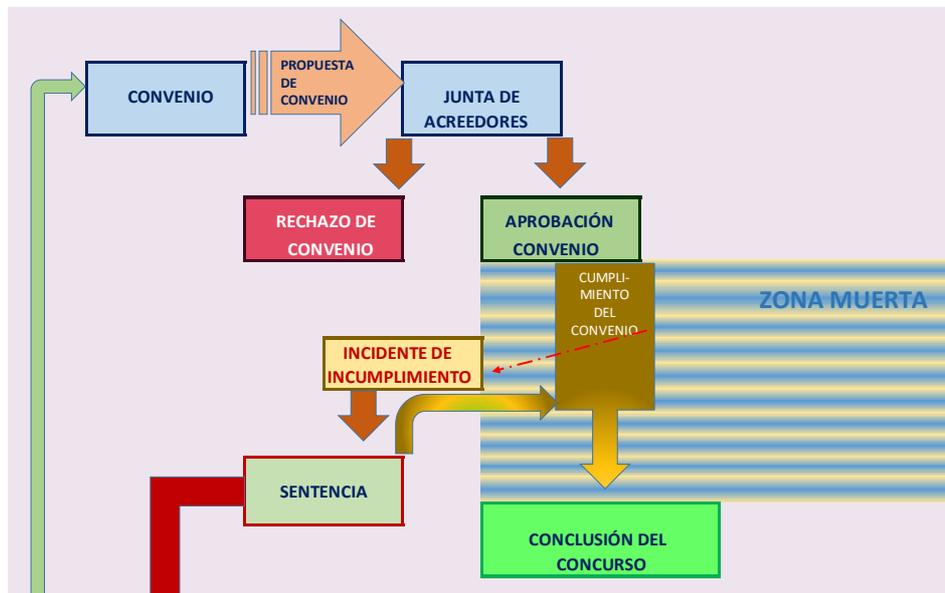
2.3.2 Los efectos en el procedimiento de recaudación de la aprobación judicial del convenio

Hemos realizado anteriormente referencias a estos efectos en apartados anteriores a la hora de analizar otros problemas o efectos planteados, sin dar solución a los efectos cuando se ha producido la aprobación judicial del convenio.

Para centrar los efectos debemos tener en cuenta cuál es el proceso concursal para llegar a la aprobación del convenio y sus efectos respecto a los créditos. La regulación del convenio se contiene en los arts.99 a 141 LC. Si bien, una vez aprobado el convenio mediante sentencia, tal y como establece el art.130 LC, debemos fijarnos en el contenido del art.133.2 LC, a cuyo tenor: *“Desde la eficacia del convenio cesarán todos los efectos de la declaración de concurso, quedando sustituidos por los que, en su caso, se establezcan en el propio convenio, salvo los deberes de colaboración e información establecidos en el artículo 42, que subsistirán hasta la conclusión del procedimiento”*.

Al cese de los efectos concursales se dedica el Título III “De los efectos del concurso”, desde los arts.72 a 73 LC, además del cese de la AC.

Veamos un esquema para centrar el aspecto procedimental:



Como puede observarse en el esquema, en el supuesto de aprobarse el convenio mediante sentencia, hasta la conclusión del concurso por el cumplimiento total del convenio, se produce en este lapso temporal la cesación de los efectos concursales sobre el deudor, sobre los créditos y los acreedores. Por tanto, estamos, momentáneamente en una situación de inexistencia de efectos concursales, o como hemos acuñado en el esquema “zona muerta” de efectos concursales.

Para determinar en qué consiste la cesación de efectos requiere con carácter previo diferenciar entre créditos concursales y créditos contra la masa. Y a su vez, los efectos serán diferentes, dentro de los créditos concursales, cuando se trate de créditos privilegiados, créditos ordinarios y

créditos subordinados. Pero de entrada diremos que, a pesar de quedar aprobado un convenio, que afectará a los créditos ordinarios, lo normal es que no afecten a los privilegiados, pero hay que determinar qué créditos están todavía sin pagar. Lo habitual es que en dicho momento los créditos pendientes de pago sean créditos privilegiados, ordinarios, subordinados y créditos contra la masa. Un convenio que tenga intención de ser cumplido debe contemplar el pago previo de los créditos no vinculados por el convenio: los privilegiados y los créditos contra la masa. Hemos de recordar a este respecto que los créditos contra la masa tienen el carácter de prededucibles, o lo es lo mismo, deben pagarse antes de cualquier pago contemplado en el plan de pagos del convenio aprobado²⁷⁰.

Comenzando por los créditos concursales y los subordinados, quedarán afectos al cumplimiento del convenio según establece el art.134.1 LC. Sin embargo, los créditos privilegiados quedarán afectos al convenio si hubieran votado a favor de la propuesta del convenio o si hubieran firmado o adherido a la propuesta inicialmente, según establece el art.134.2 LC. En caso contrario, el convenio no les afectará. En consecuencia, si hablamos del crédito tributario del que se hubiera suspendido el procedimiento de apremio, y siempre que no esté inmerso y vinculado dicho crédito en el convenio (por ser privilegiado), puede reanudarse el procedimiento de apremio hasta su finalización. Pero debe realizarse una matización al respecto. Si el crédito tributario sobre el que se inició y suspendió el procedimiento de apremio, está calificado al 50% como privilegiado y al 50% ordinario, dicho procedimiento debiera archivararse o darse por finalizado con motivo de la aprobación del convenio. Sin embargo, en caso de que no se pague el 50% privilegiado, nada

²⁷⁰ Así lo recuerda el TS, citándose por todas, la STS de 13 de febrero de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:388).

impide a la AT iniciar el procedimiento de apremio y embargar efectivo (o cualquier bien), porque el efectivo ya no puede calificarse de necesario dado que el art.55 ya no es aplicable en estos momentos, al cesar los efectos del concurso.

Si se trata de créditos contra la masa, dado el carácter de prededucibles, ahora sí, aplicando el art.84.4 LC, puede la AT iniciar un procedimiento de apremio. En la “zona muerta” de efectos concursales todas las AT (estatal, autonómica o local) pueden iniciar procedimientos de apremio, embargar y enajenar bienes o derechos, hasta el cobro de las deudas tributarias que fueran créditos contra la masa o incluso créditos privilegiados.

Esta tesis encuentra su refrendo en los pronunciamientos del TS, que a través de la sala de Conflictos de Jurisdicción ha resuelto el problema a la hora de interpretar sistemáticamente el art.84.4 LC²⁷¹.

2.3.3 La compensación de deudas tributarias

El art.58 LC establece la prohibición de la compensación de los créditos y deudas del concursado. Se establece, al margen de lo previsto en el art.205 LC (en supuestos de aplicación de normas de otros países), una excepción: que los requisitos que permita la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración del concurso. Y ello a pesar de que la

²⁷¹ Pueden citarse al respecto las siguientes sentencias: por un lado la STCJ de 6 de octubre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:4008), y por otro, las sentencias de la Sala Primera : STS de 12 de diciembre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:5408) y de 6 de abril de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:1342). Incluso trata la cuestión en el mismo sentido la STS de 20 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:968) de la Sala Tercera.

resolución judicial o acto administrativo sea posterior al auto de declaración del concurso de acreedores²⁷².

Por vía de esta excepción es posible compensar el crédito tributario con los derechos de crédito que tenga a su favor el concursado frente a la AT. Para llevarlo a cabo debemos acudir a la normativa propia de la compensación de deudas tributarias para analizar si los requisitos que habilitan la compensación son preexistentes al auto de declaración del concurso de acreedores.

El art.71 LGT establece los parámetros para que pueda proceder la compensación: la existencia de una deuda tributaria del obligado tributario y la existencia de un crédito reconocido por acto administrativo a favor del mismo obligado tributario. Pero dado que el art.72 LGT regula la compensación a instancia del obligado tributario, se nos antoja complejo que pueda solicitarse. El motivo es que en cualquier caso se requerirá el beneplácito de la AC, y ésta no va a autorizar dicha solicitud por prohibirlo el art.58 LC. En cualquier caso, se configura como una facultad y no como una obligación. Para el supuesto en que se dieran las condiciones de compensación con anterioridad a la declaración del concurso, estaríamos ante un crédito tributario a favor de la AT ordinario, que según el art.59 LC no devengará intereses y quedará "congelado", normalmente, hasta el momento de la fase de la liquidación. No es prioritario su pago, y si es prioritario el cobro del crédito a favor del concursado.

Diferente es la compensación de oficio regulada en el art.73 LGT. En la compensación de oficio hay varios supuestos que posibilita la

²⁷² Esta coetilla fue un añadido consecuencia de la reforma de la Ley 38/2011. Un guiño más a la protección del crédito público.

compensación normal: las deudas tributarias en periodo ejecutivo, las que resulten de los procedimientos de comprobación limitada o inspección o de una nueva liquidación cuando resulten cantidades en estos procedimientos también a devolver, o se produjesen cantidades a ingresar y a devolver en la resolución de un recurso de reposición o la de una reclamación económico-administrativa. La cuestión es si estos supuestos regulados en el art.73 LGT pueden cumplir la excepción del art.58 para que la AT pueda compensar de oficio, aunque dicho acto de compensación sea posterior a la declaración del concurso.

Debemos tener en cuenta que para que la AT pueda compensar de oficio una deuda tributaria con el derecho de crédito a favor del deudor concursado, este debe estar reconocido mediante un acto administrativo, aunque sea posterior a la declaración al concurso. Lo relevante es que deben ser anteriores tanto la deuda tributaria como el derecho de crédito a favor del contribuyente. Este acto administrativo no tiene por qué ser expreso, en ocasiones será tácito, como los supuestos de declaraciones con derecho de devolución. Determinar en qué supuestos pueda darse esta circunstancia puede ayudar a discriminar todos los casos de compensación administrativa de oficio que se están produciendo indebidamente.

Esta situación ha sido delimitada de forma clara y contundente por el TS, afirmando que una vez iniciado el concurso la AT no puede compensar de oficio unilateralmente. No tiene competencia. La competencia para dilucidar si se reúnen los requisitos para que proceda la compensación la tiene el juez del concurso, y deberá plantearse por la correspondiente demanda incidental²⁷³.

²⁷³ El TS se ha pronunciado, inicialmente, en la sala especial de forma clara y reiterada en este sentido, ante la pertinaz actitud de la AT en compensar de oficio, entre otras, en las SSTCJ de 11 de mayo de 2005 (ECLI:ES:TS:2005:2089), de 25 de junio de 2007

En resumen, puede concluirse que iniciado el concurso la AT no puede unilateralmente realizar la compensación de oficio en caso de poderse reunir los requisitos de excepción del art.58 LC, menos aún, si los créditos tributarios son contra la masa²⁷⁴

2.4 Efectos en el aplazamiento y fraccionamiento tributario.

El art.65 LGT regula la posibilidad de solicitar, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias.

En el momento de la entrada en vigor de la LC, no existían limitaciones al respecto en la LGT. Ello tuvo como consecuencia un perjuicio evidente del crédito tributario, dado que lo que venía ocurriendo era que se solicitaba el aplazamiento o fraccionamiento de créditos contra la masa, con lo que conseguía una postergación en el pago de créditos tributarios. Los créditos contra la masa se pagan a su vencimiento según establece el art.84.3 LC,

(ECLI:ES:TS:2007:5666), de 22 de junio de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:2009), de 9 de mayo de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:2005). También se ha pronunciado en idéntico sentido la Sala Tercera, entre otras, en la STS de 2 de marzo de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:753). No se entiende muy bien el obcecado intento de la AEAT en realizar la compensación de oficio cuando ya la citada STCJ de 25 de junio de 2007 dice de forma clara (y reiterada en otras sentencias) en su Fundamento de Derecho Sexto: *"...Es claro que, para practicar esta compensación -o, en términos más generales, para decidir la aplicación de la cantidad a devolver- no mantiene competencia la Administración tributaria una vez producida la declaración de concurso. Y no parece aventurado pensar que la posición del Juez afirmando su jurisdicción quizá este propiciada o, cuando menos, más vigorosamente sostenida ante la invocación -que no puede prosperar- del derecho de la Hacienda a hacer por sí y al margen del concurso tal tipo de aplicación o de compensación.."*

²⁷⁴ Respecto a la prohibición de compensación de créditos tributarios contra la masa *vide* STCJ de 25 de febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:968) en su Fundamento de Derecho Cuarto.

pero si se nova el vencimiento mediante un acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento, el crédito tributario pasa a ser de peor condición que todos los créditos posteriores en el vencimiento y que, por efecto de la concesión, adelantan en el vencimiento al crédito público. Sin duda un quebranto importante al crédito público, sobre todo si tenemos en cuenta aquellos concursos en que seguidamente se informa por la AC la insuficiencia de masa activa.

Esta situación, que se dejó de lado en la Ley 38/2011, fue abordada en la Ley 7/2012²⁷⁵, clarificándose en el apartado II de la EM la razón de la reforma del art.65 LGT: "*...para evitar la postergación artificiosa del crédito público..*". En consecuencia, se modifica el apartado 2 del art.65 que queda, por lo que respecta a los casos de concursos de acreedores, de la siguiente forma:

"...Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa".

Como apunta SERRANO ANTÓN²⁷⁶, esta reforma era necesaria porque se trataba de dar cumplimiento al art.84.3 LC, con independencia de un objetivo recaudatorio evidente²⁷⁷. Efectivamente, se estaba transgrediendo el contenido el artículo 84.3 *in fine* introducido en la reforma de la Ley

²⁷⁵ Ley 7/2012 de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

²⁷⁶ SERRANO ANTÓN, FERNANDO; "*Aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias en situación de concurso de acreedores*", Revista de Derecho Concursal y paraconcursal, nº 27, 2017, Editorial La Ley, pág. 4. Artículo consultado en www.laleydigital360, pág.4.

²⁷⁷ En el mismo sentido CARBAJO VASCO. CARBAJO VASCO, DOMINGO, *Algunas cuestiones tributarias en el concurso de acreedores*, ob. cit, pág.114.

38/2011, cuando se dice "...*Esta postergación no podrá afectar...ni a los créditos tributarios.*". Aunque se refiere la norma descrita a la postergación que puede realizar en algunos casos la AC es evidente que el interés del legislador era la protección del crédito tributario de cualquier postergación. Con esta interpretación, la reforma del art.65.2 LGT cobra todo el sentido.

Como consecuencia de la nueva regulación, huelga hablar de las garantías que se exigen para solicitar el aplazamiento y fraccionamiento, dado que, iniciado el concurso, ya no será posible su solicitud.

Tras la reforma de la Ley 7/2012, el Departamento de Recaudación de la AEAT (Subdirección General de Procedimientos Especiales), interpretó que la modificación del art.65.2 no afectaba a los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento por retenciones o por obligaciones a ingresar a cuenta, ya que por remisión del art.65.2 segundo párrafo in fine tales deudas se regularían por el art.82.2.b) LGT, tal y como establecía el art.44.3 RGR²⁷⁸. Pero la remisión referida fue suprimida, desapareciendo el segundo párrafo, con la nueva reforma del apartado 2 del art.65 con Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT. Al desaparecer la remisión quedarán también prohibidos los aplazamientos y fraccionamientos en los supuestos de deudas por retenciones o por ingresos a cuenta, que se prohíben de forma expresa en el art.65.2.b) LGT. Incluso, para cerrar el círculo normativo, se modifica el art.44.3 RGR, haciendo desaparecer la posibilidad que se contemplaba, y que no haya ningún resquicio interpretativo, y sobre todo un reglamento *contra legem*²⁷⁹.

²⁷⁸ Vide CARBAJO VASCO, DOMINGO, *Algunas cuestiones tributarias en el concurso de acreedores*, ob. cit, pág.115.

²⁷⁹ A pesar de que la reforma de la LGT fue en 2015, no sería hasta 2017, con el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, que se acompasa el RGR a la LGT.

Quedando meridianamente claro que los créditos contra la masa no son aplazables o fraccionables, nos quedan dos incógnitas por despejar: qué ocurre con los aplazamientos o fraccionamientos concedidos por deudas concursales; y qué sucede si se ha aprobado un convenio.

En supuesto de deudas concursales, comoquiera que la concesión se otorgara antes de la declaración del concurso, llegado el auto de declaración de concurso de acreedores, no hay precepto alguno que establezca la terminación o anulación de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento. Por tanto, no cabe más que estar a lo establecido en el art.54 RGR respecto a los impagos en el vencimiento del aplazamiento o en las respectivas fracciones. Ello nos lleva a considerar el tema de las garantías aportadas en el procedimiento. Si no hubiera garantías, por no estar obligado el deudor o por haber sido dispensado de ellas, nada que decir. Pero para el caso de existir garantías, si son del propio concursado, deberá estar la AT a las normas previstas en la LC. Si, por el contrario, las garantías fueran de terceros (como es el caso del aval bancario), podrá ejecutar la garantía la AT con el procedimiento previsto en el art.74 RGR.

Si se hubiera aprobado el convenio, la situación de insolvencia se ha solucionado provisionalmente, y como ya se ha apuntado anteriormente, cesan los efectos del concurso. Ello implica que ya no existirán créditos contra la masa (salvo que se incumpla el convenio, claro está). Si no hay créditos contra la masa, no encontramos impedimentos para la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento. Eso sí, con la exigencia de la normativa de garantías exigibles para la concesión.

CAPÍTULO IV.- LA CONFIGURACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN EL MARCO DEL PROCESO CONCURSAL (I). LA DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD POR LAS DEUDAS DE LA CONCURSADA

1. DELIMITACIÓN DE LA CUESTIÓN: SUPUESTOS DEL RESPONSABILIDAD EN LA LEY CONCURSAL Y EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La insolvencia del deudor, dentro de un proceso concursal, deviene en la mayoría de las ocasiones, en el intento de un cobro de una deuda que pasa de inicialmente frustrado a definitivamente imposibilitado. Ello ha hecho que, a través de la regulación histórica del instituto de la insolvencia, se hayan tenido que habilitar mecanismos para paliar este cobro frustrado, sobre todo cuando el deudor, persona jurídica, ha sido manifiestamente negligente, temerario, o incluso haya actuado con dolo para evitar el cobro de sus acreedores. La respuesta legislativa a estas actuaciones descritas del deudor persona jurídica ha sido la responsabilidad. Tanto desde la normativa concursal como desde la normativa del derecho público, en los dos últimos siglos²⁸⁰, se han producido respuestas legislativas ante este tipo de actuaciones de diversa índole, pero que buscan dar una solución a los créditos no cobrados con la derivación de la responsabilidad a los sujetos que se han beneficiado con actuaciones en fraude de acreedores, o no beneficiándose, su actuación negligente viene tipificada legislativamente como digna de responsabilidad con el patrimonio

²⁸⁰ Así se ha podido apreciar en el estudio de los antecedentes históricos, donde es a partir del siglo XIX cuando se ha producido toda la vorágine codificadora tanto a nivel del derecho mercantil y concursal, como a nivel del derecho público.

propio. La regulación se ha realizado con distinta suerte para los créditos privados respecto a los créditos públicos, siendo éstos últimos los que en mayor medida han resultado protegidos con el mecanismo de la derivación de la responsabilidad.

Procederemos a estudiar en el presente capítulo tanto la configuración de la responsabilidad desde la perspectiva concursal como desde la perspectiva tributaria, para finalizar con los puntos de conexión y la diferenciación de los supuestos conflictivos. Se abordará en este capítulo la responsabilidad tributaria de los administradores societarios de la sociedad concursada.

La normativa concursal navega a través de una serie de principios entre los que debe buscarse el oportuno equilibrio, toda vez que en ocasiones son contradictorios entre sí. Así tenemos el principio de la conservación de la actividad empresarial que se contrapone al de protección del crédito de los acreedores dentro de sus diferentes prelaciones. Dentro de este último, se configura como acción de protección a los acreedores los supuestos de responsabilidad concursal. Dado que el objeto de análisis del presente trabajo gira en torno al crédito tributario, que goza de su propio mecanismo de protección con el instituto de la responsabilidad tributaria, debemos precisar que es en ocasiones confuso. Pero se plantea también si se puede articular por la AT este instituto a pesar del proceso concursal o si es necesario algún requisito previo, o si por el contrario es necesario acudir a la sede concursal a través de sus propios procedimientos de establecimiento de la responsabilidad concursal, o incluso, si se pueden simultanear.

Para dar debida respuesta a estas cuestiones debe abordarse el estudio de la responsabilidad en la LC en sus diferentes posibilidades de la

persona del deudor persona jurídica, para posteriormente analizar la responsabilidad tributaria y su encaje con el procedimiento concursal.

1.1 La configuración de la responsabilidad en la Ley Concursal

La responsabilidad del deudor concursado persona jurídica, o más bien debiéramos decir la responsabilidad de los administradores, liquidadores o apoderados de la persona jurídica, se configura a partir del momento de la apertura de la Sección 6ª, sección de calificación, del proceso concursal. Tiene lugar cuando haya finalizado la fase común del concurso y, bien si se ha producido la sentencia que aprueba el convenio de acreedores, cuando se den unos requisitos, o bien, en todo caso, si se apertura mediante auto la fase de liquidación. Todo ello según se establece en el art. 167 LC, finalizando con la calificación del concurso de culpable o fortuito.

Por lo que se refiere a los requisitos en la fase de convenio con relación a la pieza de calificación, es necesario señalar lo siguiente: es preciso que el convenio contenga quitas superiores al tercio de los créditos o una espera superior a 3 años para que exista la pieza de calificación. De contener el convenio una quita igual o inferior al tercio de los créditos o una espera igual o inferior a los tres años, no procederá la pieza de la calificación del concurso.

En la práctica no se suele ordenar siempre la apertura de la Sección 6ª en el auto que aprueba la apertura de la liquidación o la sentencia que aprueba el convenio, aunque esta debe aperturarse de forma automática por disposición legal del artículo citado. En ocasiones, dado que la AC es la que

debe realizar el informe de calificación se está a la espera de la petición de ésta para impulsar la Sección 6ª.

Siempre que se alude a la responsabilidad concursal se piensa en la sección de calificación del concurso de acreedores culpable como primera idea. Efectivamente es la determinación de la responsabilidad concursal por antonomasia, y encuentra su regulación en los artículos 172 y 172 bis LC²⁸¹. Se debe matizar que esta responsabilidad concursal sólo está prevista para el deudor persona jurídica, y bajo las formas societarias que implican una responsabilidad limitada de sociedades de capital. En el concurso de personas físicas, éstas pueden ser requeridas de pago por los créditos en virtud del

²⁸¹ El art.172.2 LC establece:

2. La sentencia que califique el concurso como culpable contendrá, además, los siguientes pronunciamientos:

1.º La determinación de las personas afectadas por la calificación, así como, en si caso, la de las declaradas cómplices. En caso de persona jurídica, podrán ser considerados personas afectas por la calificación los administradores o liquidadores, de hecho o de derecho, apoderados generales, y quienes hubieran tenido cualquiera de estas condiciones dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración del concurso, así como los socios se hubiesen negado sin causa razonable a la capitalización de créditos o una emisión de valores o instrumentos convertibles en los términos previstos en el artículo 165.2, en función de su grado de contribución a la formación de la mayoría necesaria para el rechazo del acuerdo. Si alguna de las personas afectadas lo fuera como administrador o liquidador de hecho, la sentencia deberá motivar la atribución de esa condición.”

Y el Art.172 bis.1 LC establece:

“Cuando la sección de calificación hubiera sido formada o reabierto como consecuencia de la apertura de la fase de liquidación, el juez podrá condenar a todos o a algunos de los administradores, liquidadores, de derecho o de hecho, o apoderados generales, de la persona jurídica concursada, así como los socios que se hayan negado sin causa razonable a la capitalización de créditos o una emisión de valores o instrumentos convertibles en los términos previstos en el número 4º del art.165, que hubieran sido declarados personas afectadas por la calificación a la cobertura, total o parcial, del déficit, en la medida que la conducta que ha determinado la calificación culpable haya generado o agravado la insolvencia.

Si el concurso hubiera sido ya calificado como culpable, en caso de reapertura de la sección sexta por incumplimiento del convenio, el juez atenderá para fijar la condena al déficit del concurso tanto a los hechos declarados probados en la sentencia de calificación como a los determinantes de la reapertura.

En caso de pluralidad de condenados, la sentencia deberá individualizar la cantidad a satisfacer por cada uno de ellos, de acuerdo con la participación en los hechos que hubieran determinado la calificación del concurso.”

art.1.911 Cc²⁸² aunque haya finalizado el concurso²⁸³. En consecuencia, da igual que se haya producido la conclusión del concurso, ya que el deudor persona física seguirá respondiendo por la totalidad de sus deudas, salvo que se le haya aprobado la posibilidad de la segunda oportunidad para personas físicas. No obstante ello, de la regulación del art.172.2.3º LC y del apartado 3 del mismo artículo, puede inferirse que es posible en el supuesto de sentencia de calificación de persona física que resulte responsable un tercero al introducir dicho artículo el término “cómplices”. Estaríamos en esta tesitura en el supuesto de insolvencia provocada con la colaboración de un tercero para ocultar bienes, que resultaría responsable por los créditos no satisfechos en sede concursal. Esta tesis se abona por la propia redacción literal de la norma que diferencia los supuestos de personas jurídicas dando a entender que existen supuestos de personas físicas²⁸⁴.

La regulación de la responsabilidad concursal para las personas jurídicas previsto en la LC en el citado artículo 172 bis, para el supuesto de sentencia de calificación como culpable del concurso, establece que se harán responsables del déficit de los créditos de los acreedores que no pueda cubrirse con el activo de la masa concursal a una serie de personas, bien

²⁸² “Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros”.

²⁸³ A salvo la posibilidad que permite la cancelación de los créditos a tenor de lo establecido en el art.178 bis LC sobre el “beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho”.

²⁸⁴ El art.172.2. 3º y apartado 3 LC dicen:

“3º La pérdida de cualquier derecho que las personas afectadas por la calificación o declaradas cómplices tuvieran como acreedores concursales o de la masa y la condena a devolver los bienes o derechos que hubieran obtenido indebidamente del patrimonio del deudor o hubiesen recibido de la masa activa, así como a indemnizar los daños y perjuicios causados.

3. La sentencia que califique el concurso como culpable condenará, además, a los cómplices que no tuvieran la condición de acreedores a la indemnización de los daños y perjuicios causados.”

sean físicas o jurídicas, atendiendo a si son las causantes de la insolvencia o de la agravación de esta. Podemos extraer consecuencias de la redacción de la norma, que fue añadida en la reforma de 2011 de la LC²⁸⁵. La primera es la gran amplitud de posibles responsables concursales. Estas personas responsables en sede concursal no solo pueden ser los que ostentan un cargo societario, ya sean administradores únicos o consejeros del Consejo de Administración o liquidadores, sino aquellos que lo sean de derecho o, de hecho, incluso apoderados generales y socios. La segunda consecuencia es que como el objetivo de la responsabilidad es que puedan cobrar los acreedores en aquellos importes que no han sido atendidos, en este caso también están incluidos los créditos públicos, y por ende, el crédito tributario.

Por otra parte, se ha suscitado una cuestión que ha creado controversia entre diferentes Tribunales, al respecto de la naturaleza de esta responsabilidad concursal. Las Audiencias Provinciales se han dividido entre dos posicionamientos doctrinales. Por un lado, las que contemplan la naturaleza sancionatoria de la responsabilidad concursal²⁸⁶; y por otro, las que entienden que la naturaleza es resarcitoria²⁸⁷. Esta disquisición interpretativa tocó a su fin cuando se pronunció nuestro Tribunal Supremo en varias sentencias para incidir en la naturaleza resarcitoria y descartando la sancionatoria. Destaca el alto Tribunal el necesario nexo que debe existir

²⁸⁵ Añadido por el artículo único apartado 99 de la Ley 38/2011 de 10 de octubre de 2011, con vigencia desde 1 de enero de 2012. Antes se contenía en el art.172.2.3 LC.

²⁸⁶ Como por ejemplo las SAP Pontevedra de 13 de marzo de 2008 (ECLI:ES:APPO:2008:899), SAP Madrid 23 de marzo de 2011 (ECLI:ES:APM:2011:12936) o la SAP La Coruña de 26 de octubre de 2011 (ECLI:ES:APC:2011:3074), siendo en esta última donde se niega la naturaleza resarcitoria para configurarla como una sanción por el cumplimiento de unos presupuestos sin requerirse la causalidad.

²⁸⁷ SAP de Barcelona de 23 de abril de 2013 (ECLI:ES:APB:2013:4380) que entiende que estamos ante una responsabilidad concursal de naturaleza resarcitoria basada en la culpa, siendo el criterio de imputación basado en la incidencia de los individuos responsables en la causación o agravación de la insolvencia.

entre la acción imputable a los responsables y el daño causado indirectamente a los acreedores en medida equivalente a lo no percibido en la liquidación de la masa activa²⁸⁸. Así pues, con la actual configuración del art.172 bis LC, no se establece una sanción automática como consecuencia de la calificación del concurso como culpable. Será el juez del concurso el que tenga la facultad, motivada normativamente, de condenar o no a los administradores u otras personas contempladas como posibles responsables²⁸⁹.

También debemos resaltar una cuestión que se deduce de la determinación de la naturaleza de la responsabilidad concursal: los responsables no van a responder de forma solidaria ni de forma equitativa. Efectivamente, de la lectura del art.172 en relación con el art.172 bis LC (sobre todo éste último en su apartado 1 in fine)²⁹⁰ queda meridianamente claro que el Juez debe deslindar la responsabilidad a la que se ha condenado a cada persona, en función de su participación en la causación o agravación de la insolvencia. Esta interpretación ha sido recogida de forma expresa en

²⁸⁸ Merece destacarse las SSTS de 23 de febrero de 2011(ECLI:ES:TS:2011:1068), 12 de septiembre de 2011(ECLI:ES:TS:2011:5833), 6 de octubre 2011 (ECLI:ES:TS:2011:6838) y 17 de noviembre de 2011(ECLI:ES:TS:2011:8004). En concreto en la sentencia de 6 de octubre 2011 (Fundamento Jurídico Cuarto) ha remarcado que el Juez debe valorar, conforme a criterios normativos y al fin de fundamentar el reproche necesario, los distintos elementos subjetivos y objetivos del comportamiento de cada uno de los administradores en relación con la actuación que, imputada al órgano social, determine la calificación del concurso como culpable y haber causado o agravado, con dolo o culpa grave, la insolvencia.

²⁸⁹ Se atribuye al Juez una amplia discrecionalidad a este respecto. Si bien, no cabe descartar otros parámetros, parece conveniente que se tenga en cuenta la gravedad objetiva de la conducta y el grado de participación del condenado en los hechos que hubieran determinado la calificación del concurso. MACIAS CASTILLO, A.; JUEGA CUESTA, R.; ORELLANA CANO, N; y otros; *Ley Concursal comentada*; ob. cit., pág. 512.

²⁹⁰ Establece el apartado 1 in fine del art.172 bis LC:
“*En caso de pluralidad de condenados, la sentencia deberá individualizar la cantidad a satisfacer por cada uno de ellos, de acuerdo con la participación en los hechos que hubieran determinado la calificación del concurso*”.

varias sentencias por nuestro Tribunal Supremo²⁹¹. En consecuencia, la responsabilidad individual, diferente y estanca, es una nota configuradora muy importante de la responsabilidad concursal. El nexo causal adquiere una importancia vital en orden a la delimitación cuantitativa de la cantidad a la que se condene a cada persona que pudiera ser incluso nula cuantitativamente si así lo fundamentase el juez del concurso.

Una última cuestión debe ponerse de relieve al respecto de la responsabilidad, y que se deduce del artículo 48 bis LC. Se trata de la necesidad de diferenciar la responsabilidad concursal de otro tipo de responsabilidad social y solidaria, no siendo ésta objeto del presente estudio. Nos referimos a la responsabilidad mercantil prevista en el Real Decreto Legislativo 1/2010 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante TRLSC). Hemos visto cómo la responsabilidad concursal se configura como una responsabilidad que no es solidaria entre los administradores societarios o sujetos responsables, sin embargo, el TRLSC contempla, en todo caso, la responsabilidad solidaria de los administradores societarios por incumplimiento de sus obligaciones cuando se ejerce la acción social prevista en el art.237 o la acción individual de responsabilidad por un socio (art.241). Incluso está prevista la responsabilidad solidaria de los socios por el haber percibido en casos de reducción de capital por las deudas sociales existentes antes de la restitución (art.331). El supuesto que más interés tiene desde el punto de vista de nuestro estudio es la responsabilidad solidaria por deudas posteriores al incumplimiento por parte de los administradores societarios en el caso de no solicitar el concurso de acreedores en el plazo legal y que se prevé en el art.367. Dicho supuesto es extensible no solo al de falta de solicitud del

²⁹¹ Hemos de destacar en este sentido la STS de 28 de febrero de 2013(ECLI:ES:TS:2013:3499) .

concurso de acreedores si no también en el caso de presentación tardía del mismo²⁹².

La cuestión que se suscita es si estas responsabilidades contempladas en el TRLSC son responsabilidades que deben ventilarse en sede concursal o por el contrario estamos ante responsabilidades completamente al margen de la responsabilidad concursal. Parece que esta última posibilidad es la más

²⁹² Queremos hacer notar que el dicho artículo se prevé el plazo de 2 meses puede resultar controvertido al compararse con el previsto en el art. LC. A este respecto el art.367 TRLSC, establece en su ordinal 1: *Responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución*". Por tanto, del tenor literal, incurren en responsabilidad solidaria los administradores que incumplan la solicitud de concurso de acreedores en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta. Si se produjere una insolvencia sobrevenida, sin que se hubiera convocado la junta general, y a tenor de lo establecido en la LC podría incurrirse en concurso culpable si se intenta evitar la responsabilidad solidaria del art.367 respetando los plazos allí previstos. Efectivamente, el art.5.1LC establece: *"El deudor deberá solicitar la declaración de concurso dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que hubiera conocido o debido conocer su estado de insolvencia"*. Y en el artículo 165.1.1º LC se establece la presunción de culpabilidad para aquellos que teniendo obligación de presentar el concurso no lo hicieran. Bien es cierto que no se dice en el precepto transcrito la obligación de presentar el concurso en plazo, y el supuesto está más pensado para aquellos concursos de acreedores necesarios (forzosos) presentados por acreedores contra el deudor, pero puesto en relación con el art.164.1 LC, es evidente que la presentación tardía de una solicitud de concurso de acreedores puede generar más deudas que de haberse cumplido el plazo del art.5.1.1º no se habrían producido y ello en fraude de acreedores, y con esta interpretación el concurso de acreedores puede calificarse de culpable. En definitiva, de intentar cumplir los plazos del art.367 para no tener responsabilidad solidaria, puede pasarse a una situación bastante peor con un concurso culpable y con responsabilidad concursal y con condena a sufragar el déficit existente entre el activo y las deudas. Como ejemplo de dicho peligro, citamos la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 15) de 1 de septiembre de 2009 (ECLI:ES:APB:2009:10666), siendo ponente el magistrado SANCHO GARGALLO (a fecha de hoy miembro del Tribunal Supremo), siendo relevante el que en su Fundamento de Derecho Segundo, al que nos remitimos.

acertada, como opinan MACÍAS CASTILLO, JUEGA CUESTA, ORELLANA CANO, Y OTROS²⁹³, quedando su examen al margen del procedimiento concursal, y diferenciándose de esta forma de la responsabilidad concursal contenida en el art.172 bis LC.

1.2 Supuestos de responsabilidad tributaria en el procedimiento concursal.

1.2.1 La concreción de la responsabilidad tributaria

Como cuestión previa a analizar la responsabilidad tributaria en sede concursal, es preciso delimitar la misma como punto de partida, si bien de forma sintética. La razón de ello es porque no es objeto de este estudio realizar un tratado sobre la responsabilidad tributaria, sino la de aportar algo de claridad a la que se produce en un procedimiento concursal del deudor. Ciertamente, mucho se ha escrito por un amplio sector de la doctrina respecto a la naturaleza, objeto y alcance de la responsabilidad tributaria que, con ciertas modificaciones, podemos decir que rige la misma *ratio legis* desde la LGT de 1963, con influencia de la doctrina italiana²⁹⁴.

²⁹³ Con ocasión del análisis del art.48 bis LC que regula los efectos de la declaración de concurso sobre las acciones contra los socios diferencian entre responsabilidad subsidiaria de la responsabilidad solidaria que es la recogida en el TRLSC, atribuyendo la legitimación exclusiva a la AC para reclamar por las deudas anteriores a los socios, lo que entraría en colisión con el art.367 TRLSC, y por tanto primando lo establecido en la LC. Siendo de la opinión estos autores que en caso de responsabilidad solidaria la competencia no será del Juez del concurso, sino del Juez mercantil que corresponda y por los trámites del juicio declarativo correspondiente. MACÍAS CASTILLO, JUEGA CUESTA, ORELLANA CANO y otros, ob. cit., pág. 169.

²⁹⁴ Giannini es un claro ejemplo. En su época ya planteó la necesidad de la institución de la responsabilidad tributaria para hacer más fácil y segura la recaudación tributaria, A.D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario*, Edit. Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág.124.

Al igual que hemos visto en la responsabilidad mercantil y concursal, ha habido un amplio debate sobre el fundamento jurídico de la responsabilidad tributaria que incide en la configuración de la naturaleza jurídica de la misma. El debate se centra en dos posiciones doctrinales muy delimitadas. Por un lado, los que resaltan su carácter de garantía personal del crédito tributario y, por otro, los que la fundamentan en su carácter materialmente sancionador. Observamos que son las mismas tesis defendidas por la doctrina mercantilista a la hora de analizar la naturaleza de la responsabilidad en sede mercantil y concursal.

Respecto al sector doctrinal que argumenta que la responsabilidad obedece a una garantía personal del crédito tributario, que, *mutatis mutandi*, es recogida del Derecho civil y mercantil, basan la misma en la similitud con el instituto de la fianza, ya que el responsable es principalmente un obligado en nombre propio, pero por deuda ajena²⁹⁵. Sin embargo, los que se centran en el contenido ilícito de la conducta del responsable, basan su justificación del carácter sancionador por la extensión de las garantías propias del derecho

²⁹⁵ Quien más defendió la asimilación a la fianza legal pura fue el profesor CALVO ORTEGA; CALVO ORTEGA, RAFAEL. “*La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos*”, Hacienda Pública Española, nº 5, 1970, pág. 38. Postura rebatida por RODRIGUEZ BEREIJO al rechazar de plano esta interpretación por entender que el art.1874 Cc estaba previsto para otros supuestos que no eran asimilables a la responsabilidad tributaria; RODRÍGUEZ BEREIJO, ALVARO, “*Las garantías del crédito tributario*”, *Civitas*. Revista Española de Derecho Financiero, nº 30, 1981, pág.187. Por otro lado, merece citar a PRÓSPER ALMAGRO en su reflexión sobre la naturaleza garantista del responsable tributario: “Curioso resulta que en ningún precepto a lo largo del articulado de la LGT el responsable tributario sea designado bajo el calificativo de garante o fiador de una deuda tributaria. Más curioso incluso puede parecer que ni siquiera su régimen jurídico aparezca recogido dentro de la Sección 5a del Capítulo IV del Título II de la LGT, reservado a las “Garantías de la deuda tributaria”. Y pese a estas peculiaridades, pocas dudas caben albergar acerca de la naturaleza garantista de esta institución”. Tal vez el legislador no lo tenga tan claro teniendo en cuenta los supuestos de responsabilidad objetiva. PRÓSPER ALMAGRO, ANA B., *Una visión actualizada del instituto de la responsabilidad tributaria y su incidencia en los presupuestos de hecho por participación en actos ilícitos*, Tesis doctoral no publicada. Universidad de Valencia, pág.93.

sancionador al responsable tributario. Lo cierto es que esta última tesis ha tenido acogida en algunas sentencias de nuestro Tribunal Supremo²⁹⁶. Incluso cabe citar al Tribunal Constitucional abonándose a la tesis punitiva o sancionadora, recordando que le son aplicables a estos sujetos las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2 de la CE²⁹⁷.

Compartimos con CAYÓN²⁹⁸, que ambas posiciones, para defender sus postulados, pueden encontrar argumentos en nuestro derecho positivo. Según este autor es el legislador el que (tal vez con deficiente técnica legislativa añadiríamos nosotros²⁹⁹), ha metido “*en un mismo saco*” conductas que tendrían mejor acomodo en uno solo de estos fundamentos. La consecuencia de ello ha dado lugar a una fecunda polémica con el único objeto de construir, mejorar o completar la construcción jurídica de los distintos supuestos contenidos en nuestra actual LGT. Aquí ya encontramos una primera diferenciación respecto a la responsabilidad civil o mercantil: su regulación legal. Efectivamente, en el énfasis de la protección del crédito tributario, los supuestos contemplados en la LGT tienen difícil acomodo para

²⁹⁶ STS de 30 de septiembre de 1993 (ECLI:ES:TS:1993:6411) y 24 de septiembre de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:5784), entre otras.

²⁹⁷ Así lo expresa el TC en su Fundamento Jurídico 4º en la Sentencia 85/2006 de 27 de marzo (ECLI:ES:TC:2006:85), que fue reafirmado en las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008 (recurso 3941/2006), (ECLI:ES:TS:2008:7359) y 10 de noviembre de 2011 (recurso 325/2008), (ECLI:ES:TS:2011:7894).

²⁹⁸ CAYÓN GALIARDO, ANTONIO; *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital, “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades. Administradores de personas jurídicas que hubiesen cometido una infracción tributaria”*, Edición nº 1, Editorial La Ley, Madrid 2011. Artículo obtenido en la www.laleydigital360, pág. 2.

²⁹⁹ Deficiente técnica legislativa, pero que hemos de matizar que no es tarea fácil la del legislador. Ello es debido, como veremos, a la relación existente entre los diferentes supuestos de responsabilidad. Lo que podría facilitar un mejor encuadre en la naturaleza jurídica, podría dificultarlo respecto a su comprensión. Se ha optado en la LGT por un desarrollo más práctico que plástico desde el punto de vista dogmático.

su determinación y clasificación en una sola fundamentación jurídica o una sola naturaleza. Si como veíamos en sede mercantil el Tribunal Supremo zanjó la polémica de su naturaleza decantándose por la naturaleza garantista, respecto a la naturaleza sancionadora, en la responsabilidad tributaria, y debido a su regulación legal, la cuestión es de difícil delimitación³⁰⁰.

Para CAYÓN³⁰¹, podría subsumirse las conductas de los administradores de sociedades en una responsabilidad donde predomina el componente sancionador, por cuanto su consideración como responsables está asociada al incumplimiento de algún deber o la realización de un acto ilícito, pero advertía que ésta no era la solución adoptada por el legislador en la LGT. Por ello, concluye, que la naturaleza del responsable no es la del sujeto infractor, sino la de un obligado tributario, que se sitúa junto al obligado principal. En definitiva, la LGT opta por una naturaleza garantista de la responsabilidad tributaria, por más que esté jalonada la regulación de responsabilidad con auténtica casos de naturaleza sancionadora. Este es el supuesto de los administradores societarios, y no podemos olvidar, como recuerda GARCÍA NOVOA³⁰² que, aunque la obligación tributaria se impute a la sociedad, sus administradores no pueden permanecer ajenos a ella, por cuanto éstos tienen como obligación societaria la de cumplir y velar por el cumplimiento de los deberes tributarios de la sociedad.

³⁰⁰ Frente a las sentencias que citábamos del Tribunal Supremo en apoyo de la naturaleza sancionadora, las últimas sentencias vienen a apoyar la tesis garantista, como la STS de 10 de diciembre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:8606).

³⁰¹ CAYÓN GALIARDO, ANTONIO; ob. cit., pág. 3.

³⁰² GARCÍA NOVOA, CESAR; "El procedimiento de derivación de responsabilidad de administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales", Revista Técnica Tributaria, AEDAF, número 57, 2002, pág.57.

Esta configuración de la naturaleza de la responsabilidad fue expuesta por el profesor CAYÓN³⁰³ y, sin embargo, dejó claro que a su juicio existen elementos de la regulación que no participan de dicha naturaleza sino de otra de carácter sancionador. Pero no ha sido la única divergencia respecto a la actual regulación. En este sentido, si bien refiriéndose a la anterior regulación de la LGT de 1963, cabe citar a CARBAJO VASCO³⁰⁴, quien opina que esta concepción garantista o aseguradora en la figura del responsable, configurando la responsabilidad como una garantía más del cobro de las deudas tributarias, no es aceptable. Para dicho autor hay que tener en cuenta que el responsable tributario tiene otras funciones muy importantes en otras fases de la gestión tributaria, donde es uno de los obligados a intervenir en las actuaciones de la Inspección de los Tributos. Situación que es continuista en nuestra actual LGT; pero debemos señalar que la configuración del responsable tributario como un obligado más en una norma de rango legal, si no subsana, al menos mejora o clarifica su estatuto de obligaciones y derechos que fue denunciado por el anterior autor.

Para añadir más polémica y controversia, en el sentido anteriormente expuesto que compartimos totalmente, debemos citar a MARTÍN JIMENEZ³⁰⁵,

³⁰³ CAYÓN GALIARDO, ANTONIO; ob. cit., pág. 3.

³⁰⁴ CARBAJO VASCO, DOMINGO; "Al hilo del art.37 de la Ley General Tributaria. Algunas cuestiones sobre la responsabilidad tributaria", Carta Tributaria, Monografías nº 13, Quincena del 1 al 15 julio, 2002, Editorial CISS, artículo obtenido en www.laleydigital360, pág.4.

³⁰⁵ Citamos literalmente la reflexión de MARTÍN JIMENEZ al respecto de la pretendida naturaleza garantista de un sector de la doctrina: "Cuesta creer que la heterogeneidad de figuras que se incluyen en los arts.42 y 43 LGT 2003 respondan a una mera función de garantía de la obligación tributaria, si así fuera, se estaría otorgando una importancia excesiva, probablemente desproporcionada, al interés fiscal protegido en el art.31.1 CE, frente a los derechos, principios y garantías que la Norma Fundamental reconoce a los contribuyentes". MARTÍN JIMÉNEZ ADOLFO, *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Edit.Aranzadi, 2007, pág. 27 y 28.

cuya reflexión acerca de la hipotética naturaleza garantista del instituto, defendida por un sector de la doctrina, tiene una notable quiebra cuando confrontamos el interés protegido (el crédito tributario) con los derechos, principios y garantías que nuestra CE otorga a los contribuyentes. Continúa el citado autor su reflexión en la necesidad de entroncar la justificación de la responsabilidad tributaria con nuestra CE, justificación de la que carece en sus reflexiones la doctrina e incluso la propia LGT. En este sentido, como contrapunto, algún sector doctrinal ha manifestado la falta de conexión de la responsabilidad tributaria con el principio de capacidad económica del responsable. La citada reflexión creemos que se salva con la existencia, sin lugar a duda, de la capacidad económica en el propio tributo que dio lugar a la deuda tributaria, y por tanto existe en el obligado principal. Tal vez la conexión con este principio desde el punto de vista del responsable tributario no tenga tanta importancia toda vez que se atiende a una finalidad distinta que la prevista en el art.31 CE. Precisamente las tesis de configurar al responsable tributario como obligado principal encuentran el problema de la falta de capacidad económica; pero insistimos que estas tesis no tienen mucho sentido y resulta una polémica artificial³⁰⁶.

1.2.1.1 Concepto

Nuestra LGT comienza la configuración conceptual en el art.41.1³⁰⁷, si bien no supone un cambio de fondo respecto a lo que ya se contenía en la

³⁰⁶ Baste ver la dicción del art.41 LGT que habla de otros sujetos que se colocan junto al obligado principal. Si son otros sujetos no pueden ser obligados principales.

³⁰⁷ Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

LGT de 1963 pese a sus varias modificaciones introducidas con posterioridad hasta la nueva LGT.

Lo novedoso, en la actual LGT, es la introducción del término obligado tributario que pasa a tener por primera vez regulación legal. Pero, la primera referencia legal no es en el art.41.1 sino en el art.35.5 LGT cuando les otorga a los responsables la categoría de obligados tributarios³⁰⁸.

La LGT no contiene una definición legal de la figura del responsable, sino una mera referencia descriptiva, por más que algún autor entienda que existe una definición³⁰⁹, esta no es, a nuestro juicio, comprensiva de todos los elementos que deben integrarse en una correcta definición, porque carece de la parte fundamental, esto es, en qué consiste la responsabilidad³¹⁰. No obstante, de sus características legales puede inferirse la definición. Podemos formular la definición entendiendo a los responsables tributarios como otros obligados tributarios que, por ministerio de la ley, se posicionan junto a los deudores principales y, que tendrán que hacerse cargo del pago de la deuda tributaria en el supuesto de impago de los anteriores. Esta definición generalista debe completarse con la asunción por parte del responsable

³⁰⁸ Artículo 35. Obligados tributarios.

5. *Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.*

³⁰⁹ Es el caso de CORTÉS DOMINGUEZ, MATÍAS: “*Los sujetos de la obligación tributaria*”, *Revista de Administración Pública*, nº 48, 1965, pág. 69; que en referencia a la definición contenida en la LGT de 1963 afirmará que todas las polémicas en torno a la utilización del método inductivo o deductivo para alcanzar un concepto del responsable tributario pierden todo el sentido desde el momento que el legislador tributario realiza una definición concreta de responsable en la LGT.

³¹⁰ De idéntica opinión a la que hemos manifestado es CARBAJO VASCO, DOMINGO; “*Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores (Tercera Edición)*”, Documentos, Doc. Nº 7/2016, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 59; para quien no existe una definición legal precisa en la LGT.

tributario de los intereses y las sanciones de los deudores principales en función del nexo causal entre la actividad de los primeros y el impago, en función del diferente régimen de responsabilidad, de solidaridad o subsidiariedad, según lo previsto en los artículos 41 y siguientes de la LGT³¹¹.

Lo característico de este concepto es la situación del responsable junto al deudor principal. Y ello va a suponer que le incumben tanto las obligaciones formales como las materiales que afecten al tributo. Pero no desplaza al deudor principal que es quien debe cumplir con la obligación tributaria, simplemente la ley añade unos sujetos más, ampliándose los sujetos obligados al pago y redundando en la naturaleza garantista de la figura³¹².

1.2.1.2 Clases de responsabilidad: subsidiaria o solidaria

Delimitados de forma precisa en la LGT los supuestos de responsabilidad solidaria en el art.42 y los de responsabilidad subsidiaria en el art.43, impera la regla del art.41.2: los responsables, salvo precepto legal expreso en contrario, serán siempre con carácter subsidiario.

³¹¹ PRÓSPER ALMAGRO, ANA B., *Una visión actualizada del instituto de la responsabilidad tributaria y su incidencia en los presupuestos de hecho por participación en actos ilícitos*, ob. cit., pág.80; también se aventura a realizar una definición doctrinal de la figura del responsable tributario y se pronuncia, en un brillante trabajo, diciendo "podemos pues definir al responsable tributario como aquel obligado tributario de segundo grado que, con carácter general, debe responder con todo su patrimonio junto a un deudor principal de las obligaciones tributarias pecuniarias devengadas por este último sujeto. No se admite, por tanto, una existencia autónoma e independiente de esta figura subjetiva -a diferencia de lo que acaece con sustitutos y sucesores-, pues su concurrencia siempre requiere de la coetánea presencia de otro deudor principal". A nuestro juicio una muy elaborada definición a la que sin embargo encontramos un pero, puesto que se olvida de los supuestos contemplados en el art.42.1.b LGT respecto a los sujetos del art.35.4 LGT que pueden aparejar responsabilidades en función o proporción a sus respectivas participaciones.

³¹² Así lo recuerda al STS de 10 de diciembre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:8606).

Son evidentes en la génesis de la responsabilidad tributaria su conexión con la responsabilidad civil o mercantil, pero cualquier parecido entre la primera y las segundas, son mera coincidencia. El instituto de la responsabilidad en el derecho tributario, a lo largo de la normativa que lo ha regulado, responde a una configuración autónoma³¹³ que no se corresponde con la configuración y efectos que se prevén en el derecho civil o mercantil.

La diferenciación entre las dos clases de responsabilidad tributaria obedece tanto a razones sustanciales como formales, siendo las sustanciales objeto de controversia doctrinal. Ello porque en la LGT de 1963 parecía claro que la responsabilidad solidaria obedecía a la comisión de un ilícito tributario, pero que en la actualidad no resulta tan claro como veremos seguidamente. Desde un punto de vista formal o procedimental, la diferenciación entre una y otra responde principalmente al momento en que se exige la deuda. La controversia surge con una cuestión que tiene un trasfondo material, esto es, el alcance de la responsabilidad: en qué extensión se realizará la derivación de la responsabilidad, si comprensiva únicamente de la deuda tributaria o si por el contrario, como ocurre en la solidaria y en algún supuesto de la subsidiaria, también será comprensiva de intereses, recargo y de la sanción (evidentemente cuando proceda). En cuanto al alcance de la responsabilidad queda claro del contenido del art.41.3 LGT. El responsable subsidiario será responsable sólo de sus propios recargos o intereses cuando, derivada la deuda, incumpla el periodo de pago en plazo voluntario. No obstante, existe

³¹³ Como ha ocurrido con otros tantos conceptos jurídicos importados de otras disciplinas jurídicas, el derecho tributario los ha adaptado o incluso mutado hasta perder el sentido que tenían en sus disciplinas jurídicas de las que fueron traídos. En definitiva, estamos ante la autonomía calificadora del Derecho Tributario. Piénsese por ejemplo en el régimen económico matrimonial de gananciales que pierde sus efectos en el régimen de imputación de rentas del IRPF.

controversia a lo que debe entenderse por deuda tributaria a efectos de derivación al responsable³¹⁴.

Al analizar los distintos supuestos de responsabilidad tributaria, la doctrina ha elaborado diferentes teorías en torno a que la responsabilidad solidaria obedece a una consecuencia legal para aquellos sujetos que hubiesen realizado actuaciones ilícitas, y siendo el resto de los supuestos de responsabilidad subsidiaria. Para CAYÓN³¹⁵, al haberse ampliado en la ley los supuestos de responsabilidad, tanto solidaria como subsidiaria, estas teorías anteriores carecen de respaldo normativo. Efectivamente, podemos decir que la participación activa en un ilícito no es más que uno de los supuestos contemplados como responsabilidad solidaria del art. 42 (art.42.1.a)³¹⁶. No obstante, debe significarse que existen otros tres supuestos, por una lado los partícipes o cotitulares de las entidades referidas en el art.35.4 LGT en

³¹⁴ No queda claro del contenido de la LGT si los intereses de demora pueden ser exigidos al responsable subsidiario. El problema no se plantea ante una liquidación tributaria en periodo voluntario que finalmente es incumplida y derivada posteriormente al responsable, pero sí en procedimientos de comprobación o inspección en los que se determine una deuda tributaria que debió ingresarse más unos intereses de demora desde que debió ingresarse. A juicio de ORÓN MORATAL, GERMÁN; "Los obligados tributarios en la Ley 58/2003", La reforma de la LGT (Director ZORNOZA PÉREZ), Estudios de Derecho Judicial número 57, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2004, pág.131; la redacción del art.41.3 LGT posibilita la derivación al responsable de los intereses de demora incluidos en la liquidación de un proceso de comprobación o inspección, aunque no los posteriores a recibir la liquidación del deudor principal.

De la misma opinión es MARTÍN JIMÉNEZ para quien defender lo contrario sería paradójico y "pugna con la propia función de garantía que se pretende atribuir a la responsabilidad en la LGT (1963 ó 2003)". MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO, ob. cit., pág.155.

³¹⁵ CAYÓN GALIARDO, ANTONIO; ob. cit., pág. 4.

³¹⁶ Es el caso, principalmente, de los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas que colaboren o consientan en la comisión de infracciones tributarias. Sin embargo, pueden existir otros sujetos que no tengan la condición de los anteriores y se pudiera demostrar su intervención necesaria en la infracción y que podrían ser catalogados como responsables solidarios, de ahí la redacción genérica del apartado a del art.42.1.a) "los que sean causantes o colaboren activamente".

proporción a sus respectivas participaciones (art.42.1.b); por otro los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas; y en último lugar, un grupo de personas que interfieren, impiden o dificultan la actuación de la Administración tributaria de recaudación a través de los embargos de bienes. En todos estos casos, es posible que la responsabilidad alcance a la sanción, salvo en el supuesto del art.42.1.a), que alcanzará a esta, en cualquier caso. Como ha puesto de manifiesto FALCON Y TELLA³¹⁷, la doctrina del TEAC ha terminado influenciando en el legislador para redactar la actual LGT, aunque no parece existir mucha justificación a algunos nuevos supuestos de responsabilidad solidaria, ni su alcance a las sanciones a la luz de los mayores medios e información de que dispone en la actualidad la Administración Tributaria³¹⁸.

Para un sector de la doctrina, CALVO ORTEGA Y MARTÍNEZ-CARRASCO³¹⁹, la finalidad que persigue esta responsabilidad solidaria es sancionadora, aunque sea como sanción indirecta, pero siempre que se incluya la derivación de la sanción. No obstante, y como decíamos anteriormente, la ampliación de supuestos de responsabilidad solidaria en la actual LGT, y en los que no siempre existe una derivación final de la sanción, pudiera poner en duda la tesis defendida de la sanción indirecta tal como se

³¹⁷ Véase, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 23 de julio 1996, 19 de noviembre de 1997, 12 de mayo de 2.000, 24 de mayo de 2001, y 25 de septiembre de 2003.

³¹⁸ FALCÓN Y TELLA, RAMON, “*La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el anteproyecto de la LGT: las retenciones (II)*”, Quincena Fiscal, nº 9, 2003, pág.8.

³¹⁹ CALVO ORTEGA participa de esta idea al considerar, con la regulación de la LGT de 1963, que estamos ante una sanción de garantía (CALVO ORTEGA, RAFAEL, “*La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos*”, ob. cit., pág.38 y 39); y para MARTÍNEZ-CARRASCO que sigue esta tesis y califica la finalidad como indirecta o de segundo grado de la primigenia finalidad garantista y que en modo alguno tiene una finalidad punitiva si la derivación alcanza solo a la deuda tributaria (MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELI, JOSE MIGUEL, “*Los responsables en la Ley 58/2003, General Tributaria*”, Impuestos nº 20, 2004, Ed. La Ley, pág. 154).

expone. Entendemos que nada impide defender la tesis de la finalidad sancionatoria, exista o no derivación de la sanción del obligado tributario, puesto que precisamente es el procedimiento *ex art.175 LGT* el que otorga una cierta inmediatez a la Administración Tributaria para asegurarse la deuda tributaria no cobrada. Este procedimiento se concreta a través de las medidas cautelares que puede adoptar la AT, que en la actualidad siempre adopta, aunque en muchas ocasiones no se den los requisitos para su adopción de forma clara, sobre todo el *periculum in mora*. Las medidas cautelares se adoptan bajo la salvaguarda de los intereses generales de recaudación y con la argumentación de que siempre se puede acudir a un proceso contradictorio para solicitar el alzamiento de las medidas cautelares.

Por último, una cuestión que se ha suscitado es si debiera configurarse al responsable tributario, en régimen de solidaridad, como sujeto autónomo de infracciones y sanciones al margen del obligado principal, cuando el responsable haya actuado activamente en la realización del ilícito. Un sector doctrinal ha utilizado el paralelismo del derecho penal en las figuras de autoría, coautoría, colaborador necesario o encubridor para reclamar la necesidad de que en estos casos se sancione al responsable de forma autónoma al obligado principal, argumentando que, en caso contrario, y en el supuesto de atender el pago de la sanción (más la deuda tributaria) el obligado tributario, el responsable que ha cometido un ilícito tributario queda de forma injusta sin castigo³²⁰. Pero esta solución no ha tenido cabida en

³²⁰ La Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la actual Ley General Tributaria, en su informe, se mostró favorable a considerar al responsable como sujeto autónomo susceptible de ser sancionado al margen de la sanción que pudiese corresponder al obligado principal, aunque descartaron su aplicabilidad dadas las complejidades que habría que salvar desde el punto de vista de la sanción tipificada en función de los grados de participación, y los problemas que habría que abordar desde el punto de vista procedimental y probatorio. Para PRÓSPER ALMAGRO, ANA B., ob. cit., pág. 111 y 112; es perfectamente defendible la inclusión del responsable como sujeto autónomo infractor o por ende sancionable al margen del obligado principal, y sin que ello

nuestra actual LGT sin que exista referencia alguna en su TÍTULO IV “La potestad sancionadora”.

1.2.1.3 Derivación de la responsabilidad tributaria

Una diferenciación entre la responsabilidad subsidiaria y la solidaria radica en el momento a partir del cual se puede exigir y el procedimiento para exigirla. En definitiva, cuándo se puede derivar la responsabilidad tributaria al sujeto que por imposición legal ley se le puede exigir. Es importante fijar esta cuestión para observar los efectos que sobre el procedimiento se pueden producir en el momento en que se declare el concurso de acreedores del obligado principal.

Del artículo 41.5 LGT en relación con el art.174 a 176 LGT podemos extraer el momento para exigir la deuda al responsable tributario que requerirá un acto administrativo de declaración o derivación de responsabilidad tributaria. Así debemos diferenciar cada clase de responsabilidad para determinar el momento a partir del cual la deuda es exigible.

no conculque el principio *non bis in idem* (o *ne bis in idem*) abogando por una solución de *lege ferenda* para reformar la LGT en este sentido.

No compartimos totalmente, sin embargo, este criterio, por cuanto al margen de toda la problemática procedimental y probatoria que habría que salvar y de difícil solución, sí entendemos que pudiera conculcarse el principio *ne bis in idem*, sobre todo teniendo en cuenta que la derivación al responsable de la sanción, tras la STC 85/2006 de 27 de marzo (ECLI:ES:TC:2006:85), puede considerarse una sanción en sí misma. Pero si ello es así, nos encontramos ante una situación de indefensión que pudiera vulnerar los arts.24.2 y 25.1 CE, por cuanto no se le puede aplicar el régimen de infracciones y sanciones al responsable tributario, y entre otras cuestiones, la suspensión automática de la ejecutividad de la sanción cuando es recurrido, negándose en la actualidad dicha suspensión de forma reiterada por los órganos revisores tributarios cuando se ha alegado la naturaleza sancionatoria de la derivación de la sanción por no estar este supuesto regulado como tal en la LGT. Desde esta perspectiva, sí compartimos la opinión de MARTÍN JIMÉNEZ que, para evitar efectos no deseados y extraños, lo más conveniente fuese una regulación dentro del régimen de infracciones y sanciones la conducta del responsable que posibilitó el ilícito tributario que podría gozar del mismo estatuto, y por ende, solicitar la suspensión de la sanción recurrida, del obligado principal. MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO, ob. cit, pág.160.

Para los supuestos de responsabilidad subsidiaria, no se podrá realizar la derivación hasta que previamente se haya realizado la declaración de fallido del deudor principal, y si los hubiere, los responsables solidarios. Por tanto, deben agotarse todas las posibilidades del procedimiento recaudatorio con el obligado principal hasta que finalice con la declaración provisional de fallido en virtud de lo establecido en el art.173 LGT, y es a partir de dicho momento cuando procederá en virtud de lo establecido en el art.176 la declaración de responsabilidad subsidiaria que deberá ser notificada a quien se haya derivado. No obstante, debe dársele al responsable un plazo de ingreso en periodo voluntario según los plazos generales establecidos en la LGT³²¹.

En cambio, para los supuestos de responsabilidad solidaria los plazos se acortan ostensiblemente, por cuanto rige lo establecido en el art.174.1 LGT, y en consecuencia, puede derivarse la responsabilidad tributaria en cualquier momento a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación. Es decir, antes de que finalice el periodo voluntario de pago para el obligado principal, y de hecho en el apartado 2 del citado artículo se recuerda esta posibilidad dando la competencia al órgano que dictó la liquidación en el supuesto de liquidaciones administrativas. Y también queda clara esta posibilidad en el art.175 que establece el procedimiento a seguir diferenciando el momento en el que se realizó la derivación de la responsabilidad, o bien antes de finalizar el plazo en periodo voluntario del obligado principal, bastando en este supuesto requerir de pago al responsable cuando finalice dicho periodo voluntario sin pago por el obligado principal, o bien realizada la derivación con posterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago del obligado principal, siendo exigible la deuda a partir de

³²¹ El plazo según el art.174.6 LGT debe ser el previsto en el apartado 2 del art.62 LGT, que es el general para todas las liquidaciones tributarias que son notificadas.

la notificación de la derivación y concediéndose en uno u otro caso los plazos para pago en periodo voluntario del art.62.2 LGT.

1.2.1.4 La adopción de medidas cautelares

Es el art.41.5 LGT el que permite la adopción de medidas cautelares previstas en el artículo 81 LGT contra los sujetos responsables, y al no realizar distinción, podrán adoptarse tanto contra los solidarios como contra los subsidiarios. De hecho, en la LGT de 1963 sólo se contemplaban respecto de los subsidiarios, extendiéndose contra los solidarios con la actual regulación.

Lo relevante de la regulación del art.41.5 es que podrán adoptarse las medidas cautelares con anterioridad a la declaración de responsabilidad³²². La dicción del precepto puede inducir a confusión o duda de cuándo es el momento anterior a dicha declaración de responsable tributario, solidario o subsidiario, en el que la AT podrá adoptar las medidas cautelares. Existe una notoria imprecisión temporal en el precepto, o dicho de otro modo, estaríamos ante un concepto jurídico indeterminado. Podría interpretarse que dentro del procedimiento de derivación de la responsabilidad. Hasta la reforma de 2012 de la LGT no existía una definición clara al respecto en la LGT quedando claro sólo respecto de algunos supuestos de deudas por tributos que deben repercutirse o retenerse que podían adoptarse en cualquier momento de los procedimientos de inspección o comprobación, o en procedimientos de inspección y comprobación sin deuda liquidada, bastaba la propuesta de

³²² El art.41.5 LGT establece: “Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del art.81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley”.

liquidación para adoptar la medida o medidas cautelares. No obstante, en el resto de los supuestos permanecía la imprecisión y la inseguridad jurídica a la que daba pie el precepto citado. Tras la reforma operada con la Ley 7/2012, de 29 de octubre se modificó precisamente el artículo 81, y se completó la reforma con la Ley 34/2015 de 21 de septiembre. Con la reforma de 2012 se modifica el apartado 5 del citado artículo desapareciendo los dos casos antes apuntados y generalizándose a todo tipo de supuestos, e incluso sin necesidad de propuesta de liquidación, por lo tanto, ahora, en cualquier momento del procedimiento se pueden adoptar medidas cautelares, siempre que de forma motivada se justifiquen los requisitos contenidos en el apartado 1 y 3 del meritado artículo³²³. La AEAT hasta la reforma de 2012 venía interpretando de forma extrema el art.41.5 en relación con el artículo 81 LGT, de forma que dictaban de forma simultánea tanto el inicio del procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria y las medidas cautelares adoptadas en aquellos supuestos que veían peligrar la recaudación de los importes derivados, es decir, observaban *periculum in mora*³²⁴.

Las reformas vienen a dar un soporte legal a una actuación que realizaba la AEAT y que, a nuestro entender, no tenía una justificación precisa y clara en el art.41.5 y tal vez, al referirse el anterior artículo al art.81, creemos que queda muy limitada la justificación legal de las medidas cautelares a los

³²³ Establece el art.81.5 LGT “*Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.*”

³²⁴ Como botón de muestra podemos ver el supuesto de medidas cautelares simultáneas al inicio del procedimiento de declaración de la responsabilidad tributario notificados al sujeto los mismos días y que se pone en evidencia en la SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 7ª, Sentencia 466/2016, de 21 de noviembre de 2016 (ECLI:ES:AN:2016:4389), en la que los hechos que se enjuician, entre otros, son la adopción de medidas cautelares e inicio de expediente de declaración de responsabilidad tributaria anteriores en el tiempo a la entrada en vigor de la reforma de 2012.

supuestos anteriormente enunciados. Tras la reforma de 2012 principalmente y de 2015 nos cuestionamos cuál es el momento temporal al que se refiere la LGT cuando dice “durante la tramitación de los procedimientos”. La AEAT sigue interpretando este artículo en su versión más extrema, por tanto, más favorable a la propia AEAT y más perjudicial al sujeto afectado, o dicho de otro modo, se aplican las medidas cautelares de forma simultánea al inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos, que en el caso en el que se estudia, sería con el acto de inicio de un procedimiento de derivación o de declaración de la responsabilidad tributaria.

Otra cuestión es cuándo se entiende el inicio de un expediente administrativo, si en el momento de inicio por parte del funcionario o en el momento de la notificación del inicio. A los efectos de la adopción de la medida cautelar es importante su determinación porque ello redundaría en la corrección o incorrección de la adopción de la medida cautelar si esta se adoptara en el momento en que el funcionario inicia el expediente administrativo, pero todavía no se ha notificado por los medios previstos en la LGT. En la práctica, la adopción de medidas cautelares por la AT es automática en la mayoría de los casos, por no decir en todos, en el momento que el funcionario inicia el expediente administrativo (aunque debe ser autorizado y firmado por la autoridad competente) y no ha sido todavía notificado el inicio del expediente de derivación o declaración de responsable tributario al sujeto afectado. Por tanto, lo que ocurre es que cuando recibe la notificación el sujeto del inicio del expediente ya están las medidas cautelares, de embargo de bienes generalmente, adoptadas previamente³²⁵. Así las

³²⁵ Ello puede defenderse desde la necesidad de adelantarse al sujeto pertinaz y reiterativo en el impago, por lo que el elemento sorpresivo es necesario, en aras de la defensa de la recaudación tributaria. Pero no encuentra tanta justificación cuando se realiza de forma sistemática y sin analizar ni justificar en forma debida arreglo al art.81 LGT el *periculum in mora*. La crisis económica que arrastramos desde finales de 2008 en España (y de la que

cosas, hay que dilucidar si el expediente administrativo inicia cuando el funcionario lo incoa o cuando es notificado en otro momento al sujeto afectado. Debemos distinguir, por una cuestión de seguridad jurídica, entre el inicio por el funcionario y la fecha en que es notificado al sujeto afectado, planteándonos si la distinción fuera tal vez nada más entre inicio y efectos del inicio, o si ambas cuestiones van unidas.

La respuesta a esta cuestión no es baladí por cuanto ello podría determinar que, si el procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria no se ha iniciado hasta que se ha notificado al sujeto, no podría acordarse de forma simultánea por la AEAT las medidas cautelares y el inicio por el funcionario del procedimiento de derivación de la responsabilidad. Se debería, en este caso, esperar a que el procedimiento se considerara

parece se va saliendo de forma muy lenta y no por todos los sectores) ha hecho mucho daño a la recaudación tributaria, con crédito tributario incobrable al declararse al obligado al pago persona jurídica en concurso de acreedores y tal vez la aplicación de las medidas cautelares de forma sistemática en los supuestos de inicio de expedientes de declaración de responsabilidad tributaria es un mecanismo de autodefensa de la AEAT para defender el crédito público y la consecución de los objetivos cuantitativos previamente marcados por los centros directivos del Ministerio de Hacienda. Pero ello justifica la necesidad económica, pero en ningún caso entendemos que exista justificación jurídica, y es muy criticable esta forma de proceder de la AEAT que redunde, a nuestro entender, en una vulneración de derechos fundamentales, y en un abuso de posición de la AT que no encuentra justificación en un estado de derecho donde se pretende hacer ver que todos los contribuyentes o responsables tributarios pretenden eludir la acción de la recaudación de forma dolosa y fraudulenta. A nuestro modo de ver, una actuación en abuso de poder carente de equidad y justicia tributaria que lejos de hacer un bien a nuestra AT, creemos que produce un rechazo del contribuyente y el efecto contrario. Se configura así la AT más como un órgano represor que como un órgano recaudatorio que busca el interés general. Y debe desterrarse este tipo de prácticas por cuanto una AT que actúe con equidad y justicia tributaria es necesaria para recaudar los necesarios y justos tributos para la contribución a las arcas públicas arreglo a los principios contenidos en el art.31 CE con absoluta observancia de los derechos de los obligados tributarios, y aplicando medidas cautelares si fuera preciso, pero de forma debida, justificada y sin que prime el objetivo recaudatorio para la consecución de un objetivo de ingresos públicos, que es a nuestro entender, lo que prima en la actualidad.

efectivamente notificado para darse por iniciado³²⁶, y ese mismo día podría, ya iniciado el procedimiento, adoptarse las medidas cautelares que se notificarían seguidamente. La respuesta a esta cuestión no la encontramos en la regulación del art.41 y siguientes, ni el art.81 LGT. Si acudimos a otros procedimientos tributarios contemplados en la LGT o incluso a la Ley 39/2015, de 1 de octubre de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), en virtud de derecho supletorio *ex* art.7.2 LGT. Observamos que quedan meridianamente claros en multitud de procedimientos o expedientes administrativos el *dies ad quem*, pero salvo los expedientes iniciados a instancia de parte en los que evidentemente el *dies ad quo* es el propio escrito del interesado, cuando hablamos de expedientes o procedimientos que deben iniciarse de oficio no hay en todos los casos un día preciso de inicio del expediente y que pueda resultar válido a los efectos de caducidad e incluso de prescripción. Debemos tener en cuenta que en el procedimiento de comprobación de valores contemplado en el art.134.1 LGT se habla de inicio tras comunicación de la Administración o si se tienen los datos para una liquidación, el inicio se produce con la notificación de la propuesta de liquidación. En el procedimiento de inspección el art.150.2 LGT establece el inicio para el cómputo del plazo máximo de procedimiento de inspección la fecha de la notificación al inspeccionado del inicio del procedimiento. Incluso cabe citar el art.209 LGT del inicio del procedimiento sancionador que no se produce hasta que se notifica el inicio al sujeto. Por tanto, con estos ejemplos, que podrían aplicarse por analogía no vedada por el art.14 LGT, resultaría que el procedimiento de derivación o declaración de la responsabilidad tributaria no iniciarían hasta la notificación al obligado.

³²⁶ Notificado mediante agente tributario para tener constancia inmediata y que no se malograsen las medidas cautelares que debieran tomarse a continuación.

Además, la jurisprudencia de nuestro TS deja patente el inicio a través de la notificación en los procedimientos sancionadores³²⁷.

En aplicación supletoria de la LPACAP, su art.39 añade algo de sombra a la anterior disertación, por cuanto se establece que los efectos de los actos de la Administración se producen desde que son dictados, y sólo quedará demorada a la notificación cuando lo exija el contenido del acto o esté supeditado (entendemos que normativamente) a notificación. Justamente nos encontramos ante un vacío legal en el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria y podría dar lugar a la aplicación supletoria de dicho artículo, lo que daría cobertura legal a la actuación que hasta el momento realiza la AEAT de simultanear las medidas cautelares con el inicio del procedimiento. No obstante, nos inclinamos por pensar que de la propia LGT hay preceptos más que suficientes para entender que debe prevalecer la notificación para considerar iniciado el procedimiento del art.41.5, incluso del propio art.39 de la LPACAP puede entenderse que dada la gravedad de los efectos del procedimiento podríamos entender que exige el contenido del acto la notificación para que produzca efectos de inicio.

Por tanto, es más que discutible la actuación de la AEAT a la hora de adoptar medidas cautelares, que dado que no se ha iniciado el procedimiento del art.41.5 hasta su notificación al interesado, debería estarle vedado acordar medidas cautelares hasta que el anterior no estuviese notificado, y si ello se hace de forma rápida y diligente una vez notificado el inicio del procedimiento, no puede resultar perjudicado el crédito tributario ni su recaudación, existiendo

³²⁷ Véase, entre otras, las STS de 7 de octubre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:6789), de 9 de julio de 2015 (ECLI: ES:TS:2015:3372), 25 de octubre de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:4677) o 2 de noviembre de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:4739).

instrumentos para perseguir al que oculte los bienes con el fin de evitar las medidas cautelares o medidas recaudatorias.

1.2.1.5 El responsable tributario frente al obligado tributario y el resto de los responsables

Derivada la obligación tributaria, e incluso intereses, recargos, y sanciones si fuera el caso, al responsable tributario en virtud del art.41.6 LGT se le permite la posibilidad de resarcirse³²⁸ en procedimiento civil arreglo a lo preceptuado en la LEC, y en consecuencia, arreglo a lo establecido en el Cc respecto a requisitos para su exigibilidad, procedimiento y sujeto a su propio plazo de prescripción³²⁹.

La justificación de la acción de reembolso se basa en el enriquecimiento injusto del obligado principal al quedar cancelada una deuda que finalmente ha pagado el responsable, aunque no existe unanimidad, ni doctrinal ni jurisprudencialmente, de poder utilizar la vía de regreso cuando lo que se derivó fue una sanción vía art. 42.1.a) LGT³³⁰. Tampoco resulta excesivamente claro que la vía de regreso pueda ejercitarse contra otros sujetos que no sean el obligado principal. En primer lugar, porque el art.35.6 LGT sólo refiere dicha posibilidad respecto al obligado principal. En segundo

³²⁸ El art. 41.6 LGT dispone: "*Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.*"
"*Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.*"

³²⁹ Según el art.1964.2 Cc:
"*Las acciones personales que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. En las obligaciones continuadas de hacer o no hacer, el plazo comenzará cada vez que se incumplan.*"

³³⁰ Véase la STSJ de Castilla La Mancha de 14 de abril de 1998 (ECLI:ES:TSJCLM:1998:641) que si entiende posible la acción de regreso cuando de sanciones se refiere.

lugar, por cuanto en multitud de casos en la práctica, se deriva la responsabilidad a uno de los posibles responsables y no a todos, por el hecho de que este si tiene patrimonio para responder de la derivación de la deuda, siendo los otros insolventes, y ello plantea el problema de si es reclamable lo pagado frente a quien no ha sido declarado responsable. En este último supuesto nos encontramos ante la posibilidad de reclamar lo pagado contra los socios de sociedades disueltas y liquidadas, contra el administrador de hecho o contra otros administradores en los supuestos de varios administradores o Consejo de Administración.

A nuestro juicio, el problema principal es la literalidad del precepto, pero como realiza una remisión a la normativa civil, bien pudiera aplicarse el art. 1.145 Cc³³¹ que permite repetir contra el resto de los codeudores, pero en sentido contrario podría aplicarse el art.1.158 Cc³³² que sólo hace referencia al deudor principal. El último artículo citado sería más coherente con la literalidad de la ley, sobre todo si entendemos que la remisión a la normativa civil lo es únicamente en el supuesto del repetir contra el obligado principal. Ahora bien, de decantarnos por la primera opción, requisito previo debería ser que los socios, o el resto de los administradores fueran declarados responsables tributarios por la AT, por cuanto en caso contrario no serían codeudores y no se podría repetir contra ellos civilmente³³³

³³¹ Art. 1145 Cc: “.....El que hizo el pago solo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo...”.

³³² Art.1158 Cc. “ El que pagare por cuenta de otro podrá reclamar del deudor lo que hubiese pagado.”

³³³ CAYÓN sin embargo aboga por la posibilidad de solicitar la acción de reembolso contra el obligado principal (la sociedad), contra los socios de sociedades disueltas y liquidadas o contra otros responsables, basándose en primer lugar en el precepto (art.29 de la Ley Foral 13/2000m General Tributaria de Navarra que si contempla esta acción de regreso contra el resto de responsables, contra el contribuyente, el sustituto o el sucesor en la deuda tributaria, y comenta además determinadas sentencias de tribunales menores en apoyo de

Esta acción de regreso es totalmente estéril en los supuestos de responsabilidad subsidiaria por cuanto se inicia ésta cuando el obligado principal es declarado insolvente. Evidentemente, en la mayoría de los casos será un ejercicio completamente inútil realizar la acción de regreso por cuanto nada se obtendrá a cambio debido a la insolvencia del deudor principal. Esto era así antes de 2015, y si cabe más todavía tras la reforma de la prescripción civil en 2015 reduciéndose de 15 años a 5 años los supuestos generales. Antes al menos en 15 años podía el obligado principal u otro codeudor ir a mejor fortuna y hacer viable la acción de regreso, ahora con el nuevo plazo es ya prácticamente imposible.

1.2.1.6 La prescripción de la responsabilidad tributaria

Existe una regulación específica de la prescripción de la responsabilidad tributaria en el art.67.2 LGT³³⁴ que distingue entre responsabilidad solidaria y responsabilidad subsidiaria. Para el primer supuesto, responsabilidad solidaria, el computo de la prescripción establecida en el art.66 LGT³³⁵ comenzará desde el día siguiente de la finalización del

su defensa : SAP de Jaén de 15 de septiembre de 1997 (ECLI:ES:APJ:1997:1) y SAP Ciudad Real de 7 de junio de 2000 (ECLI:ES:APCR:2000:906) que han reconocido esta acción de regreso frente al resto de sujetos sin limitarlo solo al obligado principal. CAYÓN GALIARDO, ANTONIO ob. cit., pág. 11 a 13.

³³⁴ Art. 67.2 LGT “2. *El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.*

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.”

³³⁵ Art.66 LGT: “*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

plazo de periodo voluntario del deudor principal. En el supuesto de la responsabilidad subsidiaria comenzará a computarse desde el día siguiente a la última notificación realizada al obligado principal de actuación recaudatoria o a la de cualquier responsable solidario.

La doctrina plantea dos problemas al respecto de esta regulación. El primero, la deficiente regulación de la prescripción de la responsabilidad tributaria fruto de la doctrina jurisprudencial existente respecto a la situación anterior vigente con la LGT de 1963, que se basa en la teoría de la *actio nata*. La segunda cuestión es la complejidad para determinar el *dies a quo* en el supuesto de la responsabilidad subsidiaria.

Por lo que respecta a la primera cuestión, un amplio sector doctrinal, por no decir la mayoría, critica la redacción del art.67.2 LGT. MARTÍN JIMENEZ³³⁶ pone de manifiesto que la crítica doctrinal se centraba en la posición jurisprudencial de defensa de la tesis de la *actio nata*, por cuanto esta tesis no distingue entre la prescripción de la determinación de la liquidación de la deuda por la AT y la prescripción de la exigencia de la deuda al responsable posteriormente, siendo que esta doctrina jurisprudencial es la que sirvió de base para la redacción de dicho artículo. Por ello, CAYÓN³³⁷ remarca que a su juicio en el citado artículo se están confundiendo dos cuestiones distintas, ya que debe diferenciarse la prescripción del derecho a derivar la responsabilidad

a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*

b) *El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas."*

³³⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO, ob. cit, pág.176.

³³⁷ CAYÓN GALIARDO, ANTONIO; ob. cit., pág. 13.

a los administradores, de la prescripción del derecho a exigir el pago, en un momento posterior, siendo de esta misma opinión LOZANO SERRANO³³⁸, quien defiende que el derecho a determinar la deuda tributaria del art.66.a LGT, sea solidaria o subsidiaria, se inicia su computo de prescripción el día siguiente a finalizar el plazo para declarar o autoliquidar el obligado principal, en virtud el art.67.1, párrafo segundo LGT que no contempla excepciones ni salvedades, afirmando incluso que esta interpretación se reafirma con la tesis de la *actio nata*. No se nos escapa que de seguir estas tesis que lo que se pretende atacar es la tesis de la mal entendida *actio nata*, que realiza en ocasiones la AEAT, por cuanto entiende que la declaración de responsable, una vez se interrumpe la prescripción para el obligado principal, tiene efectos declarativos (aquí la mal entendida *actio nata*) y se puede producir en cualquier momento, lo que en la práctica puede traducirse en una exigencia de la responsabilidad sin plazo y haciéndola exigible a su conveniencia. Y como acertadamente cita CARMELO LOZANO, la Sentencia del TS de 6 de febrero

³³⁸ Para este autor “el art-67.2 LGT prevé una regla especial para fijar el diez *a quo* del plazo de prescripción de la acción recaudatoria contra los responsables, pero nada está contemplado respecto del plazo de prescripción de la acción para determinar su deuda”. Y concluye por tanto que como no existe ni particularidad ni precepto específico en la Ley que determine la prescripción de la determinación de la deuda del responsable, no puede haber otra solución que contemplar que su plazo comience arreglo a la regla general contemplada en el art.67.1 LGT, párrafo segundo, esto es, que comience el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. LOZANO SERRANO, CARMELO, “*La prescripción de la responsabilidad tributaria*”, Revista Quincena Fiscal número 17/2012, pág. 9.

de 1989 (no existe referencia ECLI) ³³⁹ veda esta práctica que deja al albur de la AT la exigencia a su conveniencia.

De la redacción del art.67.2 LGT debe extraerse una consecuencia más. Esta se produce al iniciarse el cómputo del plazo para los responsables solidarios, a excepción de los contemplados en el art.42.2 LGT, a partir del día siguiente de la finalización del plazo de pago voluntario del deudor principal, entonces se da la circunstancia que el inicio del cómputo se produce antes de que se produzca la declaración de responsable solidario y la determinación de la deuda de la que debe responder éste. En los supuestos contemplados en el art.42.2 LGT el *dies a quo* se vinculará al momento en que se produzcan los hechos relacionados en dicho artículo que dé lugar a la responsabilidad tributaria, lo que puede ocasionar el inicio del cómputo antes incluso de la finalización del plazo voluntario del pago del obligado principal o pudiera ser incluso posterior a la finalización de dicho plazo, por cuanto dependerá de cada casuística.

³³⁹ Como mantiene esta sentencia *“La naturaleza intrínseca de la prescripción, con una función aseguradora de la certeza jurídica, exige que el mojón inicial del plazo no quede abandonado a la voluntad de uno de los sujetos de la relación jurídica, y precisamente quien puede resultar perjudicado por la extinción de la deuda tributaria. Esperar a la decisión última de los órganos especializados de la propia Hacienda Pública, convierte el «dies a quo» en un factor imprevisible, indeterminado y fácilmente manipulable. Así lo hemos dicho ya en nuestra Sentencia de 17 de marzo de 1980 (RJ 1980,1715), en un supuesto idéntico aun cuando con relación a otro impuesto, el general sobre el tráfico de empresas”*

2. EL PARALELISMO ENTRE LOS ARTÍCULOS 42 y 43 LGT Y EL ART.172.bis LC

En el presente apartado se pretende realizar una comparativa de la responsabilidad tributaria, tal como la hemos analizado previamente. con la también analizada responsabilidad concursal. Si bien podría analizarse en conjunto el instituto de la responsabilidad tributaria, entendemos que carece de interés y donde se puede realizar un estudio paralelo y comparativo interesante, e incluso con la posibilidad de acabar en un único procedimiento, es concretando más y analizando los arts. 42 y 43 LGT en relación al art.172.bis LC desde una perspectiva de contenido, procedimiento y competencia, así como efectos de los procedimientos. La justificación de este estudio comparativo obedece a tratar de deslindar las diferentes responsabilidades, pero también a la posibilidad, a nuestro juicio, de gozar de una hipotética ampliación a los supuestos de responsabilidad tributaria de que goza en su función recaudatoria la AT, a través de la responsabilidad concursal ex art.172.bis LC, como seguidamente analizaremos al estudiar los diferentes hitos mencionados en este estudio comparativo.

2.1. Contenido objetivo y subjetivo de las diferentes responsabilidades

Queda meridianamente claro que la responsabilidad tributaria contenida en el art.42 LGT puede contener tanto la deuda tributaria, como la sanción e incluso de los recargos e intereses según los supuestos contemplados en el citado artículo. O solamente la deuda tributaria en virtud del contenido del art.43 LGT, salvo los supuestos contenidos en el número 1, letra a), por permitir los administradores una infracción se les puede derivar la sanción y la letra h) en que se puede extender a la sanción (dado que se trata de una medida represora del fraude y blanqueo de capitales).

Por el contrario, con la responsabilidad concursal ex art.172 bis LC sólo se responde por el déficit entre el activo (bienes y derechos) y el pasivo (obligaciones) determinado previamente por la AC, sin que se contemplen sanciones, ni recargos ni intereses. Pero el término de déficit no se determina en la LC³⁴⁰, y es preciso que su determinación sea obligación de la AC o incluso del Ministerio Fiscal, cuando pretendan exigir dicha responsabilidad a los sujetos contemplados en el art.172 bis, y deberán probar la culpabilidad de los que se imputan como responsables en la causación del déficit, o como dice el propio artículo, que hayan generado estas personas o agravado la insolvencia. Así se extrae de forma clara del art.169 LC³⁴¹.

³⁴⁰ Según el diccionario de la Lengua Española de la RAE, en la acepción que interesa, define déficit como: “*En el comercio, descubierto que resulta comparando el haber o caudal existente con el fondo o capital puesto en la empresa*”. Es la única definición existente, pero que no resulta aplicable totalmente al supuesto en cuestión porque las magnitudes que resultan comparables son el activo y el pasivo. Dada la ecuación patrimonial básica de la contabilidad que establece que la diferencia entre Activo y Pasivo equivale al Neto Patrimonial, sería lo mismo que “fondo o capital puesto en la empresa” expuesto en la definición de la RAE. En términos cuantitativos estaríamos hablando de lo mismo. Es decir, si mis bienes y derechos (caudal) no son suficientes para atender mis obligaciones, tendré un descubierto, equivalente al déficit.

³⁴¹ Establece el art.169 LC:

“1. Dentro de los quince días siguientes al de expiración de los plazos para personación de los interesados, la administración concursal presentará al juez un informe razonado y documentado sobre los hechos relevantes para la calificación del concurso, con propuesta de resolución. Si propusiera la calificación del concurso como culpable, el informe expresará la identidad de las personas a las que deba afectar la calificación y la de las que hayan de ser consideradas cómplices, justificando la causa, así como la determinación de los daños y perjuicios que, en su caso, se hayan causado por las personas anteriores.

2. Una vez unido el informe de la administración concursal, el Secretario judicial dará traslado del contenido de la sección sexta al Ministerio Fiscal para que emita dictamen en el plazo de diez días. El Juez, atendidas las circunstancias, podrá acordar la prórroga de dicho plazo por un máximo de diez días más. Si el Ministerio Fiscal no emitiera dictamen en ese plazo, seguirá su curso el proceso y se entenderá que no se opone a la propuesta de calificación.

3. En los casos a que se refiere el apartado 2 del artículo 167, el informe de la administración concursal y, en su caso, el dictamen del Ministerio Fiscal se limitará a determinar las causas del incumplimiento y si el concurso debe ser calificado como culpable.”

Por tanto, encontramos una primera diferencia de contenido objetivo entre la responsabilidad tributaria y la responsabilidad concursal, por el hecho de que no se atiende a un crédito concreto de un acreedor sino al déficit entre activo y pasivo, y en consecuencia, éste puede ser comprensivo de créditos completos de acreedores (en el supuesto de inexistencia de activo) o simplemente una proporción de los créditos (en el supuesto de existencia de activo insuficiente para cubrir los créditos concursales). En este último supuesto pudiéramos entender, *a priori*, que también se contemplan los créditos completos de los acreedores³⁴², pero no hay nada más lejos del resultado final, y razonaremos dicha afirmación. Como la sentencia que dictamine la responsabilidad sólo lo será por el déficit que no cubra el activo existente para hacer frente a los créditos concursales, esta responsabilidad no podrá ser modificada si estamos en supuesto de liquidación de la persona jurídica, puesto que únicamente está prevista la revisión y, en su caso, incremento de la cuantía de la responsabilidad, en los supuestos en los que ya determinada esta, y estando en fase de convenio, este último es incumplido y procede revisar la responsabilidad según lo preceptuado en el apartado 1, segundo párrafo, del art.172.bis LC. Ya sea en el supuesto de determinación de la cuantía de la que deberían responder los responsables concursales de la persona jurídica en fase de liquidación o ya sea en la fase de liquidación por incumplimiento de convenio con una posible revisión que se produzca, una vez determinadas éstas ya no volverán a ser modificadas. Con un ejemplo tal vez ilustremos mejor lo acabado de razonar. Imaginemos una mercantil concursada (con un Administrador Único sin que existan más supuestos responsables) en la que la AC determina que existen derechos de cobro y

³⁴² Por cuanto se podría defender que los créditos en la relación de acreedores que elabora la AC no contienen proporción alguna de créditos sino la totalidad de cada crédito. Pero se trata en esta ocasión de precisar qué se va a cobrar por parte de los acreedores de la supuesta suma de activo pendiente de realizar y la suma del déficit que por sentencia deben cubrir los responsables concursales, y en el supuesto que puedan cubrirlo por tener patrimonio suficiente.

bienes inmuebles y muebles por valor de 500.000,00 €. Por el contrario, las obligaciones (derechos de crédito) a favor de los acreedores en el momento de la declaración del concurso de acreedores (créditos concursales) que han sido reconocidos en los textos definitivos de la relación de acreedores ascienden a 750.000,00 €. En consecuencia, el déficit que se determina para atender los derechos de créditos concursales es de 250.000,00 €. Si la mercantil no tuviera viabilidad y así se acuerda el cese de su actividad, se entraría mediante auto en fase de liquidación, y se aperturaría la Sección 6ª de calificación del concurso, finalizando ésta con la determinación de concurso culpable y con la determinación de responsable concursal al Administrador Único de la mercantil por el importe del déficit de 250.000,00 €. La cuantía de esta responsabilidad concursal en este caso ya es inamovible, y se puede argumentar en contra de su revisión la excepción de cosa juzgada, incluso aunque posteriormente un acreedor quisiera acreditar un importe de un derecho de crédito no contemplado en su momento por desconocimiento. Habría precluido el trámite, incluso aunque dicho crédito fuese a favor de una Administración Pública como consecuencia de un procedimiento inspector iniciado durante el proceso concursal, siempre que no se hubiera comunicado el mismo a la AC antes de la comunicación de créditos³⁴³. Si por el contrario si se aprobó un convenio para continuar la actividad y en la determinación de la responsabilidad concursal, se condenó al Administrador Concursal al déficit de los 250.000,00 €, y como consecuencia del incumplimiento del convenio, resultaran nuevas deudas concursales, se reabrirá la Sección 6ª para determinar el nuevo déficit, y una vez determinado, ya no volverá a modificarse.

³⁴³ A este respecto piénsese en el contenido del artículo 92.1º LC que permite la posibilidad de no computar como créditos subordinados los que resulten de la labor de comprobación de la Administración pero que como hemos visto en el capítulo segundo, los tribunales exigen la previa comunicación al menos de la pendencia del procedimiento de comprobación al juzgado o AC para que resulte de aplicación este artículo.

Una vez determinada la cuantía de responsabilidad cuya ejecución solo puede solicitar, como único legitimado, la AC, para el supuesto optimista³⁴⁴ de que se consiga ejecutar las cuantías de las condenas, éstas se integrarán en la masa para procederse al pago a los acreedores por la AC arreglo a la prelación de pagos prevista en la LC. Pero respecto el activo existente, ocurre con demasiada frecuencia, que a pesar de realizarse una valoración del activo por la AC muy a la baja de su valor razonable, el valor de realización o venta se ve reducido en la práctica a su mínima expresión, por lo que nos encontraríamos con un nuevo déficit generado en la venta de activos, y que en modo alguno puede ser achacado ni a la AC (que acudirá para no tener responsabilidad a métodos de subasta con la pertinente publicidad) ni por supuesto a los responsables concursales cuya cuantía no puede ya ser modificada y que este nuevo déficit no es responsabilidad suya sino de las circunstancias del mercado y de las subastas.

Evidentemente, esta circunstancia es impensable en el supuesto del responsable tributario, en el que la AEAT tiene posibilidad, en el procedimiento recaudatorio, de seguir embargando y subastando bienes cuando se produce un déficit por ventas de activos embargados y que, *a priori*, cubre la cuantía de lo derivado en responsabilidad, tal y como se establece en los artículos 169 y

³⁴⁴ Muchos hipotéticos responsables concursales como paso previo, intermedio o sucesivo, han quedado sin patrimonio (bien de forma consecuyente a las diferentes aportaciones a la empresa en su intento de salvar la crisis económica o bien de forma fraudulenta con vaciado patrimonial a nombre de testaferros que puede dar lugar a responsabilidad concursal y penal para todos los intervinientes) por lo que en la práctica se produce concursos sucesivos de las personas físicas que ostentaban cargos de representación en la persona jurídica concursada, por lo que la realización de la condena de responsabilidad concursal no puede llevarse a cabo debido a la insolvencia de los responsables.

siguientes LGT, ya sea con carácter previo del deudor principal, como posteriormente del responsable³⁴⁵.

Sigamos con el ejemplo anterior, con un déficit con condena al Administrador único fijado en 250.000,00 €, pero existiendo un conjunto de bienes y derechos por valor de 500.000,00 €. No obstante, a la hora de realizar los derechos de cobro, algunas de las mercantiles que adeudan a la concursada están, a su vez, en concurso y liquidación por lo que son incobrables y su valor es cero, habiéndose obtenido sólo 50.000,00 €, y respecto de los bienes muebles e inmuebles que se subastan finalmente no puja nadie por ellos por los precios de subasta, y se decide venderlos a un ofertante de forma directa por el valor de 150.000,00 €. En consecuencia, de un Activo de 500.000,00 se ha conseguido recaudar 200.000,00 €, con un nuevo déficit adicional de 300.000,00 €. Ello no podría ser responsabilidad como decíamos del responsable concursal, sino de los avatares del mercado. Además del hecho, insistimos, de proteger al responsable concursal la excepción de cosa juzgada.

También es una diferencia de contenido objetivo las cuantías a las que tendrán que hacer frente los diferentes responsables concursales respecto a las que tienen que hacer frente los diferentes responsables tributarios, en los supuestos de existencia de una pluralidad de responsables en uno y otro instituto.

³⁴⁵ El art.76.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, establece: *“Cuando en la fase de traba o en la de ejecución se presuma que el resultado de la enajenación de los bienes embargados pueda ser insuficiente para cubrir la deuda, se procederá al embargo de otros bienes y derechos.”*

Por tanto, la AEAT no necesita constatar la insuficiencia de los bienes embargados tras una subasta o adjudicación directa, sino que le basta la mera presunción de que no serán suficientes para cubrir lo que se adeuda por todos los conceptos.

En el supuesto de una pluralidad de responsables tributarios, y a tenor de lo establecido en el art.35.7 LGT³⁴⁶, éstos van a responder solidariamente entre sí, dentro de cada clase de responsabilidad, esto es, los responsables solidarios, lo serán solidariamente entre sí, lo que implicará que todos responden por toda la deuda, ya sea deuda tributaria ya sanción si le son exigibles. Lo mismo ocurre con los responsables tributarios subsidiarios entre sí, que una vez se haya procedido contra los responsables solidarios si los hubiere, como preceptúa el art. 176 LGT, éstos responden por todos los conceptos y cuantías entre si de forma solidaria. De forma y manera que la AEAT puede practicar embargos a todos ellos por idéntico importe en sus respectivos patrimonios y ello puede implicar que lo embargado pueda duplicar, triplicar o incluso multiplicar por tantos responsables como existan de la misma clase, con independencia de que, a la hora de ejecutarse los embargos en subastas, una vez cobrada de algunos de ellos lo adeudado se levante el embargo o embargos respecto al resto de responsables tributarios³⁴⁷.

³⁴⁶ No es unánime la aplicabilidad del art.35.7 LGT a los supuestos de responsabilidad. Algún autor como MARTÍN JIMENEZ aboga por la *ratio* del legislador para su introducción advirtiendo que este supuesto estaba pensado para aplicarse en los tributos locales, pero para otros, entre los que nos sumamos, como ARIAS ABELLÁN o MAZORRA MANRIQUE DE LARA defienden la aplicabilidad, y es que ciertamente si sólo se quisiera su aplicabilidad para los casos de tributos locales se podría haber dicho de forma explícita como se ha dicho en el supuesto de las notificaciones en el art.102.3 LGT. MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO, ob. cit, pag.176. ARIAS ABELLÁN, M^a D., “El régimen jurídico del responsable en la nueva LGT”, Revista Española de Derecho Financiero núm. 123, 2004, pág. 495. 496. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, SUSANA, “Los responsables tributarios: aspectos generales”, Hacienda Canaria nº 10, 2004, pág.122.

³⁴⁷ En este sentido, y respecto de la responsabilidad subsidiaria, MARTÍNEZ MICÓ, JUAN GONZALO, “El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones”, Revista Quincena Fiscal nº 22, Ed. Aranzadi, 2009, pág. 6. Remarca este autor la solidaridad de la responsabilidad entre los responsables subsidiarios cuando afirma “En definitiva, que la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las sociedades contemplada en el párrafo primero del apartado 1 del art. 40 de la Ley General Tributaria es personal y solidaria entre sí, sin que la existencia

Otra, y muy importante, diferencia de contenido objetivo, es el presupuesto fáctico habilitante que permite exigir la responsabilidad. Mientras que en la responsabilidad tributaria, hay supuestos en los que se requiere una intervención activa, ya sea de hacer o de dejar hacer, que supone el presupuesto fáctico habilitante junto con el resultado de comisión de una infracción, o dejar de ingresar una obligación tributaria. También existen otros supuestos que suponen una responsabilidad objetiva, como es el supuesto del que adquiere una actividad o bienes aislados que pueden por si mismo ser suficientes para la continuación de una actividad o rama de una actividad, o los agentes de aduanas (representantes aduaneros) que actúen por cuenta y nombre de su comitente. En estos supuestos de responsabilidad objetiva, es indiferente si se actúa correctamente, la responsabilidad le vendrá dada por otro sujeto, obligado principal, y el responsable actúa como garante de cobro, puro y duro. Pero, por el contrario, en la responsabilidad concursal, la responsabilidad objetiva no es admisible. Si bien es cierto que en un primer momento los juzgados y audiencias se pronunciaron en el sentido de entender esta responsabilidad concursal como una responsabilidad sanción, y estaría próxima a la responsabilidad objetiva no precisándose el nexo causal entre la conducta del administrador y el déficit patrimonial³⁴⁸, el panorama interpretador cambió radicalmente con la STS de 6 de octubre de 2011(ECLI:ES.TS:2011:6838), y a partir de dicha sentencia, resultará pacífico

de un consejero delegado exima de responsabilidad a los demás administradores que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias". E incluso merece remarcar la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 2006 que, al margen de otro tipo de consideraciones de la misma, merece remarcarse que a juicio del TEAC en casos de pluralidad de responsables, la garantía aportada por uno de ellos no beneficia a los demás, salvo en el supuesto de que lo adeudado estuviese cubierto por la garantía aportada inicialmente.

³⁴⁸ Véase, entre otras, sentencias de la AP de Pontevedra de 13 de marzo de 2008 (ECLI:ES:APPO:2008:899) o de la AP de Madrid de 23 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:APM:2011:12936).

que la responsabilidad concursal requiere que la AC, el Ministerio Fiscal, y el Juez del concurso después, sobre todo éste último, justifiquen especialmente los presupuestos objetivos y subjetivos siguiendo los criterios legales, que hayan condicionado el comportamiento de los administradores para haber provocado la insolvencia de la mercantil. Por tanto, es vital el nexo causal entre el daño provocado y la acción o inacción del responsable concursal.

Por último, nos encontramos con una diferencia también de contenido subjetivo, por cuanto producida la insolvencia y déficit en la concursada, parece más comparable la responsabilidad concursal a la responsabilidad subsidiaria que a la solidaria, por cuanto la exigencia de la responsabilidad es por una suerte de insolvencia definitiva del déficit generado entre activo o pasivo. Matizamos que, solo existe semejanza y no equiparación por las razones esgrimidas en las diferencias de contenido objetivo. Tampoco las personas responsables en el instituto concursal son necesariamente las mismas que en el instituto tributario, aunque pueden existir muchas coincidencias, pueden, no obstante, determinarse personas responsables tributarios que no coincidirán con los determinados en vía concursal. Otra diferencia es la justificación del nexo causal en sede concursal pero que en la LGT sea un supuesto de responsabilidad objetiva, por el mero resultado. O incluso, en sentido contrario, que se determine alguien responsable concursal que no está previsto dicho supuesto en materia tributaria, o estando previsto, no se entendió por la AT que correspondía su declaración como responsable tributario.

2.2 Competencia, procedimientos y efectos de los procedimientos.

Pese a la confusión en los inicios de la aplicabilidad de la LC y la mal entendida vis atractiva del procedimiento de ejecución universal por parte de

algunos Juzgados de lo Mercantil, queda claro que hay que deslindar competencia y procedimientos de la declaración de responsabilidad concursal y responsabilidad tributaria. A ello ha contribuido de forma clara las Sentencias del TCJ deslindando lo que debe ser materia contencioso-administrativa (o meramente administrativa) y lo que debe ser materia concursal³⁴⁹. La primera está vedada al Juez del concurso, y es competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa una vez finalizada la vía administrativa. La segunda obviamente sí es competencia del Juez del concurso por estar así regulado de forma expresa en la LC,

Determinada la competencia, queda claro que los procedimientos deben ser los previstos en sus normas regulatorias y que ya hemos apuntado anteriormente. Ahora bien, más interesante que los procedimientos en sí, son los efectos de los procedimientos. Es decir, desde nuestro punto de vista, hay una serie de cuestiones que deben apuntarse a este respecto y que planteamos como hipótesis de trabajo. En primer lugar, si puede determinarse la responsabilidad tributaria sin haberse determinado previamente la responsabilidad concursal. En segundo lugar, en caso afirmativo a la anterior cuestión, si puede ejecutarse con independencia de la responsabilidad concursal. En tercer lugar, qué ocurre si los declarados responsables concursales ya son insolventes por la ejecución de la AEAT como consecuencia de la declaración de responsabilidad previamente instada. Y una última cuestión, caso de una ejecución infructuosa o parcialmente

³⁴⁹ La ya citada STCJ de 25 febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:968) deja clara la competencia de la Administración Tributaria para liquidar una deuda (en ese caso de IVA) y solo compete al Juez del concurso la clasificación de dicha deuda, quedando clara la distinción de competencias en un orden y otro. Con ello se refrenda el criterio ya establecido en sentencias anteriores del tribunal como la de 14 de diciembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:8878), u otras posteriores como la de 9 de abril de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:2808), entre otras.

infructuosa, nos planteamos si es posible que acuda la AEAT a la ejecución de la responsabilidad concursal como vía de cobro del crédito tributario.

En cuanto a la primera cuestión planteada, no vemos impedimento procedimental a que se pueda iniciar el expediente de derivación de la responsabilidad tributaria solidaria³⁵⁰, pese a que no se haya producido la sentencia de calificación del concurso de acreedores, incluso que no se haya aperturado ni tan siquiera la Sección 6ª, la pieza de calificación, pero ello con alguna matización de cierta importancia que analizaremos a la hora de concretar el procedimiento de derivación estando vivo el proceso concursal. Nos basamos en ello en que no existe precepto ni en la LC ni en la LGT que impida que se pueda apertura el expediente de determinación de la responsabilidad tributaria. De hecho, desde nuestro punto de vista, la AEAT, con un procedimiento mucho más ágil que el procedimiento concursal, puede realizar actuaciones inmediatas para derivar la responsabilidad tributaria a aquellos sujetos que de forma fraudulenta presentan un procedimiento concursal con vaciamiento paralelo del patrimonio de los hipotéticos responsables, dirigiendo sus actuaciones de derivación de la responsabilidad tributaria no solo a los administradores o apoderados de la sociedad en concurso, sino también contra los testaferros que han colaborado en la ocultación del patrimonio, en virtud de lo establecido en el art.42.2 LGT, al margen, claro está de las implicaciones penales. Téngase en cuenta que en el procedimiento concursal para llegar a la apertura de la calificación del concurso y, consecuentemente, la determinación de la responsabilidad concursal, salvo en los casos de convenio anticipado que son reducidísimos, la pieza de calificación no se apertura hasta que no concluye la fase común del concurso, y ello en la práctica se traduce en un plazo que oscila entre casi

³⁵⁰ No así la declaración de responsabilidad tributaria como razonaremos más adelante.

un año en el procedimiento abreviado y rebasando ampliamente el año en los procedimientos ordinarios³⁵¹ (si bien los plazos se reducen si no existen muchos acreedores y patrimonio). Aunque los JJM pueden adoptar medidas cautelares al inicio del procedimiento concursal, los jueces son rehaceos a adoptarlas de no existir una justificación muy bien probada del *periculum in mora* y *el fumus bonis iuris*, y suelen ser garantistas con el posible afectado o afectados. No obstante, con la reforma de 2011 de la LC se complementa la posibilidad contenida en el art.21 de adoptar medidas cautelares con un art.48 ter en el que se incluyen medidas cautelares contra los hipotéticos responsables concursales y éstas pueden ser adoptadas bien de oficio bien a petición de la AC, ya sea al inicio del procedimiento concursal (en el auto de declaración del concurso de acreedores) o en cualquier fase del procedimiento. Estos supuestos están pensados sobre todo para los supuestos de concurso necesario en los que son patentes los vaciamientos patrimoniales y la negligencia y mala fe de los administradores societarios, aunque en principio no existe una limitación en su aplicación a los concursos voluntarios³⁵².

³⁵¹ Según el portal Statista (www.es.estatista.com) desde el ejercicio 2010, los plazos de duración eran próximos al año en ambos procedimientos, abreviado y ordinario, para incrementarse en los años de acumulación de concursos en los juzgados en los años 2011, 2012 y 2013, superando incluso el año en los procedimientos abreviados, para situarse en el 2015 en torno a 308 días la duración de la fase común en los procedimientos abreviados y 377 días en los procedimientos abreviados. Estos plazos habrán bajado seguramente de forma ligera en los últimos ejercicios como consecuencia de la disminución palmaria de solicitudes de concursos de acreedores en los últimos años. Así todo, el plazo es próximo al año.

³⁵² Según el art.21.1.4º LC:

“En su caso, las medidas cautelares que el juez considere necesarias para asegurar la integridad, la conservación o la administración del patrimonio del deudor hasta que los administradores concursales acepten el cargo”.

Y por tu parte el art.48.ter establece:

“1. Desde la declaración de concurso de persona jurídica, el juez del concurso, de oficio o a solicitud razonada de la administración concursal, podrá acordar, como medida cautelar, el embargo de bienes y derechos de sus administradores o liquidadores, de hecho y de derecho, apoderados generales y de quienes hubieran tenido esta condición dentro de los

La segunda cuestión planteada, y una vez determinada afirmativamente, a nuestro juicio, la posibilidad de derivar la responsabilidad tributaria solidaria de los créditos tributarios pendientes de la persona jurídica concursada a los administradores societarios u otras personas responsables antes de la declaración de responsabilidad concursal, lo que procede en la siguiente hipótesis es concretar si es posible ejecutar la deuda que se ha declarado a los responsables tributarios al margen del concurso de acreedores y antes de o con independencia de, la determinación judicial de la responsabilidad concursal. En esta cuestión es preciso distinguir como paso previo que una cosa es la prohibición de ejecuciones singulares prevenida en el art.55.1 LC contra el patrimonio del concursado y otra diferente es el patrimonio de los administradores societarios y asimilados que pudieran declararse responsables tributarios. Contra el patrimonio de los últimos no existe ninguna prohibición o cortapisa que afecte al mismo por la LC por cuanto no es el patrimonio que reintegrar a la masa, salvo que procediese alguna acción de reintegración prevista en el art.71 LC o se ordenase medidas cautelares por el Juez del concurso, en cuyo caso podría existir una colisión con las acciones ejecutivas tributarias y las concursales. Pero, desde nuestro

dos años anteriores a la fecha de aquella declaración, cuando de lo actuado resulte fundada la posibilidad de que en la sentencia de calificación las personas a las que afecte el embargo sean condenadas a la cobertura del déficit resultante de la liquidación en los términos previstos en esta ley.

El embargo se acordará por la cuantía que el juez estime y podrá ser sustituido, a solicitud del interesado, por aval de entidad de crédito.

2. De igual manera, durante la tramitación del concurso de la sociedad, el juez, de oficio o a solicitud razonada de la administración concursal, podrá ordenar el embargo de bienes y derechos del socio o socios personalmente responsables por las deudas de la sociedad anteriores a la declaración de concurso, en la cuantía que estime bastante, cuando de lo actuado resulte fundada la posibilidad de que la masa activa sea insuficiente para satisfacer todas las deudas, pudiendo, a solicitud del interesado, acordarse la sustitución del embargo por aval de entidad de crédito.

3. Contra el auto que resuelva sobre la medida cautelar cabrá recurso de apelación”.

punto de vista, insistimos en que no existe precepto legal que otorgue primacía a la ejecución concursal respecto a la ejecución tributaria, en consecuencia, y por lo que se refiere a los bienes inmuebles, pero que se puede hacer extensivo al resto de bienes, se puede recordar el principio general del derecho *prior in tempore potior in iure*. En resumen, no vemos inconveniente a la ejecución tributaria contra los responsables tributarios si ésta se realiza con anterioridad a la acción ejecutiva del concurso ya sea por acciones de reintegración o por declaración de responsabilidad concursal, y ello deriva del principio de autotutela ejecutiva de la AT y del principio de legalidad, anclados tanto en la CE como en la LGT³⁵³.

La tercera cuestión que dilucidar no es más que una consecuencia del anterior presupuesto de hecho que hemos aceptado como válido, esto es, que la AT puede ejecutar sobre el patrimonio de los responsables tributarios al margen del procedimiento concursal, incluso aunque se pretenda ejecutar concursalmente contra los mismos sujetos sobre los que ejecuta como responsables tributarios la AT. Por tanto, una vez ejecutado el patrimonio sobre los responsables tributarios, si éstos quedaran insolventes, nada podrá hacer, a nuestro juicio, el Juez del concurso, salvo que pudiera apreciarse la posibilidad de ejercer alguna acción de reintegración o existiera alzamiento de bienes y por la vía de la responsabilidad civil poder ejecutar patrimonio adicional al que ya ejecutó la AT. Desde nuestro punto de vista, dada la

³⁵³ Esta interpretación es la que ha adoptado el TCJ, en su sentencia de 30 de octubre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:7816), en la que ante un conflicto en la ejecución de un aval que el Juzgado de lo Mercantil niega la competencia de la AEAT, declara el TCJ la competencia de la AEAT para la ejecución en su Fundamento de Derecho Quinto in fine, que transcribimos:

“En fin, de acuerdo con lo razonado hemos de tener por planteado el conflicto suscitado por la Administración Tributaria de Valencia frente al Juzgado de lo Mercantil num. 1 de Valencia y declaramos que la Administración Tributaria podrá ejercer sus potestades de autotutela en relación al aval bancario y que la declaración judicial sobre el referido aval ha de limitarse al alcance contemplado en el artículo 9 de la Ley Concursal”.

agilidad en la ejecución de la AT respecto a lo lenta que es comparativamente la ejecución judicial, difícil lo va tener, por no decir imposible, adelantarse a la AT en la ejecución, y si ésta última se ha adelantado y ya no quedan bienes sobre los que ejecutar, sólo quedan actuaciones de averiguación para acciones rescisorias y de reintegración o acciones penales para determinar la responsabilidad civil, y en el primer supuesto es harto complicado y costoso en tiempo, pero en el segundo caso se antoja una acción muy incierta y de muy largo recorrido en el tiempo, y se encuentra con el *hándicap* de la duración del proceso concursal que no puede o no debería durar tanto tiempo, aunque cabe la opción de concluir provisionalmente el concurso y reabrirlo cuando hubiera posibilidad de cobro en la responsabilidad civil, pero en cualquier caso, todos estos problemas hacen casi inviable esta solución.

En cuanto a la última cuestión, si entendemos que podemos llegar a un nexo entre la responsabilidad tributaria y la responsabilidad concursal, es decir, a pesar de la competencia separada, y de la ejecución separada, en algún supuesto pudiera darse la circunstancia que la AT tuviera que acudir a la ejecución de los responsables concursales para cobrar el crédito tributario o parte del mismo. Para que ello ocurra deben producirse previamente una serie de hechos o requisitos para llegar a la confluencia de la ejecución de la responsabilidad tributaria con la ejecución de la responsabilidad concursal. Veamos, en primer lugar, y dado que ya hemos respondido afirmativamente a las anteriores hipótesis de actuación separada o independiente de la AT respecto al procedimiento concursal en materia de ejecución patrimonial sobre los responsables tributarios solidarios, se debe producir un supuesto de insolvencia parcial o total de los responsables tributarios después de la acción ejecutiva. En segundo lugar, no tendremos problema respecto a la prescripción aparentemente por cuanto las actuaciones de la AT habrán interrumpido las mismas, y respecto al deudor principal, no existe problema de prescripción por cuanto no se reanuda la prescripción hasta la existencia de

auto de conclusión del concurso, no obstante, si por la excesiva duración del concurso, llegara la prescripción respecto a los responsables tributarios (supuesto harto difícil) siempre quedará la recuperación el crédito público contra el obligado principal . En tercer lugar, se precisa que los que sean declarados responsables concursales sean más personas de las que han sido declaradas responsables tributarios. Ello es posible porque como ya dijimos en páginas anteriores, no coinciden exactamente las mismas personas las que pueden ser declaradas responsables tributarios y responsables concursales. A título de ejemplo pueden ser determinados responsables aquellos socios que no acudieron a una capitalización de créditos y que no pueden ser determinados responsables tributarios, o que se hayan determinado en la pieza de calificación que existen cómplices que son calificados en la sentencia como responsables concursales y que no lo fueron tributariamente. En este supuesto, no es que van a coincidir responsables tributarios con responsables concursales en el caso de los socios, si no que en caso de cobrar todo o parte del crédito tributario, podrá extinguirse la deuda, en todo o en parte, con el obligado principal, la entidad concursada, pero también se extingue dicha deuda respecto a los responsables tributarios.

En definitiva, en estos supuestos, que francamente serán muy difíciles de encontrar, pero que la LC posibilita su existencia, se puede dar la paradoja, que pese a la agilidad del procedimiento administrativo separado, tenga la AT que retornar al procedimiento concursal para abrirse una expectativa de cobro al existir más personas responsables concursales que los responsables tributarios declarados, y que estas personas tengan patrimonio ejecutable que haga tener expectativas de cobro ciertas para todos los acreedores concursales, y entre ellos la AT.

2. DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA A LOS ADMINISTRADORES SOCIETARIOS DE LA SOCIEDAD CONCURSADA

Ya hemos analizado en el punto anterior los paralelismos existentes entre la responsabilidad tributaria y la responsabilidad concursal, pero es preciso estudiar los sujetos a los que se puede declarar responsables tributarios cómo se desarrolla el procedimiento de derivación o declaración de responsabilidad tributaria estando declarado el concurso de acreedores, así como el estudio del presupuesto de hecho habilitante para tal declaración si queda afectado o no por el hecho de estar el obligado principal incurso en procedimiento concursal, y en último lugar, las especialidades que puedan afectar a los diferentes tipos de responsabilidad tributaria.

3.1 Sujetos responsables

Con carácter previo a analizar el procedimiento en sí, hay que determinar los sujetos que pueden ser responsables tributarios de la entidad concursada. En este sentido, no podemos obviar que la LGT al margen del art.42 y 43 que establece los sujetos que pueden resultar finalmente responsables, y que no se diferencian de los que pudieran ser en otros supuestos, debemos citar la previsión específica contenida en el art.43.1 c en el que se declara responsable subsidiaria a los integrantes de la AC.

Por tanto, teniendo en cuenta la existencia de deuda con la AT de la entidad concursada serán responsables tributarios todos aquellos sujetos que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción, los sucesores en la explotación o titularidad del ejercicio de la actividad (supuestos del

artículo 42 LGT)³⁵⁴, los administradores de derecho o de hecho que hubiesen consentido las infracciones tributarias o que hubiesen tomado los acuerdos que posibiliten las infracciones tributarias, los administradores de derecho o de hecho de personas jurídicas que hubieran cesado en su actividad y no hubieran hecho lo necesario para evitar el impago de obligaciones tributarias de la persona jurídica, los administradores concursales o los liquidadores si no hubieran realizado las gestiones necesarias para el integro cumplimiento de las obligaciones tributarias, los que adquieran bienes que tengan afección legal del impuesto de que se trate, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas creadas para evitar la responsabilidad patrimonial de los anteriores en supuestos de fraude o blanqueo de capitales (supuestos del art.43 LGT).

Queda fuera, *a priori*, de los hipotéticos sujetos que pueden ser responsables los supuestos del art.42.2 LGT por cuanto el art.55 LC prohíbe la acción de ejecución singular de la AT y por tanto no se podría dar el presupuesto de entorpecer la recaudación. Es posible que la AT pudiera exigir el embargo por quedar habilitado a ello por el único caso permitido en el art.55 LC, que sería en los supuestos en que ya existiera, antes de la declaración de concurso, dictada una diligencia de embargo. Si ello ocurriera, estaríamos hablando de que todos los sujetos relacionados en este apartado 2 del art.42, y que son sujetos que han impedido la acción de recaudación, podrían ser sujetos responsables.

³⁵⁴ No serían sujetos responsables tributarios de las deudas de la entidad concursada, o al menos lo vemos difícilmente posible, en los supuestos del art.42.1, b) LGT por cuanto una entidad sin personalidad jurídica no puede *a priori* admitirse su declaración de concurso de acreedores.

3.2 Presupuesto de hecho habilitante para declarar la responsabilidad y procedimiento:

Debemos delimitar los supuestos de hecho habilitantes para proceder a declarar la responsabilidad tributaria, pero advertimos que no existe ninguna diferenciación en esta cuestión por el hecho de la existencia de un proceso concursal. Sin embargo, donde si va a existir una nota diferenciadora va a ser en la cuestión procedimental para la declaración de la responsabilidad como seguidamente analizaremos.

Con carácter previo, a la hora de analizar los presupuestos habilitantes, diremos que es necesario un impago de deuda tributaria, ya sea parcial o totalmente, y además es posible que el presupuesto lo constituya únicamente el que se haya realizado una actuación constitutiva de infracción tributaria, de un ilícito tributario. Lo habitual es que vayan unidas, deuda tributaria y sanción, pero intentaremos razonar la independencia o autonomía de una sobre la otra. En segundo lugar, será necesario el nexo causal, por acción u omisión por parte de los hipotéticos responsables tributarios que demuestre la correlación entre su acción u omisión y resultado de impago de la deuda tributaria o comisión de la infracción tributaria, aunque en algún supuesto, de la redacción de los artículos 42 y 43 LGT, más bien se observa una responsabilidad objetiva.

Por tanto, el primer presupuesto fáctico, como hemos dicho, es la existencia de un impago del obligado principal de la deuda tributaria, y como quiera que el análisis se centra en la persona jurídica concursada, el impago será de la mercantil concursada. A este respecto, debemos diferenciar si el impago se produjo antes de la declaración del concurso de acreedores, o tras la declaración mediante auto judicial del concurso de acreedores. Si el impago se produjera antes de la declaración de concurso de acreedores estaremos

ante un crédito concursal y ello tendrá una consecuencia respecto a los sujetos que pueden ser declarados responsables tributarios, quedando lógicamente al margen la AC en la mayoría de los casos (a salvo el supuesto del art.86.3LC). Si, por el contrario, el impago se produce tras la declaración del concurso de acreedores, estaremos ante un crédito contra la masa, y dentro de los sujetos posibles que podrían ser declarados responsables tributarios habría que incluir a la AC.

Normalmente, las infracciones tributarias vienen aparejadas con un incumplimiento de pago de deuda tributaria, pero a pesar que de la dicción del art.41 LGT parece que la habilitación para la declaración de responsable tributario requiera como presupuesto fáctico previo el impago de una deuda tributaria, tal y como está redactado el art.42.1,a) LGT, puede dar cobertura legal a que sin existencia de deuda tributaria impagada, se produzca una infracción tributaria que pudiera derivarse posteriormente a los responsables solidarios. Aunque no es el supuesto normal, pero pensemos en infracciones por incumplimiento de la obligación de presentación de declaraciones anuales informativas o todas las contenidas en los artículos 200 y siguientes de la LGT que implican incumplimientos formales sin perjuicio económico determinado para la AT. En este sentido PROSPER ALMAGRO³⁵⁵ entiende que es requisito *sine qua non* la existencia de una deuda tributaria previamente impagada, y que ello se deduce de la dicción literal del art.42.1 a), y no le falta razón. Pero no parece que sea ésta la tesis que mantenga la AEAT, por

³⁵⁵ PRÓSPER ALMAGRO, ANA B., ob. cit. pág.203.Según la autora: "*Una conditio sine qua non que se justifica por la necesidad de reclamar, antes que a nadie, el pago de la deuda tributaria al titular de la capacidad económica gravada y, solo en su defecto, al resto de deudores secundarios. De lo que se deduce que la obligación del responsable no se puede devengar ante la mera acreditación de su presupuesto de hecho, sino que con anterioridad se deberá exigir y con la misma intensidad, que se constate la falta de pago de la obligación tributaria por parte del deudor principal*".

cuanto deriva sin ningún tipo de problema, cuando lo que se deriva es únicamente la sanción, y al parecer, no opinan tampoco de diferente manera a la AEAT los tribunales, véase a título de ejemplo la STS, Sala 3ª, de 5 de julio de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:5550), pero sobre todo la elaborada STS, Sala 3ª, de 10 de noviembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:7894). Pero debemos matizar que esta doctrina jurisprudencial se basa en la aplicación de los arts.37.3 y 40.1 de la LGT de 1963, que incluía como deuda tributaria la sanción, mientras que con la actual LGT queda suficientemente claro en el art.58.3 LGT que la sanción no forma parte de la deuda tributaria. La polémica está servida de nuevo, por cuanto se puede argumentar que los anteriores pronunciamientos del TS no son aplicables ahora por cuanto de forma clara y contundente se diferencia la deuda tributaria de la sanción. Aunque las sentencias más recientes del TS sí han tratado la aplicabilidad de la derivación de la responsabilidad tributaria de la sanción de forma autónoma a una deuda tributaria con aplicación de la actual LGT. Aunque cabe otra lectura de la jurisprudencia enunciada que no se nos escapa. Puede interpretarse que la autonomía e independencia de la tramitación de la sanción con su correspondiente derivación de la responsabilidad lo es por el propio procedimiento de la LGT, pero ello no implica que no deba existir una necesaria deuda tributaria previa, y de esta forma cobraría sentido la dicción literal del art.42.1 a) LGT, y la consecuencia sería la nulidad de las derivaciones a los responsables de sanciones sin deuda tributaria aparejada. Un tema polémico.

Cabe citar, para ahondar en la polémica, las STS de 6 de junio de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:2619), y de 22 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:5543), en las que, *obiter dicta*, no se atisba problema alguno para la derivación de la responsabilidad tributaria cuando lo que se deriva es una sanción al obligado principal, enlazando con lo prevenido en materia procedimental en el art.174.5 LGT a la que le dan carácter de

declarativa de derechos del contribuyente y no meramente procedimental³⁵⁶. Pero, sobre todo, la recientísima sentencia del TS de 17 de mayo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2050) que analiza de forma autónoma la exigencia de una sanción vía art.42.1, a) LGT, donde atiende a la corrección de la derivación. Todo ello no hace sino corroborar la autonomía de la sanción respecto a la existencia o no de una deuda tributaria que permite que constituya *per se* un supuesto fáctico de la derivación de la responsabilidad tributaria en los supuestos legalmente permitidos, desde un punto de vista jurisprudencial.

Como segundo supuesto de hecho habilitante para derivar la responsabilidad tributaria es necesario que concurra el nexo causal entre el primer hecho habilitante, el impago de la deuda tributaria, o la comisión de una infracción o ambos. En esta cuestión es necesario deslindar los supuestos, de cuando lo que se deriva es la deuda tributaria, o cuando lo que se deriva es la sanción, reafirmando de nuevo la autonomía de una respecto a la otra en esta diferenciación, por más que se contemplen juntas en los art.42 y 43 LGT.

Ya avanzamos en el momento del estudio de las características generales del instituto de la responsabilidad tributaria que hay supuestos que pueden catalogarse como de responsabilidad objetiva, otros con naturaleza estrictamente punitiva y otros que podríamos catalogar como responsabilidad por causa-efecto o con nexo causal, aunque los de naturaleza punitiva también como veremos, se está requiriendo el nexo causal, sin que quepa aquí una responsabilidad objetiva como se ha manifestado en la STC 76/1990,

³⁵⁶ A mayor abundamiento, cabe citar la doctrina del TS que refleja en su sentencia de 9 de abril de 2015, que establece: “se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, es la responsable principal del incumplimiento tributario ; de forma que, declarada tal responsabilidad , queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave”.

de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76) y la STC 85/2006 de 27 de marzo (ECLI:ES:TC:2006:85).

De nuevo, huyendo de la dogmática doctrinal, preferimos realizar referencias jurisprudenciales por lo elaborado de sus planteamientos cada vez que han abordado la cuestión. Ya se dijo que respecto a la derivación de la deuda tributaria el art.42 contempla la posibilidad de la derivación de la misma a los responsables. El apartado 1 a) recoge como hecho fáctico habilitante el que el supuesto responsable haya causado o colaborado activamente en una infracción tributaria, en nuestro caso, de la persona jurídica concursada. Tanto aquí, como en el resto de supuestos del art.42 LGT, es claro que se trata de una responsabilidad punitiva, y sobre en todo en el caso del art.42.1. a) a nuestro entender y desde un punto de visto del presupuesto fáctico habilitante, da igual que se derive la deuda tributaria sólo o la sanción sólo o la deuda y la sanción, por cuanto todo lo derivado en este supuesto tiene alcance punitivo y lo requisitos que deben exigirse a la AT para demostrar el nexo causal son idénticos en todos ellos. Nuestro TS ha acuñado con precisión el nexo causal para exigir la derivación de la responsabilidad tributaria de los administradores societarios. La SSTS de 18 de octubre de 2010 (ECLI:ES:TS.2010:5525), de 9 de abril de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:1491), entre otras, establecen que la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia. Y como recoge la citada STS de 18 de octubre de 2010: *“si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad»*”. Incluso en la STS de 25 de febrero de

2010 (ECLI:ES:TS:2010:2229) se alude a la responsabilidad por la culpa *in vigilando*. Nuevamente aquí hay que recordar los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, y ello supondrá que no es posible que la AT fundamente el presupuesto de hecho habilitante con generalidades, sino que debe atenderse a hechos concretos de los administradores o resto de responsables para que se pueda acreditar el nexo causal entre su actuación y la existencia de una infracción tributaria.

No se puede decir lo mismo del art.42.1 b) LGT que constituye una responsabilidad objetiva, y cuyo presupuesto de hecho habilitante es la existencia de una entidad sin personalidad jurídica y el ser partícipes o cotitulares de uno de los entes del art.35.4 LGT, al que se le exige una deuda tributaria. Es un supuesto confuso, por cuanto muchos autores abogan que se trata en realidad de un supuesto de codeudores solidarios que responden entre sí mancomunadamente³⁵⁷. Y ciertamente, este debiera ser el tratamiento de estos supuestos, donde se evidencia una falta de técnica legislativa.

En el art.42.1.c) LGT el presupuesto de hecho habilitante es demostrar la existencia de una sucesión de empresa. Nuevamente, y según los supuestos, podríamos estar ante una responsabilidad punitiva en los supuestos de levantamiento del velo, aunque no así en el resto de los supuestos, aunque este caso en concreto debe ser objeto de un estudio detenido más adelante por las implicaciones que puede tener en una mercantil concursada que vende activos.

En los supuestos del art.42.2 LGT el presupuesto fáctico habilitante lo serán una serie de actuaciones obstativas de la acción recaudatoria. En estos

³⁵⁷ Así lo defiende MARTÍN JIMENEZ, ADOLFO, ob.cit, pág.199.

supuestos la AT deberá acreditar tales actuaciones, será necesario acreditar el nexo causal, por cuanto de nuevo estamos ante una responsabilidad punitiva.

Por lo que se refiere a los supuestos del art.43.1 a) LGT, a pesar de ser una responsabilidad subsidiaria, participa de las mismas exigencias de nexo causal que el art.42.1.a), por cuanto es unánime la doctrina³⁵⁸ al considerar que estamos ante una responsabilidad punitiva, y no cabe la derivación automática por parte de la AT a los administradores de la mercantil. El presupuesto fáctico habilitante del art.43.1.b) es un hecho objetivo: cese de la actividad de una mercantil y existencia de deudas tributarias. Incluso en este caso, debe exigirse el nexo causal, y ello derivado de la propia redacción del precepto por cuanto se debe acreditar la culpa de los responsables en no hacer lo necesario para que se pudieran pagar las deudas. En definitiva, debe acreditarse que no se ha cumplido con el deber genérico que incumbe al administrador.

Por su parte, el supuesto del art.43.1.c LGT, atiende a la responsabilidad de los administradores concursales. El presupuesto fáctico es el mismo que en el anterior supuesto: debe obrar la AC con diligencia como un administrador societario, aunque este supuesto es digno de estudio separado.

El supuesto del art.41.1. d) LGT es un supuesto típico garantista, con responsabilidad objetiva, al igual que el art.41.1.e), donde se requiere como presupuesto fáctico, en el primero, de un adquisición de un bien con un derecho de afección de deuda tributaria, y en el segundo, que el representante

³⁵⁸ Véase MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO, ob.cit, pág.176, o CAYÓN GALIARDO, ANTONIO ob. cit., pág. 11 a 13.

aduanero actúe en nombre y por cuenta de sus comitentes, y que estos no paguen la deuda tributaria de la operación de importación principalmente. El resto de los supuestos del art.43 son responsabilidades objetivas que pueden ser salvadas con una serie de actuaciones para evitar el impago de la deuda tributaria, salvo los supuestos g y h que se enmarcan en actuaciones para la prevención del fraude y blanqueo de capitales.

Como avanzamos, todos estos presupuestos de hecho no resultan problemáticos respecto a una mercantil concursada en comparación con el resto de los supuestos. Pero donde se encuentra la diferencia es en el procedimiento. De entrada tenemos que referirnos a la especialidad contenida en el art.68.2.b) LGT, por cuanto, iniciado el concurso de acreedores se va a interrumpir la prescripción para la exigencia de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas. Esta interrupción va a afectar al responsable tributario por cuanto, como ya dijimos anteriormente, afecta esta interrupción también a los responsables en virtud del art.68.8 LGT. Y en consecuencia, y en virtud el art.68.6 LGT se inicia de nuevo el plazo de prescripción, lo que puede representar un gran problema en aquellos supuestos de concurso de acreedores de mercantiles inmobiliarias cuya duración del concurso es superior a los 4 años. Por ello el art.68.7 LGT en previsión de este problema incluyó una reforma del mismo con la Ley 7/2012, de 29 de octubre, y afinar el texto. Por tanto, el plazo se interrumpe con la declaración de concurso de acreedores, pero no le resulta de aplicación el apartado 6 del mismo precepto, sino que en virtud del apartado 7, el cómputo se reanuda cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Esto en caso de que la mercantil concursada haya alcanzado la conclusión del concurso por la vía de la liquidación patrimonial, o porque haya satisfecho las deudas del concurso, que es otro supuesto de conclusión. En caso de que se aprobara el convenio, y respecto de las deudas tributarias no incluidas en el mismo, el inicio del cómputo será a partir de la firmeza de la resolución judicial

aprobando el convenio, pero por lo que se refiere a las deudas tributarias incluidas en el convenio el cómputo del plazo se iniciará a partir de que éstas sean exigibles al deudor de acuerdo con el plan de pagos aprobado por el Juez del concurso. Estas situaciones, como hemos dicho, afectan a la posibilidad de derivar la deuda tributaria, y las sanciones según los casos, a los responsables tributarios.

Debemos también señalar otro efecto que pudiera ser determinante del procedimiento concursal y que pudiera determinar la inviabilidad de un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. Es el supuesto en el que no habiéndose iniciado todavía el procedimiento de derivación de la responsabilidad se hubiera iniciado la Sección 6ª y concluyera con sentencia de concurso fortuito, y por tanto observándose que el o los administradores societarios o administradores de hecho, obraron diligentemente en el concurso de acreedores. Evidentemente es una resolución judicial del orden mercantil que no resulta vinculante para la AT en un hipotético procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria, pero entendemos que para determinados tipos de responsabilidad tributaria en los que debe analizarse el nexo causal (y es exigible como mínimo, la diligencia debida de un ordenado comerciante), la sentencia del juzgado de lo mercantil puede suponer una prueba contundente en orden a destruir el nexo causal que pretendiera acreditar la AT en una declaración de responsabilidad, ya sea en sede administrativa ya sea en sede contencioso-administrativa. En este sentido es digna de ser citada la STS de 27 de junio de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:2590)³⁵⁹,

³⁵⁹ El Fundamento de Derecho Quinto de dicha sentencia, entre otros pronunciamientos, dice: *“La calificación del concurso como fortuito o culpable, cuya declaración corresponde al Juez Mercantil que conoce del concurso, no impide declarar la responsabilidad tributaria solidaria con sujeción a lo dispuesto en el ordenamiento tributario, aunque se trate de personas relacionadas con el concursado a las que puedan extenderse los efectos de la calificación concursal.*

que viene a reafirmar lo dicho, si bien no de forma debidamente clasificadora por lo que aquí interesa. Deja claro que tiene la competencia para derivar la responsabilidad la AT con independencia del resultado de la calificación del concurso, y tiene en cuenta los hechos calificadores como cuestión probatoria, que es lo que venimos manteniendo. Por tanto, aunque la calificación del concurso como fortuito es una presunción de diligencia, para requerir nuestro TS un plus probatorio que justifique la diligencia. En ocasiones, dado el sistema garantista *pro debitoris*, si no existen pruebas contundentes de la culpabilidad la sentencia será de concurso fortuito. Requerirá, por tanto, una elaborada acción probatoria y no pensar que con la calificación de fortuito ya está la responsabilidad tributaria completamente salvada.

Otro efecto del procedimiento concursal en el instituto de la responsabilidad vendrá dado por el tipo de responsabilidad de que se trate. Es el art.174.1 LGT el que regula el procedimiento para la declaración de la responsabilidad tributaria establece:

“1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa.”

La responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT es una responsabilidad tributaria, de distinto fundamento.

En todo caso, como sostiene la parte recurrida, si a través de esa declaración concursal se hubiera visto beneficiada la AEAT podría plantearse si hay enriquecimiento injusto (en la medida en que pudiera percibir dos veces la misma deuda), lo que decimos a efectos meramente dialécticos pues ni siquiera se ha planteado. Y de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil n° 3 de Valencia de 23-9-2013 , por la que se declara fortuito el concurso de Prodaemi, S.L. , resulta que en nada afectaría a lo dicho hasta ahora y viene a reforzar la conclusión de la sentencia recurrida. En efecto la sentencia del Juez Mercantil se pronuncia por falta de acreditación de los hechos (por insuficiencia de las pruebas aportadas en ese proceso), de manera que ni siquiera existe una declaración de hechos probados cuya contradicción pudiera plantear la necesidad de un examen más cuidadoso de las circunstancias concurrentes”.

Efectivamente, la LGT dispone los momentos en los que se puede exigir la responsabilidad en función de si estamos ante la responsabilidad solidaria o subsidiaria, como analizaremos a continuación.

3.2.1 Responsabilidad solidaria

El art.175 LGT prevé un primer supuesto para este tipo de responsabilidad que se puede exigir cuando haya sido declarada en algún momento anterior al vencimiento del periodo voluntario del pago, a partir del momento de la finalización de éste. El que se haya interrumpido la prescripción por el inicio del procedimiento concursal entendemos que no puede ser impedimento para esta actuación, aunque ciertamente se podría objetar que se produjo la paralización del periodo voluntario si éste finaliza ya iniciado el concurso de acreedores, pero esta posibilidad pierde todo fundamento cuando se analiza la LC. Si analizamos la LC, solo encontramos algún precepto de apoyo en el Capítulo II de la LC que trata sobre los efectos en los acreedores, y concretamente la Sección 3ª *“De los efectos sobre los créditos en particular”*. Sin embargo, no existe en estos apartados de la LC precepto alguno que establezca una interrupción de los plazos voluntarios de pago de créditos públicos, siendo los únicos temas tratados la prohibición de ejecución singular de las ejecuciones ya iniciadas y en las que no se hubiera dictado diligencia de embargo con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores, o la prohibición de compensación, entre otros temas.

Lo mismo podemos decir del otro supuesto contemplado en el art.175 LGT, el supuesto de que finalice el periodo voluntario de pago y el obligado principal no pague, abriéndose la posibilidad de iniciar el procedimiento de

derivación de la deuda tributaria (o también la sanción), puesto que lo dicho entendemos que le resulta plenamente aplicable.

Debemos realiza una precisión, por cuanto si la finalización del plazo del periodo voluntario se produce iniciado el concurso de acreedores no estaríamos ante un crédito contra la masa, sino ante un crédito concursal, ya que como se dijo en el capítulo II, se atiende al momento del devengo de la deuda tributaria o al momento de la comisión de la infracción, y no al momento en que finaliza el periodo voluntario de pago.

En definitiva, y como ya adelantáramos al tratar el estudio de las generalidades de este instituto, no encontramos impedimento para que se produzca, mediante el procedimiento recogido en el art.175 LGT, la declaración de responsabilidad solidaria respecto a los posibles responsables de la mercantil concursada, por deudas concursales, esto es, deudas tributarias exigibles con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores.

Si se trata de deudas originadas durante la vigencia del concurso de acreedores la cuestión cambia radicalmente, puesto que hablamos de créditos contra la masa, y aquí rigen las normas concursales para la determinación de cuándo se debe proceder al pago, con independencia de cuándo se deba entender el vencimiento de los plazos voluntarios de pago que lógicamente solo lo pueden determinar normas tributarias. Esta imposibilidad de pagos a su respectivo vencimiento de los créditos contra la masa cuando no hay efectivo para hacer frente a ellos se extrae de una correcta lectura e interpretación del art.84.3 LC a pesar de que se diga en dicho artículo que los créditos por salarios de los últimos días se pagarán de forma inmediata y el resto a su respectivo vencimiento, ello será así siempre que ello sea posible,

aunque se añada que los créditos no podrán ser postergados (facultad de la AC).

Esta regulación concursal puede suponer un grave problema para que la AT pueda derivar la responsabilidad tributaria a los posibles responsables, por cuanto el presupuesto de hecho habilitante para que pueda procederse a la declaración de responsabilidad no depende de la mercantil concursada que se debe a los tiempos regulados en la LC, y el mero impago no podrá ser causa justificante de la derivación cuando ello deviene de las propias exigencias del procedimiento concursal en aplicación de la LC. No tendrá más remedio la AT que esperar a que el procedimiento concursal finalice para depurar las responsabilidades y atender a si las mismas son exigibles a los administradores societarios, a éstos conjuntamente con la AC o únicamente a este último.

3.2.2 Responsabilidad subsidiaria

Por lo que hace a la declaración de la responsabilidad subsidiaria de los administradores societarios de la mercantil concursada (de derecho o de hecho), encontramos un impedimento legal para que pueda iniciarse el procedimiento previsto en el art.176 LGT, cuando hablamos de deudas de la entidad concursada que todavía no se hubieran derivado al iniciarse el concurso de acreedores, por cuanto como prevé este precepto, 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. Efectivamente, si por deudas de la entidad mercantil concursada, se debe declarar fallidos los créditos tributarios, esto no ocurrirá, las más de las veces, hasta que se

produzca la conclusión del concurso, o bien cuando se declare la insuficiencia de masa activa para atender los créditos contra la masa prevista en el art.176 bis.2 LC, siendo en este último caso atendidos sólo y según la prelación establecida en dicho artículo, los créditos contra la masa.

La declaración de la insuficiencia de masa ex art.176 bis.2 no es una declaración por resolución judicial sino una comunicación de la AC al juzgado como se observa en el citado artículo. La situación puede dar pie a que AT pueda declarar fallido al deudor principal e iniciar, antes de la conclusión del concurso la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria. De no concurrir este último supuesto no puede iniciarse hasta que por conclusión del concurso de acreedores pueda tener constancia la AT que el crédito es finalmente fallido. Nos apoyamos en esta tesis en dos resoluciones del TS. En primer lugar en la STS de 12 de diciembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2013:6165) en la que se analiza una responsabilidad subsidiaria en su Fundamento de Derecho Quinto, y cuando se analiza el nexo causal para la existencia de la responsabilidad tributaria, se hace referencia a prueba que se constata cuando finalizan las acciones de liquidación, y ello implica la imposibilidad de realización de los bienes para atender los créditos concursales o contra la masa que se generaron estando la administración societaria con facultades de administración y disposición patrimonial, aunque intervenidas. La segunda resolución en apoyo de nuestra tesis es la STS de 9 de mayo de 2013 (ECLI:ES:2013:2760), que, *obiter dicta*, remarca que el cese de la actividad no es suficiente para declarar la responsabilidad tributaria subsidiaria, sino que es preciso probar "*la conexión causal entre el daño causado a la Hacienda Pública y la gestión social desarrollada*", por lo que ello es posible únicamente cuando se aprecie el daño causado y la relación directa de las acciones o inacciones del administrador societario en el daño causado, y ello solo puede ocurrir, cuando se constate la imposibilidad de cobro del concursado, sin que la disolución de la mercantil y el inicio de la fase de liquidación sea *per se* un

título bastante. A mayor abundamiento, podemos citar la STCJ de 26 de abril de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2037), en cuyo Fundamento de Derecho Quinto se habla precisamente de la insuficiencia de masa para proceder a la derivación de la responsabilidad³⁶⁰.

Otra cuestión, y para finalizar, es que existiera una declaración de responsabilidad solidaria y subsidiaria con carácter previo a la declaración del concurso de acreedores, cuyo plazo de pago voluntario finalizara vigente ya el procedimiento concursal. En este caso, no vemos impedimento, en el momento de resultar fallido el responsable solidario, que pudiera iniciarse la ejecución contra los administradores societarios en virtud de lo establecido en el art.176 LGT.

³⁶⁰ Se dice en dicha sentencia: “..Todo lo cual conlleva que hasta que no se aplique este trámite especial y se declare concluso el concurso por insuficiencia de la masa, no puede considerarse lesionado los intereses de los acreedores, esto es, hasta dicho momento no nace, en su caso, la acción prevista en el art. 36.6 de la LC , y por tanto, no es hasta ese momento cuando puede ser ejercitada, que en el caso que nos ocupa se traduce en el inicio del procedimiento y declaración de la responsabilidad solidaria de los administradores concursales efectuada por la AEAT. Resultaba, por tanto, improcedente en la fase del proceso concursal la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria contra los administradores concursales”.

CAPÍTULO V.- LA CONFIGURACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD POR LAS DEUDAS DE LA CONCURSADA (II): LA DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA A LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL

1. CONSIDERACIONES PREVIAS. ANTECEDENTES Y DELIMITACIÓN DE LA CUESTIÓN

Las deudas del sujeto pasivo concursado pueden derivarse a unos responsables tributarios que, como acabamos de ver, en virtud de los artículos 41, 42 y 43 LGT suelen ser los sujetos que podrían ser responsables en una situación no concursal. Ahora bien, a dichos supuestos se añade una figura, o tal vez otras como seguidamente veremos³⁶¹, que por su intervención en la gestión de la concursada la ley cree oportuno configurar como posible responsable tributario, nos referimos a la figura de la AC.

Nos planteamos como primera cuestión la naturaleza de la responsabilidad tributaria de la AC. Tal como hemos analizado en el capítulo anterior, y dadas las dos vertientes de la doctrina extremas en cuanto a su naturaleza garantista o sancionadora, o incluso a teorías mixtas, es conveniente matizar que estamos ante una clara responsabilidad tributaria de naturaleza sancionadora. Entendemos que es sancionadora por cuanto la misma existe, en el presente caso, siempre que concurren las siguientes circunstancias (no cumulativas) de acción u omisión, o bien existe una intervención de la AC negligente y culpable que tiene como resultado que no se cumpla con las obligaciones tributarias de la concursada, o bien existe una inacción negligente y culpable, cuando debió actuar, con el mismo resultado

³⁶¹ Nos referimos a los supuestos de la posible derivación de responsabilidad tributaria de las personas colaboradoras con la AC, concretamente a los auxiliares delegados, aunque también se puede plantear la misma de los mediadores concursales.

anterior, esto es, finalmente la inacción tiene como resultado que la concursada no cumple con sus obligaciones tributarias³⁶². A nuestro juicio, no es más que una respuesta del ordenamiento jurídico ante una dolosa o cuanto menos negligente gestión de un tercero ajeno a los clásicos responsables societarios (o incluso en los supuestos de personas físicas), que pueda perjudicar el crédito tributario, y ello no puede tener una finalidad garantista sino punitiva. No podemos obviar, como finalidad última, que en definitiva lo que pretende el legislador es que se pueda cobrar el crédito tributario, y ello, sin lugar a duda, es una finalidad garantista. Por consiguiente, podríamos concluir al respecto que la naturaleza de dicha responsabilidad es sancionadora, aunque persigue como finalidad garantizar el cobro de la deuda tributaria, y conviene deslindar en esta cuestión causa y fin, siendo en este supuesto la causa la determinante de su naturaleza y la finalidad una nota accesoria común a todos los institutos tributarios que persiguen un único objetivo: la recaudación.

³⁶² No todos los autores están de acuerdo con esta tesis. Como ejemplo citaremos a MARTÍN JIMENEZ ADOLFO, *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, ob. cit., pág.290; a su entender sólo estamos claramente ante una naturaleza sancionadora cuando estamos en el segundo supuesto de responsabilidad tributaria, esto es, el contemplado en el segundo párrafo del art.43.1.c LGT que comprende deudas y sanciones de la concursada por deudas posteriores a la declaración de concurso de acreedores. No resulta tan claro respecto a la naturaleza sancionadora en las deudas anteriores a la declaración del concurso de. Por otra parte, tenemos una visión más extrema de la naturaleza garantista puesta de manifiesto por CARBAJO VASCO, DOMINGO, *“Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores”*, ob. cit., pág.64; cuando afirma de forma categórica *“La inclusión del administrador concursal como nuevo caso de responsable en la LGT vigente desde el día 1 de julio de 2004 manifiesta indubitablemente que la Hacienda Pública ve el mismo como un garante, como un seguro, para cumplir con las deudas tributarias de la empresa o persona en concurso...”*. Este autor no hace más que reflejar el punto de vista de la AEAT que no quiere otra cosa que asegurar el cobro, sea quien sea, y por ello en esta ocasión lo ven como una garantía del cobro olvidando la génesis de la institución en el presente caso..

Nuestro posicionamiento de naturaleza sancionatoria viene abonado por la LGT, cuando de forma intencionada, a nuestro entender, se hace referencia al “cumplimiento de las obligaciones tributarias”³⁶³ en lugar de haberse referido a que el resultado fuese la no recaudación de las obligaciones tributarias. Como veremos a continuación, debe primar la LC sobre la LGT, y que no se recaude por la AT no puede configurarse en todo caso como una actitud negligente o culpable. Ciertamente debemos encontrar los antecedentes de esta responsabilidad tributaria en la figura de los liquidadores que se contemplaba en la LGT 1963, en su art.40.2, que exigía mala fe o negligencia grave, resultando más estricta que la actual configuración en el art.43.1.c LGT. Debemos citar en apoyo de esta naturaleza sancionadora, y siguiendo su tesis, a GONZÁLEZ ORTIZ³⁶⁴, que basándose en el contenido de la STSJ del País Vasco de 13 de mayo de 2005 (ECLI:ES:TSJPV:2005:2108), afirma que estamos ante una responsabilidad similar o cercana a la responsabilidad civil extracontractual y no ante una responsabilidad garantista. Esta responsabilidad tiene una finalidad reparadora o indemnizatoria y requiere, a su juicio, de la concurrencia de dos elementos, en primer lugar un daño a la Hacienda Pública y en segundo lugar la vinculación o conexión del daño causado con el comportamiento del liquidador, y sin ésta vinculación al daño no será posible derivar la responsabilidad tributaria por más que el daño exista.

Debe analizarse asimismo la conexión o paralelismo de la configuración de la responsabilidad tributaria (art.43.1.c LGT) con la responsabilidad concursal contenida en el art.36 LC, ya que pueden existir

³⁶³ El entrecomillado se corresponde con la dicción literal del art.43.1.c LGT.

³⁶⁴ GONZÁLEZ ORTIZ, DIEGO; *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dikinson, Madrid, 2002, pág.187

puntos de unión y puntos de colisión, no sólo desde el punto de vista material, sino también desde el punto de vista procedimental o jurisdiccional.

Finalmente, muchas son las cuestiones que deben ser analizadas para llegar a la conclusión de que la AC pasa a ser de futurible responsable tributario a responsable tributario declarado. Debe analizarse el elemento subjetivo en primer lugar, esto es, no sólo de quién se puede derivar la deuda tributaria en situación concursal, sino también, y con mayor importancia, a quién se puede derivar la responsabilidad tributaria, aunque la referencia legal en la LGT y LC parezca precisa, pueden albergarse algunas dudas al respecto. En segundo lugar, debemos adentrarnos en el elemento objetivo, es decir, el presupuesto de hecho habilitante para declarar la responsabilidad, lo que implica el análisis de la LC en consonancia con la LGT, aunque la remisión al sujeto responsable tributario en la LGT en este caso es muy parca y general, y por ende, susceptible de interpretación. En tercer lugar, es preciso delimitar el lapso temporal en el que las obligaciones tributarias pueden ser derivadas a la AC, cuestión esta controvertida y sobre la que no conocemos, hasta el momento de la redacción del presente trabajo, estudios que hayan tratado la cuestión con profundidad. Sólo conocemos estudios con un tratamiento tangencial o generalista que no aportan luz a la cuestión y que, a nuestro entender, requiere un enfoque preciso, por cuanto resultará vital en orden a determinar el *quantum* que pueda derivarse en la declaración de responsabilidad. En cuarto, y último lugar, es preciso analizar, a pesar de los puntos anteriores, una casuística que puede resultar relevante respecto a la corrección o incorrección de una derivación de responsabilidad tributaria a la AC, es decir, se trata de aportar, en cada caso, fundamentos jurídicos al comportamiento de la AC en orden a determinar si su comportamiento es negligente y culpable.

Una última reflexión es necesaria para centrar el problema. Téngase en cuenta que, en los últimos años, los miembros de la AC asisten perplejos a un fenómeno masivo de derivaciones de la responsabilidad tanto por parte de la Seguridad Social como por parte de la AEAT. Ello no es sino fruto de un endurecimiento del estatuto jurídico de la AC, que en palabras de GONZÁLEZ NAVARRO³⁶⁵, poco tiene que ver con el que se conoció con la entrada en vigor de la LC. Tal vez el endurecimiento del estatuto de la AC se ha confundido en ocasiones con una “patente de corso” por parte de las Administraciones, extralimitándose en algunos casos en las derivaciones de responsabilidad. Se ha llegado incluso, por parte de la AEAT, a realizar acciones directas del art.76 de la Ley del Contrato del Seguro (Ley 50/1980, de 8 de octubre) contra las aseguradoras de la AC, con suerte dispar, pero con una fuerte resistencia contra dichas acciones por las aseguradoras, como se podría imaginar *a priori* y no podía ser de otra manera.

³⁶⁵ Este autor critica abiertamente el estatuto jurídico actual de la AC, dado que se ha querido demonizar a ésta como culpable de todos los males producidos en los procesos concursales. Esta situación está provocando una huida de profesionales que no quieren estar sometidos a una presión inicial, por parte de las Administraciones Públicas y el juzgado, que pasa por honorarios limitados, tener a su cargo los honorarios de todos los colaboradores o auxiliares, o incluso sufrir limitaciones en la retribución por excesivos incidentes concursales, amén de las posibles derivaciones de responsabilidad de las Administraciones Públicas o responsabilidades vía art.36 LC. A su juicio, que compartimos, la modificación del estatuto de la AC era necesaria en ciertos puntos críticos, pero no justificaba un sistema como el presente, en el que parece castigarse a la institución de la AC como responsable de todos los males del pasado. GONZÁLEZ NAVARRO, BLAS A.; Responsabilidad Tributaria de la administración concursal durante el concurso: “La STCJ de 27 de abril de 2016”, Revista Aranzadi Doctrinal número 10/2016, pág.144.

2. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA LGT DE LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL

2.1 El artículo 43.1.c LGT

El germen de la actual regulación lo encontramos en la LGT de 1963 que regulaba la responsabilidad tributaria de los síndicos, interventores y liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, pero que se limitaba a las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la situación concursal. Esta regulación ha sido calificada de insuficiente por la doctrina. La razón de dicha crítica es la falta de regulación respecto a las obligaciones tributarias devengadas con posterioridad a la situación concursal, y existiendo propuestas de aplicación supletoria de otros preceptos de la LGT de 1963 para suplir la carencia³⁶⁶.

Con la regulación en la actual LGT en su artículo 43.1.c³⁶⁷ se subsana la comentada deficiencia, si bien como veremos a continuación, la deficiencia subsanada no ha puesto fin a las críticas por los problemas de interpretación que pueden surgir y, sobre todo, por los problemas que no tienen una solución pacífica con la nueva regulación. Actualmente queda perfectamente definida la responsabilidad tributaria en dos momentos temporales bien definidos, por un

³⁶⁶ Vide VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE, *El crédito tributario en la quiebra*, ob. cit., pág.353, y en el mismo sentido, MARTÍN JIMENEZ, ADOLFO, *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, ob. cit., pág.290.

³⁶⁷ Dispone el art.43.1.c LGT:

“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”.

lado, la responsabilidad por las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la situación concursal, y por otro lado, la responsabilidad tributaria por las deudas y sanciones posteriores a la declaración de concurso de acreedores. En este último caso hay un matiz importante, por cuanto existe un requisito para ello sin el cual no puede procederse *a priori* a la derivación de la responsabilidad, cual es que deben actuar con atribución de la función de administración y no solo la de intervención. A este respecto, lo normal es que cuando sea nombrada la AC por el JM, lo sea con la función de intervención de las facultades de administración y disposición patrimonial de la concursada. No obstante lo anterior, en ocasiones, bien al inicio de la declaración del concurso (fase común) o a mediados del procedimiento en la fase común por razón justificada, puede otorgársele por el juzgado la función de administración de la concursada con suspensión de dichas facultades de los órganos societarios o de la persona física concursada. Aunque el supuesto normal para el que se contempla el segundo inciso del art.43.1.c LGT es cuando la AC, en la fase de liquidación, asume la administración de la masa activa y pasiva de la concursada.

Descritos los supuestos contemplados, debemos anticipar que existen pluralidad de situaciones en las que podemos encontrarnos con lagunas legales, con colisión normativa entre la LGT y la LC, y sobre todo, con interpretaciones normativas variopintas. De todo ello nos ocuparemos cuando se analicen los supuestos en los que proceden la derivación de la responsabilidad tributaria a la AC, por cuanto se advierten problemas en la delimitación subjetiva (a quién derivar y de quién derivar), en la delimitación objetiva (qué cuantía derivar y cuándo se cumple el presupuesto de hecho habilitante), en la delimitación temporal (desde cuándo y hasta cuándo se puede derivar), y otros que, relacionados con unos u otros descritos, plantean problemas en cuanto a su viabilidad y de difícil solución en algunos casos.

Analizando la redacción del art.43.1.c LGT y dejando las problemáticas enunciadas para el momento oportuno, diremos en primer lugar que estamos ante una norma especial para la derivación de la responsabilidad tributaria a la AC, con muy poco acierto en la delimitación de la misma y con confusión de figuras, lo que dice bien poco de la pretendida especialización de la norma en su aplicación a la AC. Esta última afirmación la podemos comprobar cuando se introduce en el mismo saco a la AC y a los liquidadores de sociedades y entidades en general. Flaco favor se realiza a la especialidad de la norma si se introduce en ella a los liquidadores de sociedades o entidades que no están en situación concursal, configurándose un *totum revolutum* con ánimo de no dejar supuesto alguno en el tintero, pero que incide negativamente en la consecución del objetivo de la AT: la derivación de la responsabilidad tributaria con finalidad recaudatoria. De esta forma, la regulación resulta endeble jurídicamente por falta de tipicidad y se expone gravemente a la AT a la pérdida recaudatoria en el supuesto de una sentencia del orden contencioso administrativo contraria a la corrección de la derivación de la responsabilidad tributaria.

Por otra parte, la referencia a “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” nos cuestionamos si se refiere tanto a los liquidadores como a la AC. Parece que al no existir una coma después de “liquidadores de sociedades y entidades en general” debiera referirse esta mala praxis únicamente a los liquidadores. Si ello es así, cabe realizarse la pregunta de si podríamos entonces estar ante una responsabilidad objetiva de la AC por las obligaciones tributarias devengadas anteriormente a la situación concursal. Evidentemente debemos rechazar tal posibilidad, y entendemos

que el legislador quiso referirse, con esta confusa regulación, tanto a la AC como a los liquidadores³⁶⁸, y ello tiene sentido con la naturaleza de este tipo de responsabilidad tributaria que mantenemos, que no es otra que la naturaleza sancionadora³⁶⁹. Por otro lado, no puede interpretarse de otra forma cuando se realiza la referencia a obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a “dichas situaciones”. Evidentemente está refiriéndose a obligaciones tributarias anteriores a la declaración de concurso de acreedores. Así ya lo pusimos de manifiesto en un anterior trabajo conjunto en el análisis del citado precepto³⁷⁰. Nuestro TS ha dejado claro que la opinión vertida es la

³⁶⁸ En este sentido y rechazando la responsabilidad objetiva debemos a citar a ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F.: *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, pág.113 y 114.; que entienden que la AT debe de imputar el daño a la conducta de la AC par que sea viable la responsabilidad tributaria; No obstante, CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE; “*Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de LGT*”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 5, 2003, pág.23; entiende que de la dicción literal del precepto puede dar lugar una responsabilidad objetiva. CARBAJO VASCO, DOMINGO(2016), ob. cit. pág.75; rechaza la responsabilidad objetiva de este tipo de responsabilidad tributaria, y afirma “no puede ser objetiva a nuestro entender, sino que necesita demostración (en nuestro caso, por la Hacienda Pública) de que el administrador concursal no ha cumplido sus deberes con el adecuado nivel de diligencia”. En definitiva, la mayoría de la doctrina rechaza, pese a la supresión de la referencia a la negligencia o mala fe que encontrábamos en la redacción del art.40.2 de la LGT 1963 que regulaba esta responsabilidad, que la responsabilidad tributaria de la AC pueda tener naturaleza objetiva. Vide entre otros: MARTÍN JIMENEZ, ADOLFO; *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, ob. cit. pág.287. VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. y ARRANZ DE ANDRÉS, M^a CONSOLACIÓN.; “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, Anuario Derecho Concursal nº 8, 2006, págs. 170 y 171. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, JOAQUÍN.; “*La responsabilidad de los miembros de la Administración Concursal: Régimen jurídico-tributario*”, La fiscalizad del Concurso de Acreedores (Dir. Aurora Ribes), CISS Wolters Kluwer, pág.65.

³⁶⁹ También MARTÍN JIMENEZ, ADOLFO, *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, ob. cit., pág.292; se sorprende de la introducción en el precepto de los liquidadores de sociedades y entidades en general.

³⁷⁰ Efectivamente, al analizar el precepto se rechaza la responsabilidad objetiva y concluíamos: “*Sin embargo, de la propia dicción literal del precepto señalado podemos concluir la exigencia de, al menos, un cierto grado de negligencia en la actuación de los miembros de la administración concursal como presupuesto de la existencia de su*

correcta en la Sentencia de la Sala 3ª de 12 de diciembre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:6165), desterrando la responsabilidad objetiva por más que con respecto a la regulación anterior del art.40 LGT de 1963 haya desaparecido la exigencia de la mala fe o se omita la referencia a la negligencia³⁷¹

Existe otra duda interpretativa razonable de la referencia entrecomillada anteriormente referida. Nos referimos a lo que debe entenderse por “íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias..”. Como expone ÁLVAREZ MARTÍNEZ³⁷² una interpretación literal nos abocaría a una responsabilidad objetiva, que nacería en todo caso por el simple hecho de entender que el cumplimiento íntegro es equivalente a obligación tributaria recaudada. Ello no sólo no es posible por los argumentos antes esgrimidos, sino también desde el prisma concursal, ya que hay que tener en cuenta que la AC está sometida ante todo al imperio de la LC. Así se desprende del contenido del art.33 LC que en su apartado 1 establece: “*Son funciones de los administradores concursales, en los términos previstos en esta Ley* (la negrita es nuestra), *las siguientes..*”. Y dentro del citado artículo, en el apartado 1.b)13º se establece “*En el concurso voluntario, intervenir las*

responsabilidad tributaria”. MAGRANER MORENO, FRANCISCO; GARCÍA NÚÑEZ, DOMINGO y BALLESTEROS SOLER, Mª CARMEN.: “Una necesaria acotación al régimen de Responsabilidad Tributaria de la Administración Concursal”, Comunicación Técnica, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima 2014, Tomó I, Ed. Instituto Peruano de Derecho Tributario, pág.725.

³⁷¹ La STS de 12 de diciembre de 2013, en su Fundamento Jurídico Quinto, a la hora de analizar el contenido del art.43.1.c LGT, establece: “*Los cambios legislativos que se han producido en esta materia de la responsabilidad subsidiaria no impiden llegar a la conclusión de que, a pesar del cambio de redacción de la Ley, la responsabilidad no es objetiva, sino que se exige falta de diligencias en el cumplimiento de las obligaciones del responsable para con el fisco.*”

³⁷² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, JOAQUÍN, “La responsabilidad de los miembros de la Administración Concursal: Régimen jurídico-tributario”, ob. cit., pág. 65.

facultades de administración y disposición sobre el patrimonio del deudor de conformidad con lo dispuesto por el artículo 40.1 y, en particular:

vi) Presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias”.

Obsérvese que la única referencia es a la presentación de declaraciones y autoliquidaciones, sin que en el apartado 1.d) del mismo artículo que bajo el título: “*Relativas a derechos de los acreedores*” contenga nada al respecto de obligatoriedad de pago de créditos tributarios. Bien al contrario, la AC y con ella la AT deberá plegarse a los preceptos de la LC en cuanto al cobro de las obligaciones tributarias, y concretamente a lo establecido en el art.84.3 LC referente a los créditos contra la masa. Por tanto, el pago sólo es posible a su correspondiente vencimiento y en la medida de la existencia de tesorería para ello. Respecto a los créditos concursales habrá que esperar al previo pago de los créditos contra la masa (ya que tienen el carácter de prededucibles) para que se pudieran pagar a Estos y dentro de su respectiva prelación, tal y como establece el art.154 LC³⁷³.

Todo ello no puede redundar más que en el rechazo total y absoluto de entender que la AC incurre en un supuesto de responsabilidad tributaria por no pagar las obligaciones tributarias si ello no es posible en aplicación de las normas citadas anteriormente. El cumplimiento de la AC vendría circunscrito a la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones en caso de sustitución de facultades de administración o la supervisión de que así se cumple en los supuestos de facultades intervenidas. En caso contrario se iría contra los preceptos y principios de la LC, que es norma especial,

³⁷³ Establece el art.154 LC:

“Antes de proceder al pago de los créditos concursales, la administración concursal deducirá de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra ésta.

Las deducciones para atender al pago de los créditos contra la masa se harán con cargo a los bienes y derechos no afectos al pago de créditos con privilegio especial”.

principalmente la *par conditio creditorum*, y podría acarrear graves perjuicios a la AC, incurriendo en un supuesto de responsabilidad concursal previsto en el art. 36 LC.

La segunda parte del art.43.1.c LGT hace referencia a la posibilidad de la derivación de obligaciones tributarias y sanciones a la AC, a partir de la declaración de concurso de acreedores y para el supuesto en el que la anterior asuma facultades de administración y disposición patrimonial. Esta redacción también adolece de falta de concreción que redunde, nuevamente, en una norma confusa. Se reproduce uno de los defectos referidos en el análisis de la primera parte del precepto, es decir, no existe una referencia al nexo causal entre la actuación de la AC y el resultado de incumplimiento de obligaciones tributarias. con mayor motivo si nos referimos a las sanciones, que como ya advertimos al hablar de la responsabilidad tributaria en términos generales, será la AT la que deba probar dicho nexo en estricta observancia de los arts. 24 y 25 CE, tal y como recuerda la STC 76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76) y la STC 85/2006 de 27 de marzo (ECLI:ES:TS:2006:85). dada la naturaleza sancionadora que hemos mantenido, este nexo causal también debe predicarse de la derivación de la responsabilidad tributaria por obligaciones tributarias. No queda por tanto otra solución interpretativa del precepto que entender que lo referido en la primera parte del precepto, respecto a la no realización de las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias, es predicable también de la segunda parte del artículo por deudas posteriores a la declaración del concurso de acreedores.

Una vez determinado, a nuestro juicio, este primer defecto, se advierte también otra cuestión que añade cierta confusión a la norma analizada. Nos referimos a cuándo tiene la AC facultades de administración societaria con relación a la primera parte del precepto que alude a liquidadores de

sociedades y entidades en general. La confusión terminológica la apreciamos cuando la concursada entra en la fase de liquidación, con suspensión de las facultades de administración de los órganos societarios o de la entidad o persona física. En dicho momento es la AC la que asume todas las facultades de administración de la masa activa y la masa pasiva, y pasa a ser liquidadora de la concursada, aunque matizando que no se trata de un cambio de institución, siguen ostentando el cargo de AC, si bien con función liquidadora estrictamente.

Debemos plantearnos si en estos casos se refiere el precepto, al hablar de liquidadores de sociedades y entidades en general, también al supuesto de los integrantes de la AC como liquidadores. *A priori* no habría impedimento para que ello fuese así, y esta postura podría ser abonada por el hecho de que la segunda parte del precepto no habla de la liquidación del concurso sino de la asunción de la función de administración, lo que en sí mismo podría ser una redundancia en los supuestos de entrada en la fase de liquidación. Sin embargo, existe un grave problema para que esto se mantenga como interpretación correcta, porque la referencia a los liquidadores de la primera parte del precepto es para los supuestos de obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la declaración de concurso de acreedores, y ello es imposible por definición en una situación de fase de liquidación de concurso de acreedores. Hay que tener en cuenta que el procedimiento concursal lleva un *íter* en el que ya en la fase común se determinó la lista de acreedores con sus deudas, con resolución de los incidentes planteados en orden a la determinación de cuantía y prelación de créditos, incluyéndose aquí los créditos tributarios, y con la formación de los textos definitivos. Estos textos definitivos vienen referidos a deudas devengadas con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores, esto es, créditos concursales. Si ello no está así determinado, el juez del concurso no podrá dictar el auto de fin de la fase común y apertura de la fase

de liquidación³⁷⁴. La consecuencia de todo ello es que las obligaciones tributarias y sanciones que puedan atenderse en la fase de liquidación con carácter previo (prededucibles) sólo pueden ser posteriores a la declaración del concurso de acreedores, y son las únicas derivables, de reunirse los requisitos necesarios, a la AC liquidadora. Dicho de otra manera, la referencia a los liquidadores de sociedades y entidades en general, tal como está redactado en el precepto es de imposible aplicación a la fase de liquidación del procedimiento concursal y a los integrantes de la AC. Si la intención del legislador era su aplicabilidad ha demostrado un profundo desconocimiento del procedimiento concursal que hace que su aplicabilidad general sea totalmente superflua e inútil. No obstante, entendemos que la segunda parte del precepto puede resultar de aplicación tanto a la fase común como a la fase de liquidación a la AC por las deudas devengadas con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores, si bien con las limitaciones que ya hemos apuntado anteriormente.

Respecto a la diligencia exigible a la AC que según la mayoría de la doctrina debe partir como presupuesto de hecho para una posterior derivación de la responsabilidad en caso de incumplimiento, nos encontramos con una total indefinición de la misma en la legislación tributaria, y no queda más remedio que acudir a lo preceptuado en la LC. Concretamente es el art.35.1

³⁷⁴ Véase el art.183 LC que determina las secciones del procedimiento concursal, destinando la sección quinta al convenio y la liquidación, y el art.111.1 LC que resulta clarificador de cuándo se apertura la sección quinta por entrar en fase de convenio pero resultando explicativo de que ocurre de igual manera en caso de la apertura de la fase de liquidación: ***“Cuando el concursado no hubiere solicitado la liquidación y no haya sido aprobada ni mantenida una propuesta anticipada de convenio conforme a lo establecido en la sección precedente, el Juez, dentro de los quince días siguientes a la expiración del plazo de impugnación del inventario y de la lista de acreedores si no se hubiesen presentado impugnaciones o, de haberse presentado, a la fecha en que se pongan de manifiesto en la Oficina Judicial los textos definitivos de aquellos documentos, dictará auto poniendo fin a la fase común del concurso (la negrita es nuestra), abriendo la fase de convenio y ordenando la formación de la sección quinta.”***

LC el que establece “*Los administradores concursales y los auxiliares delegados desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado administrador y de un representante leal.*”

Del citado precepto pueden extraerse dos conclusiones: la primera, que la diligencia exigible a la AC no difiere de la exigible a los administradores societarios; y la segunda que esta diligencia es exigible con independencia de si su actuación es de mera intervención o con funciones de administración societaria por sustitución de facultades. Esta última conclusión podría sorprender, pero téngase en cuenta que cuando la AC actúa como interventora de la administración societaria, está convalidando las decisiones o actuaciones de ésta última y, en consecuencia, es partícipe en la decisión o actuación, aunque no fuesen los autores materiales de tal decisión o actuación o incluso inacción. Todo ello es en sede concursal, y a los efectos de delimitar o definir, en palabras de DÍAZ ECHEGARAY³⁷⁵, “el título de imputación de la responsabilidad por negligencia”. Es decir, se configura como antesala de la responsabilidad prevista en el art.36 LC. Sin embargo, debemos advertir que esta segunda conclusión señalada no se compadece con el tenor literal del art.43.1.c LGT en su segunda parte cuando se hace referencia a la situación concursal ya existente, donde se deslinda de forma clara la actuación de la AC bien con meras funciones interventoras, o bien con funciones de administración societaria. Como analizaremos más adelante, aunque hubieran autorizado una incorrección tributaria estando en funciones de intervención, con la letra del artículo en la mano, no se les puede derivar el cumplimiento de la obligación tributaria, sin perjuicio de otras consideraciones que se

³⁷⁵ DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS.: *Presupuestos de la Responsabilidad de los administradores concursales*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2012, pág.110

analizarán en el siguiente apartado al respecto de si resultarán de aplicación en dicho caso otros preceptos de responsabilidad tributaria.

Del art.35 LC no obtenemos una concreción de qué debe entenderse por diligencia de un ordenado administrador, lo cual nos lleva irremediamente a su búsqueda en otro cuerpo legal de aplicación. Este no es otro que el TRLSC, y en su art. 225³⁷⁶ establece qué se entiende por diligencia de un ordenado administrador, estableciendo con carácter general la obligatoriedad de cumplir las leyes y estatutos que le sean aplicables a la mercantil. Incluso, el apartado 3 del precepto, regula la obligatoriedad de recabar información para el cumplimiento de sus obligaciones, y ello supone dar entrada a la *culpa in vigilando*. No obstante, en el precepto se realiza una remisión a la diligencia de un ordenado empresario, y por tanto, realizando una remisión a un concepto jurídico indeterminado. Hasta 2014 no quedó otra que acudir a la interpretación jurisprudencial. Si bien debemos apuntar que el concepto de ordenado empresario, de origen decimonónicas, ha cambiado a lo largo de los diferentes momentos temporales y sus normas en vigor, siendo en la actualidad un concepto más acotado por nuestro Tribunal Supremo y las normas vigentes del gobierno corporativo. Entrando en posicionamientos jurisprudenciales, no están exentos de polémica por pronunciamientos encontrados, votos particulares incluidos, que añaden cierta zozobra al respecto. Como claro ejemplo citaremos la STS 234/2010, de 11 de marzo

³⁷⁶ Establece el art.225 TRLSC:

“Los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos.

2. Los administradores deberán tener la dedicación adecuada y adoptarán las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad.

3. En el desempeño de sus funciones, el administrador tiene el deber de exigir y el derecho de recabar de la sociedad la información adecuada y necesaria que le sirva para el cumplimiento de sus obligaciones.”

(ECLI:ES:TS:2010:1303), donde se delimita el concepto de ordenado empresario con arreglo a las funciones que tengan encomendadas los Consejeros, y ejerciendo sus funciones de forma correcta e informándose de la marcha de la sociedad, sin que tuvieran una especial obligación de vigilancia entre Consejeros al ser cada uno ellos *par inter paribus*, sin que pueda un igual controlar a los iguales. Aunque hubo un voto particular que exigía una mayor diligencia y se atribuye la obligación de informarse de la marcha de la sociedad a las acciones legales o no de los demás miembros del Consejo³⁷⁷.

Como ya anticipamos, en 2014 con la reforma del TRLSC con la Ley 31/2014 se introdujo la norma corporativa, cuyo precedente o influencia procede de los E.E. U.U., contenida en el art.226³⁷⁸, que aclara el concepto jurídico de diligencia de un ordenado empresario, en la línea del voto particular de la Sentencia del TS. De esta forma, se introduce la protección de la

³⁷⁷ Del elaborado voto particular del Magistrado Bacigalupo Zapater debe destacarse lo siguiente: *“la diligencia debida, como es claro, sólo se satisface cuando el obligado se informa suficientemente sobre la marcha de la sociedad y, sobre todo, de la legalidad de esa marcha. Es difícil admitir que un miembro del consejo de administración desempeña su cargo diligentemente cuando se lo exige de comprobar la legalidad de la actuación de los representantes o de otros miembros del consejo, especialmente cuando existen razones - como en este caso- para sospechar una distracción de dinero en perjuicio de los inversores”*. Y continua finalmente: *“de los valores culturalmente reconocidos es posible inferir sin la menor fricción que el deber de vigilancia de un ordenado empresario, que forma parte de un consejo de administración, requiere, al menos, evitar activamente que algún miembro del mismo desvíe los fondos recibidos de los inversores hacia fines diversos de los establecidos contractualmente con ello”*.

³⁷⁸ Art. 226 TRLSC:

“1. En el ámbito de las decisiones estratégicas y de negocio, sujetas a la discrecionalidad empresarial, el estándar de diligencia de un ordenado empresario se entenderá cumplido cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado.

2. No se entenderán incluidas dentro del ámbito de discrecionalidad empresarial aquellas decisiones que afecten personalmente a otros administradores y personas vinculadas y, en particular, aquellas que tengan por objeto autorizar las operaciones previstas en el artículo 230.”

discrecionalidad empresarial, delimitando lo que es el estándar de actuación del administrador societario para entender cumplida la diligencia de un ordenado empresario, que se basa en actuar con buena fe sin interés personal en el asunto y utilizando un proceso de decisión adecuado. Sin duda se ha hecho un gran avance, pero quedan sombras por clarificar como cuál es el proceso de decisión adecuado. No puede más que analizarse caso por caso para poder delimitarlo.

Todo lo referente a esta diligencia puede ser aplicable a la AC desde la perspectiva de los artículos 35 y 36 LC, pero desde el punto de vista de la aplicabilidad del art.43.1.c LGT, la cuestión debe centrarse en si se cumplió la legalidad vigente por parte de la mercantil concursada realizando la AC una actuación diligente, lo que finalmente derivará en el análisis del nexo causal ya apuntado anteriormente entre actuación o inacción de la AC y el perjuicio causado a la AT, que será objeto de estudio pormenorizado.

2.2 Paralelismo del art.43.1.c con otros preceptos de la LGT

Ya analizado el art.43.1.c LGT como una norma especial de aplicabilidad a la AC, con peor o mejor fortuna, queda una cuestión, no menos importante, por clarificar: si son aplicables a la AC otros preceptos de la LGT para la derivación a ésta de la responsabilidad tributaria; y en concreto si se les puede aplicar el art.42 y el resto de los supuestos del art.43 LGT.

Podría defenderse la especialidad de la norma del art.43.1.c en relación con el art.41.1 LGT que establece la reserva de ley en materia de responsabilidad tributaria. La cuestión es que en virtud del art.41.1 LGT la ley debe realizar una concreción de quiénes pueden ser responsables tributarios junto al deudor principal, y esta concreción se realiza de forma precisa y

concisa en el art.43.1.c LGT. Por lo que, *a priori*, la aplicabilidad de otros supuestos de responsabilidad tributaria a la AC es un ejercicio de aplicabilidad forzada. Debe tenerse en cuenta que en los supuestos diferentes del art.43 LGT del concreto apartado 1.c existe una concreción en personas diferentes a la AC, incluso en los supuestos del apartado 1 letras a) y b), ya que se refiere a los administradores de hecho o de derecho. Esta condición que jamás concurrirá en la AC, porque a lo sumo asume facultades de administración societaria pero no son los administradores societarios, y por ello tiene su encuadre concreto en el apartado c) y con una responsabilidad concreta para los casos en que asume dichas facultades de administración.

Otra cuestión más compleja son los supuestos del art.42, apartados 1.a) y 2.a) LGT, desestimando el resto de los apartados y supuestos por razones obvias de inaplicabilidad manifiesta.

Analicemos en primer lugar la posibilidad de la aplicabilidad del art.42.1.a) LGT cuando se cometen infracciones tributarias. Aparentemente nada haría pensar que no pudiera resultar de aplicación a la AC la responsabilidad tributaria prevista en el art.42.1.a) cuando hubiera sido el causante de una infracción tributaria, a modo de autor o de coautor, así lo entiende MARTÍN JIMENEZ³⁷⁹ que lo mantiene al analizar el solapamiento de distintos tipos de responsabilidad tributaria. Incluso así lo entendimos en un trabajo ya referido en el que se realizó una aproximación a la responsabilidad tributaria de la AC ³⁸⁰. No obstante, lo anterior, de la argumentación jurídica

³⁷⁹ MARTÍN JIMENEZ, ADOLFO; *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)* ob. cit., pág.295.

³⁸⁰ Concluimos que era plenamente aplicable el art.42.1.a) previa prueba por parte de la AT del hecho de que la AC era causante o había resultado colaboradora activa en la comisión de la infracción tributaria, pero advirtiendo que era preceptivo un análisis caso por caso.

que a continuación se va a desarrollar, ciertamente no resulta muy claro que pueda resultar de aplicación el precepto citado a la AC. Partiremos en nuestra argumentación del art.41.4 LGT, a tenor del cual “la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan”, y ya conocemos en contenido del art.43.1.c LGT, precepto especial para su aplicación a la AC y que exime de la exigencia de las sanciones a la AC en los supuestos de obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la declaración del concurso, mientras que en los supuestos de asunción de las facultades de administración societaria sí se podría exigir las sanciones a la AC. Nos cuestionamos si no es acaso, este último supuesto, la excepción a la que se refiere el art.41.4 LGT. Entendemos que hay que contestar afirmativamente, y a ello hay que unir el análisis del art.41.1 LGT comentado en líneas anteriores, y por tanto, al existir una norma especial con concreción del responsable tributario y que incluye cuándo es exigible la sanción, ello nos podría dar lugar a la exclusión de la aplicabilidad, no solo del art.42.1.a) sino de cualquier otro precepto como el art.42.2.a LGT, o el art.43 en cualquier precepto al margen del art.43.1.c LGT. Entendemos que es una interpretación con fundamentación jurídica sólida para abogar por la inaplicabilidad, sobre todo, del art.42 LGT, y desterrar en cualquier caso la responsabilidad tributaria solidaria de la AC.

No somos ajenos a la posibilidad de una crítica importante a esta tesis defendida. Efectivamente, el art.43 LGT pormenoriza la casuística para la responsabilidad subsidiaria, y ello no se hace en el art.42 por cuanto regula un resultado por acción o inacción de un sujeto causante, por lo que en principio podría predicarse a todo tipo de sujeto siempre que se entienda que sea el

MAGRANER MORENO F.J; GARCÍA NÚÑEZ, D.; BALLESTEROS SOLER, M.C.; (2014), ob. cit., pág.730.

responsable o causante. Y el art.43 LGT es norma especial a los solos efectos de la responsabilidad subsidiaria.

Además, de lo anteriormente referido, existe un serio problema en contra de la tesis de inaplicabilidad del art.42 LGT a la AC, puesto que apelando a la justicia tributaria no parece tan contundentes los argumentos anteriores. Efectivamente, podría darse el caso de que, siguiendo la argumentación, se produzca la comisión de una infracción tributaria una vez declarado el concurso de acreedores, estando la AC con intervención de las facultades de la administración societaria, y siguiendo ésta última las indicaciones de la AC, y con arreglo a estas indicaciones se comete una infracción tributaria (por ejemplo, no presentar una autoliquidación y no ingresar existiendo tesorería para ello). En este supuesto, en aplicación de la tesis de la aplicación especial del art.43.1.c LGT, sólo podría ser declarado el (o los) administrador societario responsable tributario solidario arreglo al art.42.1.a), o subsidiario arreglo al art.43.1.a) LGT, pero sin que se pueda derivar en modo alguno a la AC. Siendo causante activo en la infracción tributaria la AC, no puede derivársele la responsabilidad tributaria. Esta situación ha sido puesta de manifiesto por incongruente por MARTÍN JIMENEZ³⁸¹, que ha calificado la regulación de absurda. Ciertamente creemos que quede sin ningún tipo de repercusión una actitud negligente de la AC no tiene mucho sentido desde el prisma del instituto de la responsabilidad tributaria, pero en cualquier caso es la norma la que debe ser aplicada, y con la norma en la mano no vemos posibilidad a la aplicabilidad en este supuesto del art.42.1.a) LGT. En consecuencia, de *lege ferenda*, debiera existir una regulación que permitiese en estos supuestos la aplicabilidad del art.42.1.a) o

³⁸¹ MARTÍN JIMENEZ, ADOLFO.; *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, ob. cit., pág.294.

contemplarse su contenido en el art.43.1.c), de igual manera que se contempla en el art.43.1.a) LGT. Debe señalarse que recientemente el TCJ, en sentencia de 27 de abril de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2037), ha reconocido a favor de la AEAT, en una interpretación de la norma extensa, más que discutible³⁸², la posibilidad de una derivación de la responsabilidad tributaria solidaria del art.42.2.a LGT, si bien la resolución debe matizarse. Hay que tener en cuenta que el TCJ entra en quién es competente para declarar, pero no entra en el fondo del asunto, y finalmente declara la competencia del juzgado con una interpretación confusa entre el patrimonio del concursado y el de los responsables.

Otro supuesto que puede darse en el análisis del anterior precepto es cuando el concurso de acreedores ha entrado en fase de liquidación, o bien, estando todavía en la fase anterior, en la fase común, *ab initio* o en un momento determinado posterior, se produce la sustitución de facultades societarias, despojando de las mismas a la administración societaria por el Juez del concurso, y ejerciéndose a partir de dicho momento las mismas por la AC. Si mantenemos la aplicación art.43.1.c LGT como precepto especial, la comisión de una infracción por la AC solo puede tener como consecuencia la responsabilidad tributaria subsidiaria, por cuanto a nuestro entender, no procede nunca la responsabilidad tributaria solidaria prevista en el art.42.1.a LGT, y aquí sí resulta claro que no puede realizarse otra interpretación legal en favor de la aplicabilidad de dicho artículo, por cuanto que si acudimos a la redacción del art.43.1.a LGT cuando se refiere a los administradores societarios, de hecho o de derecho, sí se hace referencia al art.42.1.a LGT

³⁸² No solo lo decimos nosotros, sino también MARTÍNEZ SANZ, FERNANDO, publicación digital en <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/mercantil/concursal/sobre-la-derivacion-de-responsabilidad-tributaria-contralos-administradores-concursales-y-sus-implicaciones-practicas>.

para dejar a salvo su aplicabilidad y sólo cuando no se pruebe la intervención activa en la comisión de la infracción tributaria, aplicar la responsabilidad subsidiaria prevista en el citado precepto. Sin embargo, esta precisión para dejar a salvo la aplicabilidad del art.42.1.a LGT no existe en el art.43.1.c LGT, y queda claro que, en esta materia, como ya hemos puesto de manifiesto, la aplicabilidad de la responsabilidad solidaria debe ser restrictiva y con plena delimitación en la ley. En consecuencia, aquí sí entendemos que se puede afirmar que no puede aplicarse de forma clara el citado art.42.1.a LGT a la AC. No obstante, por razones de justicia tributaria, ya apuntada, podría discutirse que exista dicha regulación en este supuesto cuando la AC actúa con negligencia manifiesta, e incluso con dolo probado, en la comisión de una infracción tributaria, siendo el único responsable ya que en el caso analizado asume las facultades de administración societaria. Efectivamente, de haberse cometido en el seno de la sociedad por los administradores societarios, se les podría exigir la responsabilidad solidaria, y al ser la AC quien cometa la infracción tributaria la respuesta de la ley es la responsabilidad subsidiaria. El resultado práctico será el mismo para la AT que derive la responsabilidad tributaria, y la inaplicabilidad del art.42.1.a) no deja, a nuestro entender, desprotegida a la AT por cuanto, ya sea en un momento temporal u otro, la comisión de la infracción tributaria tendrá la debida respuesta de la LGT. Esto a diferencia de otros supuestos de responsabilidad subsidiaria contemplados en el art.43 LGT, por cuanto se da la circunstancia de que la AC tiene la obligación de tener suscrito y aportar en el momento de su aceptación del cargo un seguro de responsabilidad civil para responder por los riesgos de su responsabilidad en el seno del concurso³⁸³. Cuestión distinta es si se va a

³⁸³ Establece el art.29.1 LC:

“Dentro de los cinco días siguientes al de recibo de la comunicación, el designado deberá comparecer ante el juzgado para acreditar que tiene suscrito un seguro de responsabilidad civil o garantía equivalente proporcional a la naturaleza y alcance del riesgo cubierto en los términos que se desarrollen reglamentariamente, para responder de los posibles daños en

poder ejecutar o no dicho seguro de responsabilidad si la ejecución lo es dentro de un procedimiento administrativo de derivación de la responsabilidad tributaria, y por tanto, al margen del procedimiento concursal que, como ya apuntábamos en líneas anteriores, dará lugar a oposición de las entidades aseguradoras. Pero este problema lo trataremos en el siguiente apartado al analizar los paralelismos entre el art.43.1.c LGT y la LC.

Por último, nos queda analizar la aplicabilidad del art.42.2.a) LGT. Este supuesto es si cabe aún más controvertido que los anteriores. La razón de la controversia se debe a que si hemos defendido la especialidad de la norma contenida en el art.43.1.c) podría defenderse que el precepto contenido en el art.42.2.a) es un supuesto especialísimo que trasciende de la actuación de la AC. No nos aventuramos a afirmarlo, y bien puede mantenerse la firmeza en la aplicabilidad excluyente del art.43.1.c). El art.42.2.a)³⁸⁴ contempla uno de los supuestos en los que se obstaculiza la acción recaudatoria de la AT, estableciéndose la responsabilidad tributaria solidaria para los sujetos que la hayan obstaculizado pero circunscrita dicha responsabilidad al valor de los bienes que se hubieran podido embargar o enajenar. Debemos fijarnos en que, *a priori*, y como hemos mantenido en condiciones generales en las argumentaciones de este estudio comparativo, no parece que pudiera ser aplicable el precepto cuando uno de los requisitos para su aplicabilidad es precisamente la ocultación o transmisión de unos bienes que pudieran ser

el ejercicio de su función y manifestar si acepta o no el encargo. Cuando el administrador concursal sea una persona jurídica recaerá sobre ésta la exigencia de suscripción del seguro de responsabilidad civil o garantía equivalente.”

³⁸⁴ Establece el citado precepto de la LGT: “2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.”

embargados o enajenados por la AT, y ello debe contraponerse, en términos generales a lo preceptuado en la LC respecto al proceso concursal en fase de liquidación y las obligaciones de la AC. Dicho de otra forma, si se inicia la fase de liquidación es obligación de la AC la liquidación del patrimonio del concursado para el pago de los créditos contra la masa en primer lugar y los concursales a continuación, por lo que en estos supuestos difícilmente podrá ser aplicado un precepto que choca frontalmente con la LC y que no puede ser aplicado con carácter preferente dada la especialidad de la norma concursal, y por supuesto, no puede ser exigido a la AC. En este sentido se manifiesta ZABALA RODRÍGUEZ FORNÓS³⁸⁵ quien deja patente que, además de los efectos convalidatorios que sobre la actuación de la AC tiene el Juez del concurso, hay que tener en cuenta que en esta materia las competencias son exclusivas y excluyentes en virtud de lo establecido en el art.8 y 9 LC, y de interpretarse en sentido contrario, se exigiría a la AC una actuación contraria a la LC, lo cual a su juicio, y con razón añadiríamos, no tiene demasiado sentido.

Elaboradas las argumentaciones anteriores, que bien pudiera decirse, que abogan por la no aplicabilidad del art.42.2.a LGT frente a la aplicación del art.43.1.c LGT. Si bien hemos mantenido que, en términos generales, no parece que pudiera resultar aplicable, pero hay algún supuesto distinto del general de inicio de la fase de liquidación que merece la atención. Nos referimos a dos casos puntuales, uno de ellos es la venta mediante autorización judicial antes de la fase de liquidación y otro la ocultación de un bien que ya estaba embargado por la AT, si bien no se había ejecutado de momento.

³⁸⁵ ZABALA RODRIGUEZ FORNÓS, A.; *“Comentario a los arts.41, 42 y 43”, Comentarios a la Nueva LGT, AAVV, 2004, Ed. Aranzadi, pág. 332.*

El primer supuesto, cuando aún viva la fase común en aplicación del art.43.3 LC³⁸⁶ se procede a la venta de bienes del concurso, estando en situación de intervención de las facultades de la administración societaria y en el supuesto de que uno de esos bienes estuviese embargado por la AT, con la correspondiente anotación de embargo si es un bien inmueble o en el registro de bienes muebles en el supuesto de tratarse de estos (ya sea el radicado en los Registro mercantiles o en el Registro de la Dirección General de Tráfico en caso de vehículos). A diferencia de los acreedores con garantía real que deben realizar la ejecución en el seno del concurso y con competencia del juez del concurso, según reza el art.56 LC, la AT, una vez dictada la diligencia de embargo e incluso anotado el mismo en el correspondiente registro, puede seguir el procedimiento de ejecución administrativo en virtud de lo establecido en el art.55 LC siempre y cuando, antes de su ejecución definitiva (subasta) no haya sido aprobado el plan de liquidación. Por tanto, el supuesto objeto de análisis requiere que estando en fase común, la AT no haya realizado la ejecución definitiva. En este estado de las cosas, el art.43.2 LC establece que no podrán enajenarse ni gravarse bienes ni derechos hasta la aprobación

³⁸⁶ Establece el art.43 LC en sus puntos 2 y 3: "2. Hasta la aprobación judicial del convenio o la apertura de la liquidación, no se podrán enajenar o gravar los bienes y derechos que integran la masa activa sin autorización del juez.

3. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior:

1.º Los actos de disposición que la administración concursal considere indispensables para garantizar la viabilidad de la empresa o las necesidades de tesorería que exija la continuidad del concurso. Deberá comunicarse inmediatamente al juez del concurso los actos realizados, acompañando la justificación de su necesidad.

2.º Los actos de disposición de bienes que no sean necesarios para la continuidad de la actividad cuando se presenten ofertas que coincidan sustancialmente con el valor que se les haya dado en el inventario. Se entenderá que esa coincidencia es sustancial si en el caso de inmuebles la diferencia es inferior a un diez por ciento y en el caso de muebles de un veinte por ciento, y no constare oferta superior. La administración concursal deberá comunicar inmediatamente al juez del concurso la oferta recibida y la justificación del carácter no necesario de los bienes. La oferta presentada quedará aprobada si en plazo de diez días no se presenta una superior.

3.º Los actos de disposición inherentes a la continuación de la actividad profesional o empresarial del deudor, en los términos establecidos en el artículo siguiente."

judicial del convenio o la apertura de la fase de liquidación, salvo que medie autorización judicial. Por su parte el apartado 3 del mismo artículo determina las excepciones a la regla anterior. El supuesto del apartado 2 no representa problema alguno por los créditos que ostenta la AEAT por cuanto, la AC, que con carácter previo habrá realizado el inventario de bienes y derechos con relación a sus cargas y gravámenes, debe solicitar mediante un escrito al juez del concurso la oportuna autorización judicial para aprobar la venta de un bien, y si ese bien consta gravado por una carga a favor de la AT debe en su escrito consignar dicha carga. En el hipotético caso que no la consignara, la Abogacía del Estado en representación de la AEAT, al ser parte en el procedimiento concursal, se le dará traslado de la solicitud de autorización judicial de venta, y tiene la oportunidad de oponerse a la misma argumentando la existencia del embargo o la carga. Por tanto, puede advertirse el error o la omisión de dicha carga o gravamen, sin perjuicio de que el juez del concurso emita el auto en un sentido u otro, pero dado que está en situación de proseguir la AEAT el procedimiento de ejecución administrativo, no habría oposición a la enajenación si con la misma se le hace entrega a la AEAT del importe por el que se practicó el embargo. Otra cuestión es si en lugar de un embargo se inscribió en el correspondiente Registro una prohibición de disponer o de enajenar, que desde nuestro punto de vista quedaría sin efecto por ir en contra del principio de ejecución universal establecido en la LC y por no contener una diligencia de embargo según establece el art.55 LC que es la única posibilidad para que prevalezca el derecho de la AT.

Hemos analizado, dentro del primer supuesto, el caso del art.43.2 LC cuando el que tiene el embargo a su favor es la AEAT. Debemos cuestionarnos qué ocurre si se trata de otra AT, la autonómica o la local. Respecto a la autonómica suelen personarse a través de letrados funcionarios de la correspondiente autonomía. Las CCAA tienen medios para la defensa de sus créditos y no suele haber problema con dichos medios, al igual que la

AEAT, pero claro, si es que tienen conocimiento de la situación concursal. Este es el caso de los entes locales, situación agravada por la falta de medios, teniendo que recurrir a letrados contratados, y a partir de que tienen conocimiento de la situación concursal, que no siempre es en el plazo para comunicar los créditos a la AC, e incluso algunos Ayuntamientos tienen conocimiento de la situación concursal cuando ya se está en fase de liquidación³⁸⁷. Por tanto, por el problema apuntado, aquí si nos podemos encontrar con supuestos de venta con omisión de una carga o gravamen, con falta de personación de la AT que tiene a su favor un embargo, y que, por tanto, el juez autoriza la venta a tercero de buena fe que adquiere en la creencia de que no hay cargas ni gravámenes. Si la carga o gravamen estuviese inscrita en un Registro que requiriese la inscripción de la adquisición (por ejemplo, un bien inmueble en un Registro de la Propiedad)³⁸⁸ el propio Registro advertiría del defecto impidiendo la inscripción o aceptándola con permanencia de la carga, salvándose la situación para la AT gracias al efecto protector registral. Si se trata de bienes muebles o de derechos que no requieren de inscripción de la adquisición en un Registro (es el caso de los Registros de Bienes Muebles, imaginemos mobiliario, maquinaria, por ejemplo) podemos estar ante un auténtico problema para la AT que no ha sido

³⁸⁷ Recordemos a este respecto que la obligación contenida en el art.21.4 LC de comunicación por parte de la AC a todos los acreedores individualizadamente por medios telemáticos si constan éstos, cubriría la comunicación a las AATT autonómicas y locales, pero las más de las veces no constan los correos electrónicos de comunicación, y lo que es peor, se desconoce por la AC la existencia de deudas con estas AATT. Y la obligación para la AC de comunicar a las Administraciones por medios electrónicos, sólo acoge el párrafo segundo del art.21.4 LC a la Administración Estatal (AEAT y TGSS). Por ello, se encuentran en inferioridad de condiciones las AATT autonómicas y locales.

³⁸⁸ En nuestra LH se da un tratamiento a la inscripción de la adquisición de titularidad formal, diferenciándose de la material que, en nuestro caso, ha sido adquirida previa autorización judicial mediante auto. Pero la titularidad formal prevalece sobre la material en tanto no se cancele el asiento o el Registro publique una titularidad contradictoria (art. 1º LH).

parte en el proceso concursal en el momento de la venta y que ha perdido el bien sobre el que tenía un derecho de embargo, siendo el tercer adquirente poseedor de buena fe. Al margen de la posibilidad procesal de las tercerías de dominio, o incluso de la acción de nulidad de la autorización judicial de venta, por lo que aquí interesa, nos debemos plantear la posibilidad de la aplicación del art.42.2.a) LGT a la AC. Insistimos en la limitación que establece el art.43.1.c LGT. Es evidente, que la actuación de la AC en estos supuestos trasciende de lo concursal, interfiriendo en incluso impidiendo un procedimiento de ejecución administrativo al que tiene derecho a proseguir la AT en virtud del art.55 LC, y ya sea dolosamente o con negligencia grave, entendemos que sería argumento bastante para proceder a aplicar en estos supuestos el art.42.2.a) LGT a la AC, dándose el presupuesto contemplado para su aplicación. Es cierto que con la responsabilidad subsidiaria de la AC sería más que suficiente, como hemos apuntado anteriormente, para recuperar el derecho de crédito, pero no es menos cierto que debe primar la rapidez en estos supuestos y para ello está prevista la responsabilidad solidaria que no requeriría *a priori* de la conclusión del concurso. Recordemos que, *a priori* no podrá acudirse en estos supuestos a derivar la responsabilidad subsidiaria de la AC, porque como hemos referido anteriormente al estar en fase común con intervención de facultades de administración societaria, el art.43.1.c LGT no contempla la responsabilidad subsidiaria de la AC, y no podrá exigirse a la administración societaria por cuanto se trata de un acto personalísimo de la AC solicitado en el marco del art.43.2 LC³⁸⁹ Por ello, la única posibilidad de exigir en estos casos la responsabilidad tributaria de la AC es con la aplicación del art.42.2.a) LGT.

³⁸⁹ Todo el art.43 LC va dirigido a la AC en el marco de sus obligaciones de conservación y administración de la masa activa.

El segundo supuesto a analizar es el de la ocultación de bienes embargados que no han sido ejecutados finalmente. Este es un supuesto más grave y que sólo podría darse en el supuesto de bienes muebles o derechos igualmente³⁹⁰, ya que los bienes inmuebles gozan de la protección registral, y que requerirían de una acción previa de ocultación de la AC en el momento de realizar el inventario de bienes y derechos a presentar en su informe del art.74 y 75 LC. Si estamos ante bienes inmuebles que no han accedido convenientemente al Registro, por estar mal inmatriculados, con confusión de fincas registrales, o problemas de identificación, podría darse el caso igualmente de una posible ocultación para impedir la acción recaudatoria, siendo que todavía ampara a la AT el derecho de ejecución separada previsto en el art.55 LC. Evidentemente estamos ante un supuesto con tintes delictivos, y podría tener sin duda responsabilidad penal, pero ello supondrá un procedimiento adicional al concursal con una duración media larga en el tiempo, y volvemos a plantear los objetivos de celeridad y eficiencia en la acción recaudatoria, que facultaría a nuestro entender a la AT a aplicar el art.42.2.aLGT por el mismo motivo anteriormente esgrimido, es una acción de la AC que entorpece, dificulta o impide un procedimiento administrativo de ejecución, y en consecuencia trasciende de la sede concursal. En este caso pueden resultar afectadas todas las AATT, incluso las estatales, por cuanto están embargando unos bienes que no se corresponden con la realidad o los bienes embargados no existen o están mal identificados con lo que se perjudica el embargo y el derecho. Insistimos en que estas situaciones pueden

³⁹⁰ Puede venderse sin hacer constancia en el concurso un derecho de crédito o un derecho que no requiera de inscripción registral que no ha sido contemplado previamente en el inventario de bienes y derechos, de manera accidental o de manera intencionada. Incluso en el caso de que responda a un desconocimiento inicial de la AC por no haberle informado la administración societaria de ello, si posteriormente no comunica el derecho en el concurso se convierte en cómplice y responsable junto a la administración societaria de forma evidente.

tener múltiples efectos para todos los implicados, y principalmente de orden penal.

2.3 Paralelismo del art.43.1.c con el artículo 36 LC

En este apartado es objeto de análisis la relación o paralelismo existente entre el supuesto de responsabilidad tributaria especial de la AC contenido en la LGT y lo contemplado en la LC al objeto de la responsabilidad de la AC, siendo principalmente el precepto para analizar el art.36 LC.

Pudiera parecer que el objeto de análisis de la comparativa normativa se trata de un ejercicio inane y superfluo, pero nada más lejos de la realidad, por cuanto como ya pusiéramos de manifiesto en un trabajo conjunto, este estudio comparativo encuentra plena justificación en la colisión que en ocasiones se produce entre las actuaciones de la AEAT principalmente (otras AT no tienen tantos medios para embarcarse en estas lides) y los juzgados y tribunales del orden mercantil en orden a determinar si puede realizar o no la AEAT esta acción de derivación de la responsabilidad tributaria contra la AC al margen de la jurisdicción mercantil³⁹¹. Incluso la AEAT se mantiene vigilante

³⁹¹ Ya citábamos las directrices de los Planes de Control Tributario de 2009 y 2010” El interés por el estudio de esta materia está también justificado por la mayor actividad de control que la Administración Tributaria española ha emprendido en los últimos años. A diferencia de lo que ocurría años atrás, sobre los procesos concursales y, en particular, acerca de la actividad desarrollada en su seno por la AC. Así, a partir de las Directrices del Plan de Control Tributario de 2009 se incluye una referencia expresa al concurso de acreedores, estableciendo que “se potenciará el control de estos procesos para evitar que puedan ser utilizados como mecanismo de elusión de obligaciones tributarias. Para ello se reforzará la coordinación con las áreas liquidadoras y con el Servicio Jurídico”. Ampliándose este campo de actuación a partir de las Directrices de 2011, pretendiéndose en el Plan de Control Tributario además impulsar el “control de responsabilidades de los administradores concursales”; y precisándose en las Directrices de 2012 que la finalidad de este control exhaustivo de los procesos concursales en los que se encuentren inmersos los deudores a la Hacienda Pública no es sino la de perseguir los incumplimientos que en el seno de los mismos puedan producirse aplicando en estos casos el rigor de la responsabilidad tributaria o mercantil que pudiera proceder en relación con los

en su cumplimiento en los supuestos de condena de responsabilidad a unos determinados sujetos y sus cómplices, donde podemos incluir a la AC.

El artículo 36 LC³⁹² regula la responsabilidad de la AC y los auxiliares delegados en el ámbito estrictamente concursal. Pese a que pudiera pensarse que esta responsabilidad de la AC pudiera desterrar cualquier intento de derivación de la responsabilidad tributaria por la AT, ello no es una interpretación correcta, dada la jurisdicción diferente de la que depende una y otra, como se ha encargado de recordar el TCJ, que en la Sentencia 3/2013,

administradores concursales. Del mismo modo se hace necesario, también, para la defensa de los intereses de la Hacienda Pública, el control de la adecuada rendición de cuentas de los administradores concursales, la obtención de pruebas para la calificación del concurso como culpable y la vigilancia del cumplimiento de las sentencias en las que se declare la responsabilidad de las personas afectadas por la calificación y sus cómplices". MAGRANER MORENO F. J., GARCÍA NÚÑEZ, D. y BALLESTEROS SOLER, M.C.; (2014), ob cit., págs. 722 y 723. No obstante, en los últimos ejercicios (2017, 2018 y 2019) no existe una referencia concreta como la citada anteriormente de los procesos concursales y de la derivación de la responsabilidad a los administradores concursales y ello no es más que consecuencia de la fuerte disminución de los procesos concursales, si bien no se dejan de lado con remisiones genéricas a la continuación con las acciones de derivación de responsabilidad tributaria al entenderse como un instrumento poderoso para desincentivar el fraude fiscal.

³⁹² *Artículo 36. Responsabilidad.*

- 1. Los administradores concursales y los auxiliares delegados responderán frente al deudor y frente a los acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia.*
- 2. Los administradores concursales responderán solidariamente con los auxiliares delegados de los actos y omisiones lesivos de estos, salvo que prueben haber empleado toda la diligencia debida para prevenir o evitar el daño.*
- 3. La acción de responsabilidad se sustanciará por los tramites del juicio declarativo que corresponda, ante el juez que conozca o haya conocido del concurso.*
- 4. La acción de responsabilidad prescribirá a los cuatro años, contados desde que el actor tuvo conocimiento del daño o perjuicio por el que reclama y, en todo caso, desde que los administradores concursales o los auxiliares delegados hubieran cesado en su cargo.*
- 5. Si la sentencia contuviera condena a indemnizar daños y perjuicios, el acreedor que hubiera ejercitado la acción en interés de la masa tendrá derecho a que, con cargo a la cantidad percibida, se le reembolsen los gastos necesarios que hubiera soportado.*
- 6. 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 aquellos.*

de 9 de abril de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:2808), clarifica si procede a la AEAT o al Juzgado de lo Mercantil tramitar un procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria, afirmándose en su Fundamento de Derecho Tercero que *“la competencia que al juez que conoce del concurso atribuye el artículo 36.3 de la LC queda excluida, en virtud de la regla contenida en el número 6 del mismo precepto, en el caso de acciones de responsabilidad que corresponden a los acreedores (entre ellos la Administración Tributaria) por los actos u omisiones de los administradores concursales que lesionen directamente los intereses de aquellos”*³⁹³.

Como ya anunciáramos en el ya citado trabajo conjunto³⁹⁴, el Tribunal Supremo incardina de forma clara la responsabilidad tributaria prevista en el art.43.1.c LGT en el supuesto previsto en el artículo 36.6 LC, reafirmando en su doctrina de diferenciar el orden jurisdiccional contencioso-administrativo (al que se puede llegar con la derivación tributaria) del orden concursal (por la vía de la responsabilidad concursal de la AC prevista en el art.36.1 y 2 LC).

Queda claro, que los supuestos previstos en el artículo 36.6 LC son supuestos completamente al margen del concurso de acreedores y de su conocimiento por el Juez del concurso, y en consecuencia pueden tramitarse con arreglo a la jurisdicción que corresponda con acuerdo a la naturaleza de la reclamación. Es más, diríamos que a la luz del contenido del ordinal 3 del art.36 LC la acción reclamando la responsabilidad concursal de la AC (por los supuestos previstos en los ordinales 1 y 2) está al margen incluso del proceso

³⁹³ Esta doctrina es corroborada en la STS de 27 de junio de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:2590).

³⁹⁴ MAGRANER MORENO F. J., GARCÍA NÚÑEZ, D. y BALLESTEROS SOLER, M.C.; *“Una necesaria acotación al régimen de Responsabilidad Tributaria de la Administración Concursal”*, ob. cit., págs. 724.

concurzal, si bien debe conocer el juez del concurso por cuanto es el juzgador más indicado para advertir si en el procedimiento concursal han existido pruebas para determinar si han existido por parte de la AC o los auxiliares delegados actos contrarios a la ley o sin la debida diligencia que hayan dañado o perjudicado a la masa , y por ende, causado perjuicios al deudor o los acreedores. Llegamos a esta conclusión porque esta acción de responsabilidad puede principiarse, o vivo el concurso o ya concluido éste, ya que la prescripción para interponer la acción de responsabilidad es de cuatro años desde el conocimiento por parte del perjudicado del daño o perjuicio, o en todo caso desde que la AC hubiera cesado en el cargo. Normalmente, salvo anomalías graves que fundamente por el juez del concurso el cese de la AC, el supuesto de cese de la AC se produce cuando el concurso concluye con liquidación a partir del auto firme aprobando la rendición de cuentas. Si existe sentencia de aprobación de convenio, en dicha sentencia se producirá el cese de la AC. En consecuencia, es perfectamente posible entablar la acción de responsabilidad de la AC ex art.36.1 LC, estando vivo el concurso, y que procedimentalmente, como proceso declarativo independiente, y se tramite por la vía incidental prevista en los arts.192 y siguientes de la LC dado el carácter residual del incidente concursal para todo aquello no previsto en la LC. Estando concluso el concurso, se tratará la acción mediante el proceso declarativo que corresponda, pero dirigido al juez del concurso, dado que en dicho juzgado se encontrarán los antecedentes para delimitar el daño o el perjuicio y para delimitar si las consecuencias son reprochables a la AC y a los auxiliares delegados.

En este estudio comparativo de la normativa tributaria y la concursal, queremos llamar la atención en el plazo de prescripción, dado que producida la interrupción de la prescripción del art.66 LGT en virtud de lo establecido en el art.68.2 LGT, esta se reanuda a partir del momento de la conclusión del concurso, o desde la aprobación judicial del convenio según lo establecido en

el art.68.7 LGT para deudas no contenidas en el mismo, pero desde que sean exigibles si existen deudas contenidas en el convenio. Así pues, salvo el supuesto de deudas incluidas en el plan de pagos del convenio aprobado judicialmente, en todos los demás casos el paralelismo de la prescripción de la responsabilidad de la AC ya sea tributaria, ya sea concursal, es total, por cuanto el *dies a quo* y el *dies ad quem* van a ser coincidentes en ambos institutos, por dos principales motivos. El primer motivo es que el art.36.4 LC³⁹⁵ establece la misma prescripción de 4 años que la establecida en el art.66 LGT. El segundo motivo obedece a que es precisamente en los momentos que se establece en el art.68.7 LGT cuando se inicia el cómputo de la prescripción el coincidente con el momento establecido en el art.36.4 LC por cuanto la AC cesa en el cargo bien cuando concluye el concurso o bien cuando se aprueba judicialmente el concurso. Consecuentemente, el cómputo del plazo las más de las veces será el mismo día de la cesación de la AC por resolución judicial firme, y principiará tanto la prescripción de la responsabilidad tributaria como la responsabilidad concursal.

Por otra parte, una vez hemos concluido la dificultad para exigir otros supuestos de responsabilidad tributaria solidaria a la AC, se presenta la vía de la responsabilidad concursal del art. 36.1 y 2 LC como una oportunidad para la AEAT para aquellos supuestos en que esta pudiera ser más ventajosa, o incluso que no pudiera haberse extendido por circunstancias procedimentales o de fondo a otras personas³⁹⁶. Nos estamos refiriendo a los auxiliares

³⁹⁵ Establece el art.36.4 LC *“La acción de responsabilidad prescribirá a los cuatro años, contados desde que el actor tuvo conocimiento del daño o perjuicio por el que reclama y, en todo caso, desde que los administradores concursales o los auxiliares delegados hubieran cesado en su cargo”*.

³⁹⁶ Pese a que no será lo normal, debido principalmente a las prerrogativas de ejecución que tiene la AT que son obviamente más ágiles que las ostentadas por los juzgados y tribunales, pueden darse diversos supuestos en los que no siendo posible la derivación a otras personas, bien por problemas formales, bien por desestimarse las mismas por la

delegados y a los mediadores concursales, cuyo estudio de responsabilidad tributaria merece un tratamiento diferenciado. Es decir, de igual manera que del art.172 bis LC aseverábamos que suponía para la AT una opción más para conseguir el cobro del crédito tributario respecto a los administradores societarios y sus cómplices, de igual modo, la vía del art.36.1 y 2 LC supone una opción más para las AT para conseguir el cobro del crédito tributario, aunque se antoja harto complicada y que será necesaria de concatenación de circunstancias para que ello sea factible y posible.

2.4 Supuestos en los que procede la derivación de la responsabilidad tributaria a la Administración Concursal

2.4.1 Ámbito subjetivo: Sujetos responsables

Debemos detenernos en determinar correctamente el ámbito subjetivo en la derivación de la responsabilidad tributaria de la AC, por cuanto su delimitación no está exenta de cuestiones controvertidas.

A priori, pudiéramos pensar que parece obvio cuál sea el ámbito subjetivo o sujeto responsable: la AC. Esta obviedad esconde una mayor problemática de la inicialmente esperada por cuanto debemos preguntarnos a la hora de analizar el ámbito subjetivo dos cuestiones. La primera, de quién puede derivarse la responsabilidad tributaria. La segunda, a quién puede derivarse la responsabilidad tributaria.

jurisdicción contencioso-administrativa, y no habiéndose agotado el plazo de prescripción para la responsabilidad concursal de la AC pudiera plantearse ésta ante el juez del concurso por parte de la AT, o incluso pudiera estar subiudice la determinación de la responsabilidad concursal de la AC, y obtenerse una sentencia condenatoria, no solo de la AC sino de los auxiliares delegados y de forma solidaria. Ciertamente son supuestos difíciles de que se puedan producir, pero desde el punto de vista de la normativa son perfectamente factibles, y no es descabellado que pudieran producirse estos supuestos. Parfraseando a Julio Verne "todo lo que una persona puede imaginar, otros lo pueden hacer realidad".

Respecto de la primera cuestión, también pudiéramos caer en la tentación de responder que se puede derivar de la concursada. Respuesta cierta pero imprecisa, puesto que siempre pensamos en la mercantil concursada, pero el art.1.1 LC prevé la posibilidad de la declaración de concurso no solo de sociedades mercantiles sino también de personas físicas³⁹⁷. Por tanto, además del supuesto de las sociedades mercantiles, la cuestión que debe plantearse es si cabe la derivación de la responsabilidad tributaria cuando el sujeto concursado sea una o varias personas físicas³⁹⁸.

Del análisis del art.43.1.c LGT, que insistimos en la idea de que desde nuestro punto de vista es norma especial para la derivación a la AC, parece apreciarse de un análisis superficial que se decanta por la derivación de la responsabilidad en los supuestos de personas jurídicas y no de las personas físicas. Sobre todo, si acudimos a la interpretación de entender la primera parte de dicha norma como referencia completa a la mercantil concursada y no en referencia a otros casos de liquidación de sociedades³⁹⁹. Ya dijimos en

³⁹⁷ Establece el art. 1.1 LC:” La *declaración de concurso procederá respecto de cualquier deudor, sea persona natural o jurídica* “.

³⁹⁸ Pensemos en el supuesto de una sociedad civil, o en el caso de un matrimonio, puesto que, aunque ha sido ampliamente criticada la amplitud de sujetos deudores contempladas en la LC, y abogándose por la declaración de concurso de únicamente las personas físicas empresarios, lo cierto es que puede ser declarado en concurso de acreedores cualquier persona física, aunque no sea empresaria o comerciante, por cuanto la LC no distingue entre personas físicas ni exige cualidad alguna. Otra cuestión es la operatividad del procedimiento concursal para las personas físicas, que se convierte en una dilación de la obligatoriedad de los pagos las más de las veces y que fue subsanado en parte con la Ley 14/2013 de 27 de septiembre, conocida como Ley de la segunda oportunidad, dando un trato mejor a las personas físicas en comparación con las personas jurídicas, pero sin que ello haya supuesto una solución a la insolvencia de las personas físicas que tienen un trato muy diferenciado al obtenido en sede concursal a las personas jurídicas.

³⁹⁹ ALVAREZ MARTÍNEZ, JOAQUIN, “*La responsabilidad de los miembros de la Administración Concursal: Régimen jurídico-tributario*”, ob. cit., pág. 55. Este autor es de la

su momento que esta interpretación nos conduce a resultados absurdos y defendíamos la confusión existente en la norma de situaciones no comparables de sociedades en liquidación, pero no en concurso de acreedores, con referencia a la responsabilidad de los liquidadores con otras situaciones concursales en distintos momentos del procedimiento. Si analizamos la segunda parte de la norma desde la perspectiva de cuestionarnos la posibilidad de la derivación de la responsabilidad tributaria de la persona física, la perplejidad es evidente, puesto que da la impresión de que la referencia a las personas jurídicas es todavía más evidente. Es decir, la segunda parte del art.43.1.c LGT, para deudas y sanciones posteriores a la declaración de concurso, sólo podría ser responsable la AC si se asume las funciones de administración, y ello parecería que únicamente es posible si hablamos de personas jurídicas. También podríamos acudir a una interpretación laxa del término “administración” en el sentido, no de órgano societario sino de gestión de bienes, derechos y obligaciones en general, pero remarcamos lo forzado de dicha interpretación. Recordemos que la AC actuará o bien con facultades de intervención de las facultades del concursado o bien con facultades en sustitución de las que poseía el concursado, es decir, facultades de administración y disposición de sus bienes, derechos y obligaciones. Aunque ya hemos criticado anteriormente la norma por su redacción deficiente, debemos apuntar que la norma creemos que se redactó pensando más en los supuestos de administración societaria dejando al margen los supuestos de personas físicas, de ahí su redacción que induce a confusión. Razones no faltan para este pensamiento por cuanto porcentualmente los concursos de acreedores de personas jurídicas son abrumadoramente la gran mayoría en los JM, siendo los concursos de acreedores de las personas físicas supuestos meramente testimoniales,

misma idea y matiza que la primera parte del artículo 43.1.c LGT se refiere a supuestos diferentes, uno en situación concursal y otro en situación de liquidación societaria.

principalmente porque no ha supuesto una solución para las personas físicas el procedimiento concursal previsto en la LC. Actualmente han quedado los concursos de personas física no comerciantes fuera del ámbito objetivo de los JJM, para ser competencia de los juzgados de primera instancia⁴⁰⁰. En la institución de la suspensión de pagos y la quiebra no se contemplaba la misma para una persona física que no fuese empresario, y tal vez esta concepción mercantilista del procedimiento concursal influyó en la redacción del precepto.

En definitiva, la norma deja serias dudas para que pudiera ser sujeto derivable una persona física. Esto no solo por la redacción analizada, sino por los efectos que una vez concluido el concurso tiene para la persona física. Básicamente, y por lo que a la deuda tributaria se refiere, el efecto principal es que continúa siendo deudor frente a la AT⁴⁰¹, con plena aplicación del 178.2 LC en relación con el art.1911 CC y teniendo en cuenta que se interrumpió la prescripción en el momento de la declaración del concurso y se reanuda en el momento de la conclusión del mismo. Si sigue siendo el deudor la persona física no parece que tenga sentido la existencia de un responsable subsidiario, por cuanto es necesario la declaración de fallido del deudor principal para que la deuda fuese derivable por responsabilidad subsidiaria. Pensemos en el siguiente supuesto:

⁴⁰⁰ Se regula la competencia de los juzgados de primera instancia para los concursos de acreedores de personas naturales en el art.85.6 LOPJ: "*Los juzgados de primera instancia conocerán en el orden civil...6. De los concursos de persona natural que no sea empresario en los términos previstos en su Ley reguladora.*". Se reproduce la competencia de estos juzgados en el art.45.2.b LEC.

⁴⁰¹ La Ley 14/2013, de 27 de septiembre de segunda oportunidad, que supuso una modificación de la LC, con quitas y esperas de los créditos pendientes, no es predicable del crédito tributario (en realidad todo crédito público) que queda excluido en virtud de lo establecido en el art.231.5 LC, ya que el acuerdo extrajudicial de pagos no tendrá efectos en estos créditos.

Una persona física con bienes inmuebles y que tiene una actividad profesional de asesor contable y cotiza en el régimen de autónomos, que ante la imposibilidad de hacer frente a los acreedores decide presentar la solicitud de concurso de acreedores, continuando su actividad profesional una vez declarado el concurso con intervención de sus facultades de administración y disposición, tras la fase común, y ante la imposibilidad de llegar a un convenio con sus acreedores se ve abocado a la fase de liquidación. Fase de liquidación un tanto especial por cuanto si se tratara de una persona física, la entrada en la fase de liquidación comportaría el cese de la actividad, disolución y liquidación de la misma, pero en el presente caso, no habrá cese de actividad porque no se puede privar de trabajo a la persona física. En esta fase de liquidación la AC procederá a la venta de todos los bienes y derechos para con su resultado pagar los créditos contra la masa y concursales que se pueda, quedando el resto de las deudas, una vez concluido el concurso, completamente vivas para la persona física, por lo que al crédito público se refiere, al menos, habiéndose acrecentado con sanciones por declaraciones no presentadas y autoliquidaciones no pagadas.

Pues bien, si la AC no hiciera lo necesario para determinar la deuda tributaria anterior a la declaración del concurso⁴⁰², o bien, una vez en fase de liquidación que asume las facultades de administración y disposición de los bienes, derechos y obligaciones, no hubiera hecho ninguna declaración tributaria a la que está obligado en sustitución de la persona física, entendemos que debe tener en estos supuestos responsabilidad la AC. No cabría otra vía que acudir a una interpretación laxa del art.43.1.c LGT, tanto

⁴⁰² Aunque respecto a deudas anteriores a la declaración del concurso hay mucho que decir respecto a la posibilidad de derivar la responsabilidad a la AC por cuanto hay mucha casuística y no todos los supuestos conducen a la misma solución jurídica. Nos remitimos a lo que diremos a continuación respecto de la casuística que se va a analizar.

en su primera parte como en la segunda. Ello sin perjuicio de que el deudor concursado pueda instar la responsabilidad prevista en el art.36 LC contra la AC. Por tanto, debemos entender el término “administración” de la segunda parte del artículo como administración en general de todo patrimonio en su conjunto de bienes, derechos y obligaciones, ya sea persona física o persona jurídica.

Dado que estamos ante un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria, la AT no tendrá otro remedio que esperar a la conclusión del concurso para la derivación de la responsabilidad tributaria a la AC, con acuerdo a la jurisprudencia ya analizada de nuestro TS. Se producirá una vez concluido el concurso, y como quiera que no quedarán bienes ni derechos *a priori*, por cuanto la AC en la fase de liquidación habrá procedido a su enajenación, se podrá declarar fallido al deudor principal (antiguo concursado). Se debería proceder a la derivación de la deuda a la AC en el caso analizado, así como en otros donde se aprecie una negligencia o falta de diligencia exigible en el desempeño de sus funciones.

Por tanto, debe concluirse que ante la primera cuestión planteada no deben existir dudas respecto a que la derivación de la deuda tributaria puede provenir del sujeto concursado, ya sea persona física o persona jurídica⁴⁰³.

⁴⁰³ ALVAREZ MARTÍNEZ JOAQUÍN “*La responsabilidad de los miembros de la Administración Concursal: Régimen jurídico-tributario*”, ob. cit., págs. 55 y 56; este autor es de la misma opinión y acude además a un razonamiento lógico, por cuanto manifiesta la incompreensión de los motivos por los que no procedería exigir las responsabilidades a la AC en un supuesto de concurso de persona física. Y además en dicho caso se impediría una “interpretación acorde e integradora con la legislación concursal que la propia LGT parece querer propiciar a la vista de su Disposición adicional octava”.

Respecto a la segunda cuestión planteada, a quién se le puede derivar la responsabilidad tributaria prevista en el art.43.1.c LGT, la norma establece una descripción que también puede dar lugar a problemas interpretativos, por cuanto cuando hace referencia a los sujetos a los que se puede derivar se refiere a *“los integrantes de la administración concursal”*. El problema es quién debemos considerar integrante de la AC. Para solucionar la cuestión interpretativa debemos acudir a la LC, y concretamente a su artículo 27.1 que establece *“La administración concursal estará integrada por un único miembro”*. Para matizar en los puntos 2 y 5 del mismo artículo que la AC puede ser tanto una persona física como una persona jurídica que estén inscritos en el listado de la Sección Cuarta del Registro Público Concursal. En conclusión, parece evidente que al utilizar los mismos términos la LC y la LGT debiera zanjarse el tema y únicamente una persona, ya sea persona física o ya sea persona jurídica, será el único integrante de la AC. Como vemos, una norma, la LC, clara y tajante, y coincidente en terminología con la LGT.

No obstante, hay que tener en cuenta que dicho precepto, art.27 LC, fue objeto de reforma en varias ocasiones, variando quién podría ser nombrado AC, pasando de uno a tres miembros en su redacción original. Se contemplaba originariamente que fueran personas físicas, pero con la reforma de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, la AC estará formada por un único miembro y se introduce la posibilidad de nombramiento de personas jurídicas. La ulterior reforma de la LC de 30 de septiembre ha supuesto la actual configuración de la AC con la creación del Registro Público Concursal pero sin que se haya desarrollado reglamentariamente como preveía la reforma, existiendo en la actualidad cierta indefinición y confusión con este desarrollo

reglamentario. Todas estas reformas⁴⁰⁴ dan lugar a ciertas colisiones interpretativas cuando se confrontan artículos reformados con otros que permanecen con su texto original, y como botón de muestra el artículo 33 LC hace referencia a los administradores concursales en lugar de la AC, y de igual manera lo hace el art.36 LC. De ahí que la LGT, posterior en el tiempo unos meses a la LC, se refiriera a “los integrantes”, plural, en lugar del “integrante” al que se refiere el artículo 27 LC actual, porque a este respecto no se ha acompasado la LGT a las reformas operadas en la LC, si bien no parece muy urgente esta adaptación a nuestro juicio, por cuanto al existir una remisión en cuanto a la determinación de quién integra la AC a la LC, en esta norma ya se determina con meridiana claridad quién integra esta institución.

Una duda se ha planteado la doctrina al respecto de analizar si es equiparable a la AC la figura de los auxiliares delegados que regula el art.31 LC, en orden a que pueda ser objeto de derivación de la deuda tributaria del concursado. De antemano diremos que el art.36 LC establece que los auxiliares delegados responderán junto a la AC frente a los deudores y acreedores de los daños causados a la masa. Y no solamente ello, sino que además impone el régimen de solidaridad entre la AC y los auxiliares delegados. Por tanto, se trata de analizar si esta responsabilidad y el régimen de solidaridad es predicable en el orden tributario.

Algún sector doctrinal ha planteado la posibilidad de la derivación de la responsabilidad tributaria al ser los auxiliares delegados integrantes de la AC,

⁴⁰⁴ Es el parcheo habitual de las leyes españolas ante la inabarcable tarea de una nueva regulación, sobre todo en los tiempos que corren con mucha indefinición política y sin mayorías plausibles para abarcar reformas de calado. Incluso, con mayorías suficientes para realizar la reforma, se trata de un tema muy espinoso en el que no hay mucho consenso, aunque existe un anteproyecto de TR de la LC que no sabemos cuándo verá la luz.

al realizar una interpretación extensiva de la expresión “los integrantes de la administración concursal”⁴⁰⁵. Ante esta postura, con la que no estamos en absoluto de acuerdo, debemos citar, por su claridad, el posicionamiento de CARBAJO VASCO⁴⁰⁶, quien partiendo de la tesis garantista, por tanto con mayor motivo si lo defendemos desde posturas mixtas, aplica las normas generales de interpretación jurídico-tributaria contenidas en la LGT y concluye que no se puede derivar la responsabilidad tributaria a los auxiliares delegados, aunque alberga sus dudas desde una perspectiva cuasi-sancionadora precisamente por la expresión de “los integrantes de la administración concursal”. Destierra la última interpretación al ser, como ya hemos apuntado, un anacronismo fruto de la primera redacción de la LC, y siendo hoy la AC individualizada no es posible incluir a nadie más. Incluso ya apuntamos, en el trabajo ya citado anteriormente, que los auxiliares delegados actúan bajo la dependencia de la AC y que, en consecuencia, la responsabilidad tributaria en su caso debiera exigirse a este último por *culpa*

⁴⁰⁵ MUÑOZ VILLARREAL, ANA; "Responsabilidad tributaria e insolvencia empresarial", La fiscalidad del concurso de acreedores. CISS, 2016, págs. 314 y 315. Para esta autora ello es así porque deriva de una interpretación gramatical o literal, acudiendo incluso a razonamientos lógicos, históricos, sistemáticos e incluso teleológicos, sin que acertemos a ver dichos razonamientos fundados jurídicamente y menos que pueda ser extensiva la responsabilidad concursal a la tributaria, *mutatis mutandi*, como parece preconizar el autor. Es decir, intenta, a nuestro entender, forzar los requisitos contenidos en el art.3.1. del Código civil para que tenga cabida su interpretación desde el art.12.1. LGT, aunque creemos que es una interpretación forzada y poco fundada, ignorando las redacciones que ha tenido la LC y la LGT desde su promulgación.

⁴⁰⁶ Se apoya en el art.12.1 LGT que establece que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en apartado 1 del artículo 3 del Código Civil”, estableciendo el art.3.1. que “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”. Además, deja claro el papel subordinado de los auxiliares delegados e incluso alude a la culpa in vigilando para afirmar que sería responsable el administrador concursal de las consecuencias de una actuación negligente del auxiliar delegado. Vide CARBAJO VASCO, D.; “*Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*”, ob. cit., págs. 78 y 79.

*in vigilando*⁴⁰⁷. Máxime si tenemos en cuenta que según el estatuto jurídico del auxiliar delegado contemplado en el artículo 31 LC éste está en régimen de dependencia por cuanto su remuneración será a cargo y por cuenta de la AC y las funciones delegadas deberán ser supervisadas por la misma, es por ello que entendemos plenamente aplicable la doctrina del TS de la *culpa in vigilando*⁴⁰⁸.

Se plantea por algún sector de la doctrina la posibilidad de que también nos encontremos con un posible elemento subjetivo con la figura de los mediadores concursales que fueron introducidos con la reforma de la ley 14/2013 de 27 de septiembre que regulo el acuerdo extrajudicial de pagos. Pero rechazamos que estemos ante un elemento subjetivo por dos principales razones:

- Es un instituto preconcursal, y en consecuencia no tiene nada que ver con el procedimiento concursal y la AC.

⁴⁰⁷ MAGRANER MORENO F. J., GARCÍA NÚÑEZ, D. y BALLESTEROS SOLER, M.C.; “Una necesaria acotación al régimen de Responsabilidad Tributaria de la Administración Concursal”, ob. cit., pág. 726.

⁴⁰⁸ Merece citar la STS de 8 de noviembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:7450), recurso número 3641/2010, tanto por su claridad como por recordar anteriores sentencias con idéntico criterio (Fundamento de Derecho Segundo): “Esta Sala y Sección del Tribunal Supremo ha entendido que la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963 [sentencias de 17 de marzo de 2008 (casación 6783/03, FJ 8º), 20 de mayo de 2010 (casación para la unificación de doctrina 10/05, FJ 5º), 18 de octubre de 2010 (casación 1787/05, FJ 5º) y 14 de marzo de 2011 (casación 5726/08, FJ 4º)]: (1º) alcanza a quienes tuvieron la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) se imputa como consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y, (3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que el administrador, aun cuando pudiera haber actuado sin malicia o intención, hizo “dejación de sus funciones” y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre la conducta de dicho administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad”.

- En segundo lugar, el crédito público no queda afectado con el acuerdo extrajudicial de pagos que debe arbitrar el mediador concursal, queda excluido el acuerdo. En consecuencia, si no le afecta, no se puede derivar al mediador responsabilidad alguna.

2.4.2 *Ámbito objetivo: Presupuesto de hecho habilitante para declarar la responsabilidad , deuda derivable, quantum y procedimiento*

2.4.2.1 Presupuesto de hecho habilitante

Ya hemos realizado un análisis del art.43.1.c LGT con interpretación de su contenido y quedando claro que el precepto diferencia dos tipos de presupuestos de hecho habilitantes para proceder a la derivación de la responsabilidad tributaria, uno referente a las deudas devengadas con anterioridad a la declaración del concurso, o deudas tributarias concursales, y un segundo hecho habilitante referente a las deudas tributarias devengadas a partir de la declaración del concurso de acreedores, o deudas tributarias contra la masa. En este punto se trata de ahondar en que hechos que realicen o deje de realizar la AC puedan configurarse como presupuesto de hecho que faculte a la AT la derivación de la responsabilidad tributaria subsidiaria.

Respecto a las deudas devengadas con anterioridad a la declaración del concurso ya consideramos qué debe interpretarse por el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias, y no puede interpretarse o entenderse una obligación añadida a la AC contenida en la LGT si ello no se refleja en la LC. De tal manera que las obligaciones de la AC están todas contempladas en la normativa concursal. En consecuencia, no puede

interpretarse que es obligación de la AC la presentación y pago de todas las declaraciones tributarias que se hubiesen devengado. Para entender a qué está obligada la AC respecto a las deudas devengadas (tributarias o no) con anterioridad al auto de declaración de concurso de acreedores fijémonos en lo que dice el art.33 LC que establece las funciones de la AC, que se convierten en obligaciones o actuaciones que debe realizar cuando sean necesarias para entender una actuación diligente. Tal vez respecto a deudas devengadas con anterioridad al auto de declaración del concurso o deudas concursales, el apartado relevante de dicho artículo sería el d) que contiene las obligaciones “*Relativas a los derechos de los acreedores*” y concretamente en su número 2º, que contempla la elaboración de la lista de acreedores y las posteriores modificaciones⁴⁰⁹. Igualmente, y relacionado con lo anterior, es aplicable el apartado e) del mismo artículo que recoge “*Funciones de informe y evaluación*”, en sus números 1º y 5º que contemplan la obligación de realizar el informe del artículo 75 y la lista definitiva de acreedores⁴¹⁰. Aunque existen otras obligaciones que pueden tener efectos en la determinación de los créditos de forma colateral, creemos que las citadas son las principales.

Así las cosas, y enlazando el art.43.1.c LGT en su primera parte con las obligaciones contenidas en la LC, el presupuesto de hecho habilitante se configura como desatender por la AC la obligación de contemplar la deuda tributaria en la lista de acreedores y en el informe del art. 75 LC (que

⁴⁰⁹ Dicho apartado 2º establece. “*Elaborar la lista de acreedores, determinar la inclusión o exclusión en la lista de acreedores de los créditos puestos de manifiesto en el procedimiento, resolver la inclusión de nuevos créditos en la lista de acreedores definitiva e informar sobre la inclusión de nuevos créditos en la lista de acreedores definitiva antes de la aprobación de la propuesta de convenio*”.

⁴¹⁰ Establecen dichos apartados: “*1º Presentar al juez el informe previsto en el art. 75.....5º Realizar la lista de acreedores e inventario definitivos de conformidad con lo previsto en el art. 96.5*”.

contempla la inclusión de la lista de acreedores). Para comprender las obligaciones implícitas para la elaboración de la lista de acreedores hay que referirse a los arts. 85, 86 y 87 LC que regulan la comunicación y el reconocimiento de créditos con arreglo a las normas de valoración y prelación establecidas en los arts. 92 a 94 LC. Mención especial merece el art. 95 LC que establece la estructura y contenido de la lista de acreedores. Toda esta regulación determina cómo debe realizarse la función de la AC de forma correcta, y por tanto cualquier incumplimiento podría suponer el presupuesto de hecho habilitante. Concretando más, la no inclusión, o inclusión errónea de crédito tributario en la lista de acreedores es lo que entenderíamos como presupuesto de hecho habilitante. Por tanto, la AC debe determinar la deuda tributaria concursal, en todos sus conceptos y en todos sus importes. Esta última afirmación o presupuesto habilitante así configurado, sin embargo, debe ser matizado, ya que no puede exigírsele a la AC una labor titánica, auditando prácticamente la contabilidad del concursado para advertir incorrecciones u omisiones tributarias, y dejando de lado el factor temporal (que lo analizaremos a continuación). Debe ser tenido en cuenta el tiempo de que dispone la AC para elaborar el informe del art.75 LC, establecido en el art. 74 .1 LC⁴¹¹, de solo dos meses. Este plazo es un tiempo para realizar todo el informe, y no solo el listado de acreedores con sus reconocimientos de créditos. Se nos antoja un tiempo exiguo para poder determinar la deuda convenientemente, por ello se establece las comunicaciones de créditos, y la impugnación de la inclusión errónea o de los créditos excluidos u omitidos mediante el oportuno procedimiento incidental. En caso de impugnaciones, si posteriormente se reconoce mediante sentencia una cantidad o concepto

⁴¹¹ Art.74.1 LC: “El plazo para la presentación del informe de los administradores concursales será de dos meses, contados a partir de la fecha en que se produzca la aceptación de dos de ellos”.

diferente del inicialmente contemplado en el informe por la AC, ésta deberá contemplarlo en los textos definitivos de la lista de acreedores, tal y como restablece el art.96.5º e incluso el 96 bis LC. Su incumplimiento sería presupuesto habilitante para la derivación de la responsabilidad tributaria.

Como podrá observarse no parece tarea fácil probar la existencia del presupuesto de hecho habilitante, y menos que este se pruebe con una mera omisión de un crédito tributario en la lista de acreedores previa que acompaña al informe del art.75 LC. La AT tienen también una obligación de comunicar en virtud de lo contemplado en el art.85 LC, y a nuestro entender, no puede ampararse la AT en una omisión de su crédito para entender realizado el presupuesto de hecho habilitante si no ha ejercido su obligación de comunicación del crédito, a salvo que no se le hubiera comunicado por la AC la declaración del concurso y su comunicación. Incluso en este último supuesto, habrá que analizar caso por caso para ver si es razonable que, en caso de falta de comunicación de la situación concursal por parte de la AC a una AT local, por ejemplo, si tenía razonablemente conocimiento de su existencia del tributo o no, o debiera haber tenido conocimiento del análisis de la contabilidad. Piénsese que puede darse el caso de un tributo local, como por ejemplo el ICIO, desconociéndose por falta de información en la contabilidad o en la documentación aportada por la concursada, que había existido una obra y que estaba pendiente la liquidación definitiva del impuesto por no haberse comunicado a la AT local, habiendo finalizado la obra un año antes de la declaración del concurso de acreedores. No parece en este supuesto que pueda alegarse negligencia de la AC por su no comunicación y su no inclusión si la documentación no ha sido aportada por la concursada a la Administración Local y la falta de liquidación definitiva no puede deducirse de la contabilidad que solo refleja, en la mayoría de los casos, hechos consumados.

El segundo presupuesto de hecho habilitante debe extraerse de la segunda parte del artículo 43.1.c LGT sobre deudas devengadas a partir del auto de declaración del concurso de acreedores, y por tanto, créditos contra la masa. Ya advertíamos la deficiente redacción de esta segunda parte, donde enfatizábamos el hecho de que se diga que el presupuesto de hecho habilitante solo se produce cuando la AC asuma las funciones de administración. Ello ocurrirá, principal y normalmente, en los supuestos de concurso necesario, en los que, estando en fase común, el juez decida suspender las facultades de administración de los bienes, derechos y obligaciones del concursado y las ejerza por sustitución la AC, o bien cuando esta sustitución opera de forma automática al dictarse el auto de disolución y liquidación de la concursada, o sólo liquidación si es una persona física⁴¹². Por tanto, cualquier actuación negligente de la AC en perjuicio del crédito tributario, si ésta estuviese en régimen de intervención de facultades del órgano de administración del concursado, o de las facultades de

⁴¹² Concretando los supuestos en los que la AC asume las funciones de administración serán los previstos en el art.40 LC: “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.3. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, el juez podrá acordar la suspensión en caso de concurso voluntario o la mera intervención cuando se trate de concurso necesario. En ambos casos, deberá motivarse el acuerdo señalando los riesgos que se pretendan evitar y las ventajas que se quieran obtener.4. A solicitud de la administración concursal y oído el concursado, el juez, mediante auto, podrá acordar en cualquier momento el cambio de las situaciones de intervención o de suspensión de las facultades del deudor sobre su patrimonio. El cambio de las situaciones de intervención o de suspensión y la consiguiente modificación de las facultades de la administración concursal se someterá al régimen de publicidad de los arts. 23 y 24.5. En caso de concurso de la herencia, corresponderá a la administración concursal el ejercicio de las facultades patrimoniales de administración y disposición sobre el caudal relicto, sin que pueda cambiarse esta situación.6. La intervención y la suspensión se referirán a las facultades de administración y disposición sobre los bienes, derechos y obligaciones que hayan de integrarse en el concurso y, en su caso, a las que correspondan al deudor de la sociedad o comunidad conyugal...”.

administración de la persona física, no encontrarían presupuesto de hecho habilitante en el art.43.1.c LGT. La única posibilidad para solicitar responsabilidad sería por la vía del art.36 LC.

En cuanto al contenido del presupuesto de hecho habilitante en caso de perjuicio a la AT por deuda tributaria contra la masa, de nuevo deberemos acudir a la normativa concursal para determinar si incumplió en su obligación de diligencia la AC y que ello faculte a la AT para probar que se dan los requisitos para poder derivar la deuda tributaria o sanciones devengadas con posterioridad a la entrada en concurso. Precisamente debemos remitirnos a las obligaciones contenidas en el art.33 LC y especialmente la obligación de presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias contenida tanto en el caso de concurso voluntario como en el caso de concurso necesario⁴¹³, pero aun así entendemos que habrá que ir caso por caso, y ello intentaremos desarrollarlo más adelante.

2.4.2.2 Deuda derivable

Repararemos en este apartado en el aspecto cualitativo del elemento objetivo para determinar qué tipo de deuda es derivable, advirtiendo que este aspecto por sí mismo no supone una nota clarificadora con entidad propia para discernir si la deuda es derivable o no, por cuanto es necesario ponerlo en relación con el quantum y el elemento subjetivo y temporal.

De lo anteriormente desarrollado y de la propia dicción del art.43.1.c LGT queda claro que la deuda derivable lo podrá ser, o bien la deuda tributaria devengada del sujeto pasivo, el concursado, con anterioridad al auto de

⁴¹³ Art. 33, apartado b), números 12º iv y 13º vi LC.

declaración de concurso de acreedores dictado por el juez de lo mercantil, calificada como crédito concursal (con privilegios o sin él), o bien la deuda tributaria o sanciones que se hayan devengado con posterioridad al citado auto, o créditos contra la masa. En este último caso ya hemos visto que no en todo caso, sino cuando la AC tuviera las facultades de administración.

Consecuentemente, el criterio del devengo rige en esta diferenciación de trato a la deuda tributaria contenida en el art.43.1.c LGT que no es sino reflejo de las normas contenidas en los arts. 84 y siguientes LC, y en función de su categorización, concursal o crédito contra la masa, arreglo a la normativa concursal, se podrá derivar si se cumplen el resto de los requisitos. Hay un elemento que incide en esta categorización y que está íntimamente ligado a su determinación, el elemento temporal, y será en el momento del análisis de dicho elemento cuando podamos determinar con mayor precisión si una deuda tributaria devengada en un momento temporal concreto es o no derivable.

2.4.2.3 *Quantum*

Otra cuestión que creemos que entra de lleno en el ámbito objetivo es la cuantía derivable, y debe deslindarse de nuevo la primera y la segunda parte del art.43.1.c LGT para concretar la misma. De la redacción del art.43.1.c LGT da la impresión de que, una vez probada una existencia del presupuesto de hecho habilitante, se pudiera derivar todas las deudas tributarias y las sanciones en su caso, pero debemos rechazar dicha hipótesis y no habrá más remedio que acudir a la casuística para determinar en qué supuestos procede y cuáles no. Dicho de otra forma, tendrá que demostrar la AT que el crédito tributario que se deriva no fue cobrado por la falta de diligencia de la AC. De todas formas, para determinar el *quantum* es

importante fijar el ámbito temporal, y a ello nos ocuparemos, como hemos anticipado en la deuda derivable, en el siguiente apartado.

La cuantía derivable o *quantum* plantea los siguientes interrogantes:

- Si puede la AT derivar la totalidad de los créditos tributarios reconocidos en el concurso a la AC, tanto concursales como créditos contra la masa.
- Qué ocurre con los créditos no reconocidos.
- Y desde cuándo y hasta cuándo podría derivar la AT para determinar el *quantum*.

De entrada, diremos que al tercer interrogante es mejor darle el oportuno análisis cuando se desarrolle el ámbito temporal, puesto que como ya anticipamos, el elemento temporal va a resultar importante en la determinación de si una deuda es o no derivable.

Respecto al primer interrogante, diremos que, en términos generales, las deudas derivables según la LGT son todas a las que no les alcance el límite de la prescripción contemplado en el art.66 LGT, otra cuestión es si se reúnen el resto de los elementos en cada caso para que la derivación de la deuda tributaria o sanción sea correcta. Respecto al procedimiento concursal, a nuestro entender, no puede aplicarse lo dicho en términos generales. En el proceso concursal rige la especialidad de la norma respecto a la LGT y ello implica una serie de acomodados de la norma tributaria a la norma concursal para que no haya contradicción normativa, o mejor sería decir, interpretaciones divergentes, cuando debe primar el interés del concurso, pero sin que ello suponga dejar el procedimiento administrativo vacío de contenido.

Para fundamentar la no aplicación de la generalidad, diremos que normalmente el responsable tributario viene delimitado en la ley en virtud de la exigencia contenida en el art.41 LGT. Quienes quedan delimitados como tales normalmente ostentan cargos de administradores societarios de hecho o derecho, pero siempre se nombra a quienes ostentan el cargo en el momento del devengo de la deuda tributaria o en el de la infracción que comporta sanción. Resulta paradójico que en el art.43.1.c LGT se nombre responsable tributario a la AC sobre deudas anteriores a la fecha de la adopción del cargo por no realizar *“las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias”*, máxime cuando en supuestos de sociedades, la AT dispondrá de posibles responsables, bien solidarios o subsidiarios, a los que derivar la deuda. En consecuencia, la cuantificación del importe derivable no está exento de problemas en el supuesto de que la AT decidiera derivar por actuación negligente de la AC. Es más que cuestionable que ello ocurra teniendo en cuenta que concurren una pluralidad de circunstancias que harán difícil, si no imposible, la derivación de las deudas anteriores a la declaración del concurso de acreedores. Debe observarse que las obligaciones de la AC previstas en la LC no serán coincidentes con los intereses de la AT y previsiones establecidas en la LGT. Hay que tener en cuenta el periodo de retroacción de acciones que tampoco es coincidente con el plazo previsto en el art.66 LGT pero, sobre todo, como veremos en el ámbito temporal, el reducido plazo de que dispone la AC para *“las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias”*.

En cuanto, a las deudas tributarias y sanciones devengadas posteriormente a la declaración de concurso mediante auto, el caso más claro, es que puedan derivarse cuando la AC actúa con negligencia, en el caso de tener facultades de administración. En este supuesto ya está vigente el cargo y coincidiría con los supuestos habituales de administradores societarios a los que se deriva la responsabilidad tributaria, pero ello no solventa el problema

de qué deuda es derivable. Si entendemos, desde una postura garantista, que la AC responde para garantizar el cobro, ante una expectativa de cobro dentro del concurso que por negligencia de la AC se trunca, y se puede configurar esta negligencia como presupuesto de hecho habilitante, parece razonable que ésta responda por la expectativa de cobro truncada. Veamos un ejemplo para entender las circunstancias:

Imaginemos una sociedad concursada en fase de liquidación, asumiendo la AC las facultades de administración a partir del auto de inicio de la fase de liquidación. La AC ha procedido a vender un activo por valor de 300.000,00 euros el 30 de septiembre, estando todos los créditos contra la masa pagados hasta el momento a su vencimiento, y se olvida de realizar la autoliquidación del IVA del tercer trimestre, resultando un importe a pagar de 150.000,00 euros. Hasta el 31 de diciembre ha procedido a pagar otros créditos contra la masa que se han ido devengando, entre otros, los honorarios de la AC y tampoco presenta la autoliquidación del IVA del cuarto trimestre ni la declaración informativa resumen anual del IVA, y solicita la conclusión del concurso con rendición de cuentas el 20 de enero del año siguiente y se aprueba la conclusión judicialmente el 10 de marzo. La AEAT tenía reconocido un crédito tributario con privilegio general de 350.000,00 euros y un crédito ordinario de 350.000,00 euros. Ésta requiere a la AC por no haber cumplido con las obligaciones tributarias del IVA del tercer, cuarto trimestre y resumen anual.

En este supuesto, entendemos que lo razonable sería que la AC respondiese, dada la manifiesta negligencia e incumplimiento de sus obligaciones previstas en el art.33 LC, por el importe de la deuda tributaria dejada de ingresar del tercer trimestre del IVA, y por deuda tributaria entendemos tanto el principal del IVA como los intereses de demora y posibles recargos en virtud de lo establecido en el art.58 LGT. Ello porque es necesario establecer el nexo causal no sólo en el presupuesto de hecho habilitante, sino

también en la cuantía dejada de ingresar por la AT. Por ello en el quantum desterramos la posibilidad de que pueda ser derivable toda deuda tributaria o sanción existente y reconocida en el procedimiento concursal. Es necesario probar que una cuantía concreta se deja de ingresar por una acción u omisión negligente.

Respecto al segundo interrogante, si son derivables deudas no reconocidas en el concurso de acreedores, creemos que debe deslindarse dos supuestos de deudas no reconocidas en la lista de acreedores: las que no son reconocidas por ser rechazadas por la AC; y las que no son reconocidas porque aparecen con posterioridad fruto de una comprobación o inspección tributaria. Respecto a las primeras, será una *rara avis* por cuanto el art.86.2 LC establece que los créditos reconocidos en certificaciones administrativas son incuestionables en sede concursal, pero pudiera ser que o bien no se ha presentado la oportuna certificación o bien que la comunicación del crédito público adolezca de irregularidades y no pueda considerarse una certificación administrativa, y no haya sido subsanada posteriormente. En cuanto a la segunda posibilidad, que sean fruto de liquidaciones practicadas en un procedimiento de comprobación o inspección, habrá que deslindar a su vez si son con devengo anterior a la declaración del concurso o si son con devengo posterior a la declaración del concurso. En este último caso, a su vez se diferenciaría entre las deudas y sanciones devengadas sin tener facultades de administración la AC, y las devengadas teniendo la facultad de administración.

Las deudas no reconocidas por irregularidad en la comunicación y que no pueden ser consideradas certificaciones sin que se haya subsanación posterior deben ser entendidas como deudas fuera de la ejecución universal, y si finalmente existen en modo alguno pueden ser derivadas a la AC porque ninguna negligencia se le puede imputar al respecto.

Ahora bien, las deudas tributarias y sanciones surgidas como consecuencia de una liquidación en una actuación de comprobación o inspección siendo el devengo de estas deudas en el periodo en el que la AC ostentaba facultades de administración son perfectamente derivables si se prueba el presupuesto de hecho habilitante. Pensemos en un concurso necesario de una mercantil que se dedica a la fabricación de componentes electrónicos y venta a sus clientes, en el que hay desde el principio facultades de administración sobre los bienes, derechos y obligaciones de la AC, y se realizan una serie de operaciones de compras y ventas en la sociedad que han escapado al control de la AC y no han sido declarados en las correspondientes autoliquidaciones (IVA y Sociedades). En este contexto fáctico pensemos que el concurso no ha finalizado, o aunque haya concluido el mismo, se producen las liquidaciones del procedimiento de inspección, con sanciones obviamente. En este supuesto, estas cuantías no estaban reconocidas inicialmente, surgen *ex novo* ante un procedimiento de inspección, y con independencia de los pertinentes recursos que hubiese, dichas cuantías entendemos que serían perfectamente derivables a la AC.

2.4.2.4 Procedimiento

Por último, debemos referirnos al *iter* procedimental de la derivación de la deuda tributaria, por cuanto en un primer momento se suscitaron ciertas dudas, dada la vis atractiva del procedimiento concursal.

Tras la reforma operada en 2011 en la LC (Ley 38/2011), que introdujo como novedad la reforma del art.29 LC⁴¹⁴ incluyendo la obligatoriedad de

⁴¹⁴ El art.29.1 LC establece: “El nombramiento de administrador concursal será comunicado al designado por el medio más rápido. Dentro de los cinco días siguientes al de recibo de la comunicación. El designado deberá comparecer ante el juzgado para acreditar que tiene suscrito un seguro de responsabilidad civil o garantía equivalente proporcional a la naturaleza y alcance del riesgo cubierto en los términos que se desarrollen

aportar por la AC un seguro de responsabilidad civil o garantía equivalente proporcional al riesgo del daño que se pudiera causar en cada concurso de acreedores por posible negligencia, se dispararon los casos de derivaciones de responsabilidad tributaria a la AC a través del procedimiento regulado en los artículos 174 a 176 LGT⁴¹⁵. Ante esta nueva estrategia recaudatoria de la

reglamentariamente, para responder de los posibles daños en el ejercicio de su función y manifestar si acepta o no el cargo. Cuando el administrador concursal sea persona jurídica recaerá sobre ésta la exigencia de suscripción del seguro de responsabilidad civil o garantía equivalente....”.

⁴¹⁵ En ciertos foros de la AEAT se vio una posible solución a la sangría que se estaba produciendo en la recaudación tributaria en los años previos con el seguro de responsabilidad civil de los administradores concursales y por ello se inicia un control mucho más exhaustivo de la diligencia de la AC para proceder en su caso a la derivación de la responsabilidad tributaria a ésta. De hecho se pasa de un lacónico “*Impulso del control de responsabilidades de los administradores concursales*” en el Plan de Control Tributario de 2011 a prever en 2012 el Apartado II “Control del fraude en fase recaudatoria” del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012 (Resolución de 24 de febrero de 2012 de la DGAEAT), un punto 10 que establecía: “*Impulso de la lucha contra el fraude en la gestión recaudatoria de los deudores incursos en un proceso concursal.–En los últimos ejercicios se ha producido un gran aumento del número de deudores a la Hacienda Pública declarados en concurso. Ello supone la necesidad de crear un plan específico para tales deudores que permita clasificarlos y priorizar aquellos que por el importe de su deuda o especiales características requieran un mayor seguimiento.*”

De este modo para los deudores que requieran un mayor seguimiento, se potenciarán las investigaciones patrimoniales referidas a los estadíos previos a la declaración del concurso, con el objetivo de declarar las responsabilidades tributarias que procedan, o, en su caso dar la efectiva respuesta a las insolvencias punibles en las que hayan podido incurrirse.

Se pretende realizar un seguimiento meticuloso de estos procedimientos. En concreto se vigilará el cumplimiento de las nuevas obligaciones de comunicación telemática con la Agencia Tributaria y de presentación de aquellas autoliquidaciones o declaraciones que sean necesarias para determinar el crédito tributario (por el concursado o por la administración concursal, según el caso). En segundo lugar, se analizará la adecuada calificación de los créditos públicos cuya gestión recaudatoria tiene encomendada la Agencia Tributaria y el respeto al orden de pago de los créditos contra la masa, con especial referencia al IVA. El seguimiento de estos procesos se realizará también en la votación de los convenios ordinarios, en la suscripción de los convenios singulares y en la vigilancia de su cumplimiento, propiciando la denuncia temprana ante el juzgado cuando proceda. Por último, en el caso de que la solución concursal finalice con la liquidación, se pondrá especial interés en el análisis de los planes de liquidación que efectúe el administrador concursal y en su cumplimiento.

AEAT, se entendió en un primer momento por algunos administradores concursales que debía ser el juez del concurso quien dijera si procede o no dicha derivación. La problemática se acentuó cuando algunos jueces de lo mercantil entendieron que sí eran competentes con cierta confusión de la responsabilidad prevista en el artículo 36 LC con la responsabilidad tributaria del art.43.1.c LGT. El tema quedó finalmente resuelto por el TS, sala especial de Conflictos de Jurisdicción (STCJ de 9 de abril de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:2808)) ⁴¹⁶, dejando clara la competencia de la AT para la

La finalidad de este control exhaustivo de los procesos concursales en los que se encuentren inmersos los deudores a la Hacienda Pública no es sino la de perseguir los incumplimientos que en el seno de los mismos puedan producirse aplicando en estos casos el rigor de la responsabilidad tributaria o mercantil que pudiera proceder en relación con los administradores concursales. (El subrayado es nuestro)". En el subrayado queda patente la nueva estrategia de la AEAT para acabar con la pérdida recaudatoria.

⁴¹⁶ Esta sentencia tiene unos antecedentes que creemos ciertamente interesantes por lo que hace a la licitud *a posteriori* en sede contencioso-administrativa de la actuación de la AT en cuanto al presupuesto de hecho habilitante para la derivación de la responsabilidad tributaria a la AC. Los antecedentes son los siguientes: La AEAT (delegación especial de Barcelona) incoó procedimiento administrativo por derivación de responsabilidad tributaria a los administradores concursales de una mercantil concursada y este procedimiento de derivación se inició cuando ya estaba concluido el concurso de acreedores y aprobada la rendición de cuentas de la AC. Lo realmente interesante es que la AEAT no impugnó la rendición de cuentas de la AC, ni recurrió el auto del Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Barcelona aprobando las cuentas y decretando la conclusión del concurso, y tampoco se solicitó la responsabilidad concursal prevista en el artículo 36 LC. Ante la queja del juez de lo mercantil del impacto en la imparcialidad de la AC que tendrá estas actuaciones de la AT cuando la gestión de la AC está bajo el control del juez de lo mercantil. Ante esta argumentación en TCJ, reconociendo su importancia, sin embargo no estima que sea óbice para que actúe la AT en el ejercicio de las facultades legalmente reconocidas pero, y esto es ciertamente importante y aviso a navegantes, dice a continuación en su Fundamento de Derecho Quinto: "...La cual, (la AT) de conformidad con el principio de legalidad que acabamos de recordar, tan exigible en el ámbito del ejercicio de la jurisdicción como en el de la actuación de todas las Administraciones Públicas, según se desprende de los preceptos antes citados y de los artículos 117.1 de la CE y 1 y 5 de la LOPJ, está sujeta, en el ejercicio de esas competencias, a la Ley y al Derecho, debiendo por tanto tomar en consideración los actos firmes que hayan sido dictados en el cauce del procedimiento concursal y valorando debidamente cual haya sido la actuación de la propia Administración Tributaria en relación con los pronunciamientos judiciales recaídos. El sometimiento al principio de legalidad por los órganos de la Administración Tributaria constituirá garantía del cumplimiento de la obligación de respeto a la independencia judicial que de todos es

derivación de la responsabilidad tributaria, en el lícito ejercicio de autotutela administrativa⁴¹⁷. Estos argumentos son reiterados por el TCJ en su Sentencia de 21 de marzo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:1224).

Como ya concluyéramos en un anterior trabajo, “la exigencia de responsabilidad tributaria a los miembros de la AC por parte de la Administración Tributaria es una acción individual de responsabilidad de las previstas en el art.36.6 LC⁴¹⁸ y que, por tanto, para su ejercicio son

*predicable, como establece el artículo 13 de la LOPJ.” Aunque en el Fundamento de Derecho Tercero (que veremos a continuación) no entra a valorar si la actuación de la AT es correcta o no, porque no es el momento procesal oportuno ya que se debiera analizar en sede contencioso-administrativa, sí realiza unos apuntes ciertamente interesantes *obiter dicta* en este Fundamento de Derecho Quinto que puede apuntar la incorrección de la derivación de responsabilidad tributaria al ser incongruente con la posición procesal de la AEAT dentro del concurso, con resoluciones ya firmes. No obstante, todo no es luz en esta interpretación, por cuanto cabe recordar el contenido del art.181.4 LC que en el marco de la rendición de cuentas establece: “La aprobación o *la desaprobación de las cuentas no prejuzga la procedencia o improcedencia de la acción de responsabilidad de los administradores concursales, pero la desaprobación comportará su inhabilitación temporal para ser nombrados en otros concursos...*”. Ciertamente, se refiere a la responsabilidad concursal, pero si en sede concursal no se tiene en cuenta la firmeza de una resolución como preclusión de la acción de responsabilidad, ello podría ser utilizado igualmente por la AT en el supuesto de la sentencia analizada.*

⁴¹⁷ El TCJ en dicha sentencia establece como *ratio decidendi* en el Fundamento de Derecho Tercero lo siguiente: “...la competencia que se atribuye al juez del concurso, se refiere a las acciones de responsabilidad contra los administradores concursales por los daños y perjuicios causados a la persona jurídica concursada, “en tanto que, en el caso que se refiere este conflicto, las competencias que ejerce la Administración Tributaria se refieren a los daños y perjuicios que considera causados por los administradores concursales a la Hacienda Pública. El precepto, pues, no puede ser invocado como fundamento de la competencia que el juzgado mercantil reivindica para sí. Por otra parte, la competencia que al juez que conoce del concurso atribuye el art. 36.3 de la L.C. queda excluida, en virtud de la regla contenida en el número 6 de ese mismo precepto, en el caso de acciones de responsabilidad que corresponden a los acreedores (entre ellos la Administración Tributaria) por los actos u omisiones de los administradores concursales que lesionen directamente los intereses de aquellos” [...] “Por tanto, es la AEAT, autotutela administrativa, la que ostenta la competencia para el ejercicio de la acción del art. 36.6 LC”.

⁴¹⁸ El art. 36.6 LC establece: “Quedan a salvo las acciones de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por actos u omisiones de los

plenamente aplicables las normas de la LGT a las que hace remisión la propia LC⁴¹⁹.

Una última cuestión debiera tratarse en el ámbito objetivo. La determinación del *quantum*: determinar el importe por el que se derive la responsabilidad tributaria por parte de la AT. La respuesta la podemos encontrar, aunque sea algo difusa, precisamente en el art.36.6 LC, y no es otra que el interés lesionado. Remarcamos es algo difuso hablar de interés lesionado, pero evidentemente no cabe otra interpretación que encuadrarlo en la deuda o deudas tributarias concretas, o en su caso sanción, que se hayan visto perjudicadas en su cobro por una acción u omisión negligente de la AC. Es precisamente la AT la que deberá establecer en el procedimiento previsto en los artículos 174 a 176 LGT, el nexo causal entre la cantidad de deuda tributaria y la actuación u omisión que se configure como presupuesto de hecho habilitante.

Para la determinación de las deudas tributarias o sanciones que son derivables a la AC surgen varias cuestiones controvertidas:

- Dado que la naturaleza de este tipo de responsabilidad puede ser garantista, sancionatoria o mixta, es discutible si el importe a derivar puede ser la totalidad que se le adeuda por todos los conceptos a la AT.
- O, si acaso, debiera tenerse en cuenta el daño real causado por la AC a la AT.

administradores concursales y auxiliares delegados que lesionen directamente los intereses de aquellos”.

⁴¹⁹ MAGRANER MORENO F. J., GARCÍA NÚÑEZ, D. y BALLESTEROS SOLER, M.C.; “Una necesaria acotación al régimen de Responsabilidad Tributaria de la Administración Concursal”, ob. cit., pág. 724.

- En cualquier caso, debe determinarse si existe algún límite temporal para la derivación de la deuda tributaria o sanción, o si, por el contrario, el total de deuda tributaria concursal más la generada como crédito contra la masa es derivable a la AC.

Intentaremos de momento dar una respuesta a los dos primeros interrogantes, que se refunden en una sola cuestión, el importe derivable, para analizar el tercero en el apartado del ámbito temporal por cuanto resulta lo más apropiado.

Desde un punto de vista garantista, si en el concurso de acreedores existía una expectativa de cobro determinada del crédito tributario, y finalmente esta expectativa de cobro se trunca por una actuación u omisión de la AC, la cuantía derivable debiera ser la expectativa de cobro truncada, pero nada más. Veamos un ejemplo: Si en un concurso de acreedores en fase de liquidación existe una oferta de 1.000.000,00 de euros por un activo de la concursada, que finalmente se realiza y se cobra, pero la AC que estaba hasta ese momento al día en los pagos de créditos contra la masa, le correspondía en los quince días siguientes realizar, presentar y pagar una autoliquidación de IVA por importe de 150.000,00 euros, sin embargo la AC se olvida de realizar, presentar y pagar el IVA correspondiente. En su lugar, en los meses siguientes, van generándose nuevos créditos contra la masa, entre ellos la retribución de la AC que cobra religiosamente todos los meses. Cuando es requerida la AC por la AT por la falta de presentación y el impago del IVA, dentro del plazo de prescripción, ya se ha producido la conclusión del concurso. Además, la AT tenía créditos concursales por importe de 315.000 ,00 euros con privilegio general y 315.000 como crédito ordinario. Desde el punto de vista garantista la cuantía derivable serían 150.000,00 euros, no debiéndose derivar los créditos concursales.

En conclusión, el procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria de la AC tendrá que ser el previsto en la LGT, y ello incluso al amparo de la propia LC, por cuanto se enmarca en el art.36.6 LC como acción individual de responsabilidad y en ejercicio de la autotutela administrativa.

2.4.3 *Ámbito temporal: Dies a quo y dies ad quem*

Cuestión ciertamente importante es el periodo temporal que abarcaría la posible responsabilidad tributaria de la AT. Como ya avanzáramos en apartados anteriores, será importante para la determinación de la deuda derivable y del quantum, por cuanto, como ya dijimos, no creemos que sea extrapolable el supuesto general de que todas las deudas no prescritas son derivables, en este caso, a la AC. Sobre todo, si tenemos en cuenta que según el art.68.2 LGT se interrumpe la prescripción hasta que se produce la firmeza del auto de conclusión del concurso, en virtud de lo establecido en el art.68.7 LGT. Es decir, nos encontraríamos con cuatro ejercicios anteriores al auto de declaración del concurso sin prescribir, más todos los ejercicios que dure el procedimiento concursal hasta su conclusión, donde no hay prescripción, y cuatro años posteriores de prescripción de todo lo relevante tributariamente que hubiera ocurrido en el procedimiento concursal.

Ante este transcurso temporal, que tiene su lógica durante el procedimiento concursal en la defensa del crédito público, debemos de analizar si todo este espacio temporal es exigible o no a la AC en orden a dirimir las deudas incluidas y derivables. Por otra parte, la redacción del art.43.1.c LGT plantea el cálculo de varios periodos temporales y que, en algunas ocasiones, no serán consecutivos en el tiempo, con ciertos saltos, que abogan por una mejor redacción del precepto que plantea innumerables problemas prácticos.

Como ya hemos analizado, el art.43.1.c LGT comporta en los supuestos ordinarios que principian con intervención de las facultades de administración y no sustitución (ya sea del órgano societario de una mercantil, ya sea una persona natural), dos periodos temporales claramente diferenciados, uno primero donde no podrá tener responsabilidad la AC en la fase común del procedimiento concursal, e incluso en la fase de convenio hasta su aprobación, y un segundo periodo en el que se inicie la fase de liquidación y en la que la AC tendrá facultades de administración. En consecuencia, deberíamos poder establecer tanto el *dies a quo* como el *dies ad quem* en el primer periodo. De idéntica forma habrá que proceder en el segundo periodo.

En estos supuestos la determinación del *dies a quo* plantea dudas razonables sobre si se pudiera remontarse cuatro años antes de la fecha del auto de declaración del concurso y ello por varias razones. La primera por cuanto no parece lógico y exigible a la AC que realice una “*due diligence*” completa de las obligaciones tributarias de la concursada en el exiguo plazo de tiempo de que dispone para realizar el informe del art.75 LC y que según el art.74 LC es de dos meses desde la aceptación del cargo en los supuestos de concursos ordinarios, y de tan solo un mes en los concursos abreviados según el art.191.2 LC, siendo que no solo su actividad se ciñe en determinar las obligaciones tributarias pendientes. Entendemos que una interpretación contraria entraría en colisión con la diligencia exigible en el art.35 LC. La segunda, aunque más difusa fruto de la dispar regulación, se apoya en los plazos anteriores a la declaración del concurso que baraja la LC, ya que por un lado el art.6.3 LC habla de contabilidad y cuentas anuales de los tres últimos ejercicios (que este lapso temporal al final será más porque son tres ejercicios antes de su solicitud, pero de la solicitud a la adopción mediante auto median un par meses por término medio); y por otro lado, el art.71 LC

establece un periodo de reintegración a la masa de actos perjudiciales realizados por el deudor dos años antes a la fecha de la declaración del concurso. En cualquier caso, hay una poderosa razón para desterrar estas argumentaciones, y no es otra que la AT tiene derecho a comunicar las deudas no prescritas, que supuestamente, salvo casos de interrupción de la prescripción serán las de los cuatro ejercicios anteriores a la fecha de la declaración del concurso. En consecuencia, ni tan siquiera serán el *dies a quo* el de cuatro ejercicios antes de la fecha de la declaración necesariamente, por cuanto es posible que sea más anterior el *dies a quo* si existe, por ejemplo, deuda tributaria recurrida. Aunque lo dicho respecto a los plazos de que dispone la AC servirá para modular la diligencia en la confección de la lista de acreedores, a la que ya nos hemos referido anteriormente.

Como vemos, existe cierta incertidumbre respecto al *dies a quo*, aunque como veremos en la casuística, esta incertidumbre se relativiza mucho con el procedimiento que debe seguirse en sede concursal. Lo que sí parece claro, en este primer bloque de periodos del art.43.1.c LGT, es que el *dies ad quem* es la fecha del auto de declaración de concurso de acreedores.

Dentro de estos supuestos, llamémosles más habituales, nos encontraríamos con el segundo periodo temporal a partir del auto de inicio de la fase de liquidación. En este momento asume la AC las facultades de administración y es la fecha de dicho auto, una vez sea firme, la del *dies a quo* en este segundo periodo temporal. Es ciertamente claro el *dies ad quem* porque existe total coincidencia tanto en la normativa tributaria como en la normativa concursal. Efectivamente, como acabamos de ver, el art.68.7 LGT establece que la prescripción se reanuda una vez adquiera firmeza el auto de conclusión del concurso, en relación con el art.66 LGT que establece, como es sabido, la prescripción en cuatro años. Por su parte el art.36.4 LC establece que “La acción de responsabilidad prescribirá a los cuatro años, contados

desde que los administradores concursales o los auxiliares delegados hubieran cesado en su cargo". Evidentemente, la conclusión del concurso comporta el cese implícito en el cargo de la AC y, por ende, debemos entenderlo como el *dies ad quem* en los supuestos más ordinarios.

En los supuestos más extraordinarios en los que se asume la facultad de administración *ab initio* por establecerlo así el auto de declaración de concurso de acreedores en los supuestos de concurso necesario, el segundo periodo principia antes, y por tanto el *dies a quo* será la fecha de dicho auto. Si por el contrario la facultad de administración se adquiere en un momento intermedio de la fase común por solicitud de la AC, el *dies a quo* será la fecha del auto en el que se produce la sustitución de las facultades de administración pasando a desempeñarlas a partir de ese momento la AC. En todos estos supuestos el *dies ad quem* será coincidente con los supuestos ordinarios, el de la fecha del auto de conclusión del concurso.

Al margen de la conclusión del concurso, también existen otros supuestos en los que se produce la cesación en el cargo sin que exista conclusión del concurso de acreedores. Y en estos supuestos, entendemos que se produciría el *dies ad quem*. Nos referimos a los supuestos de aprobación de convenio mediante sentencia, y el supuesto disciplinario de la separación contemplado en el art.37 LC. El primer supuesto es más normal u ordinario, a pesar de que la grandísima mayoría de los procesos concursales finalizan con disolución y liquidación de las mercantiles. En virtud de lo establecido en el art.133.2 y apartado 3 LC la AC cesa en el cargo y debe rendir cuentas, pero al contrario que en el supuesto de conclusión del concurso, en el que es la AC la que rinde cuentas y solicita la conclusión del concurso, aquí cesan desde la fecha de la sentencia que apruebe el convenio y desde ese momento desaparecen todos los efectos de la declaración del

concurso, AC incluida⁴²⁰. En este supuesto, la fecha de la sentencia aprobando el convenio es el *dies ad quem*.

La separación de la AC también es otro supuesto equivalente al cese, pero esta vez forzoso mediante un auto por incumplimiento grave de las funciones de administrador, lo que sirve en bandeja la derivación de la responsabilidad tributaria. Evidentemente, el *dies ad quem* será el de la firmeza del auto de separación. Matizamos que estamos, evidentemente, ante un supuesto muy extraordinario.

Otra cuestión que entra dentro del análisis del elemento temporal es cuándo es correcto que se pueda derivar la responsabilidad tributaria del concursado a la AC. Nos referimos a cuándo es correcto, porque de la pregunta de cuándo puede derivarse la respuesta, sobre la que ya se ha pronunciado nuestro TCJ. En la reciente STCJ de 21 de marzo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:1224), se declara la corrección de la derivación de la responsabilidad tributaria por parte de la AEAT a la AC, aunque no haya finalizado el concurso, porque ello no interfiere en las facultades del juez del concurso ni el en patrimonio del concursado, y la AEAT debe velar por ejecutar sus resoluciones firmes. Ello con independencia de que en la sede jurisdiccional contencioso-administrativa se examine la corrección o no de la derivación. Por tanto, la AT puede derivar la responsabilidad tributaria a la AC, aunque no haya finalizado el concurso de acreedores. El TCJ deja claro que se cumple, desde un punto de vista formal, la competencia de la AT para realizar la derivación como manifestación de la autotutela ejecutiva, pero sin entrar en la cuestión material. La cuestión material puede supervisarse por la

⁴²⁰ Vide art.133 LC.

vía de los recursos oportunos en sede administrativa primero y jurisdiccional en último término⁴²¹.

Respecto a cuándo es correcto realizar la derivación debemos realizar la diferenciación de si la responsabilidad fuera solidaria o subsidiaria.

Ya nos pronunciamos respecto a la derivación solidaria, que entendemos que es muy dudosa su aplicación. En caso de ser posible el TS se pronuncia a favor del carácter autónomo de la responsabilidad tributaria para calificarla como instituto al margen del proceso concursal que puede realizarse sin esperar a la finalización del concurso de acreedores, si bien se refería a un caso de administrador societario, y no a la AC en la STS de 27 de junio de 2017, Sala de lo Contencioso-Administrativo. A pesar de ello, vemos muy problemática si se deriva antes de finalizar el concurso de acreedores, salvo que se trate de deuda concursal que no se vaya a cobrar por graves negligencias de la AC, y donde se pueda probar el nexo causal (no meras presunciones), como puede ser la venta de un bien sobre el que se levantó el embargo de la AT por el juzgado del concurso por ser necesario para el concurso y posteriormente venderlo antes de la entrada en liquidación a un precio muy bajo (con autorización judicial) a una sociedad, que posteriormente prueba la AT que es interpuesta de la AC y se revende obteniendo un suculento beneficio. Evidentemente, existe dolo palmario y contravención de la prohibición de adquirir para la AC.

⁴²¹ Se aparta esta sentencia de la STCJ de 27 de abril de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2037) y acierta en la diferenciación entre los patrimonios entre de la concursada y los responsables tributarios, pero los argumentos esgrimidos y las sentencias citadas para justificar que se pueda derivar a la AC antes de que finalice el concurso, a nuestro entender, son incongruentes.

En el supuesto de que se vaya a derivar por responsabilidad tributaria subsidiaria, podemos reiterar sobre esta responsabilidad lo dicho para los administradores societarios. En primer lugar, hay que hacer referencia a la STS de 12 de diciembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2013:6165) en la que se analiza una responsabilidad subsidiaria en su Fundamento de Derecho Quinto, y en todo caso se hace referencia a una negligencia probada cuando se pagó a otros acreedores antes que el crédito tributario siendo este último preferente y privilegiado, que nunca se llegó a pagar. En esta sentencia, aunque se refiere a liquidadores y no a AC, se hace mención a una inacción que requiere que finalice la liquidación para determinar si finalmente se ha perjudicado o no a la AT. Ya anticipamos esta solución al referirnos a la responsabilidad tributaria subsidiaria de los Administradores societarios de la concursada. Ello es predicable, a nuestro entender, de la AC, por cuanto la declaración de fallido del deudor principal no puede realizarse por la mera declaración de concurso, sino que es necesario, al menos, que exista prueba de que el crédito tributario que es derivable, no se va a cobrar definitivamente. Esto se producirá, bien cuando finalice el concurso, o bien cuando se declare la insuficiencia de masa para atender los créditos contra la masa. En este sentido redunda (*obiter dicta*) la STS de 9 de mayo de 2013 (ECLI:ES:2013:2760), que remarca que el cese de la actividad no es suficiente para declarar la responsabilidad tributaria subsidiaria, sino que es preciso probar "*la conexión causal entre el daño causado a la Hacienda Pública y la gestión social desarrollada*". La STCJ de 21 de marzo de 2018 (que ya ha sido mencionada con (ECLI:ES:TS:2018:2760)) cambia el criterio que estableció en la STC de 27 de abril de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2037). En esta última se afirmaba que hasta que no finalice el procedimiento concursal no podría derivarse de forma subsidiaria a la AC. Se basa la STCJ de 21 de marzo de 2018 en la doctrina establecida por el propio tribunal en la STS de 15 de junio de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2797) y la STS 27 de junio de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:2590) para cambiar de criterio. La referencia a estas SSTS

para cambiar el criterio no creemos que se encuentre justificada por cuanto en dichas sentencias se refiere, en la primera a la responsabilidad solidaria, y en la segunda, se trata la responsabilidad tributaria subsidiaria, pero habiéndose realizado ya la rendición de cuentas. Por contra el TCJ se apoya en estas sentencias para facultar a la AEAT a derivar la responsabilidad subsidiaria a la AC sin que haya finalizado el concurso de acreedores. No podemos estar más en desacuerdo, y creemos que la fundamentación jurídica (véase de Fundamentos de Derecho Quinto) no puede ser más incongruente.

2.4.4 Casuística: procedencia o improcedencia de la derivación de la responsabilidad tributaria a la Administración Concursal

En el presente apartado se pretende dar respuesta a una casuística en orden a analizar la corrección del presupuesto de hecho habilitante para la derivación de la responsabilidad tributaria a la AC. Esta multitud de casos provoca que una visión global sea extraordinariamente compleja y difusa. No hay más remedio que resolver caso a caso en función de las circunstancias concurrentes. Se ha intentado recopilar el mayor número de supuestos existentes, sin que por ello creamos que se agoten. En ocasiones se dan problemas concretos que son imposibles de prever, principalmente con administraciones no habituales a plantear problemas a este respecto como pudieran ser las AT autonómicas o locales. El orden de los supuestos a analizar intenta seguir un criterio cronológico conforme se pueden ir produciendo desde el inicio del procedimiento concursal hasta su conclusión.

2.4.4.1 Incumplimiento por la Administración Concursal de su obligación de comunicar telemáticamente la declaración de concurso de acreedores.

Con la reforma de la Ley 38/2011 de la LC se introdujo en el art.21.4 LC la obligación de la AC de comunicar telemáticamente a la AEAT y TGSS la declaración del concurso de acreedores, siendo indiferente si le constan deudas o no a favor de los citados organismos. Lo cierto es que incluso existe un formulario al efecto al que se puede acceder en la sede electrónica de la AEAT, donde se consignarán todos los datos que fundamentalmente aparecen en el auto de declaración de concurso de acreedores, bastando con consignar los datos que aparecen en el extracto de publicación del concurso en el BOE.

Esta obligación extra de publicidad pudiera parecer superflua estando el medio de publicidad del BOE y existiendo unos medios en la AEAT bastante potentes que hayan puesto sobre aviso a esta Administración sobre los problemas de solvencia de la concursada que finalmente acabe en concurso de acreedores. Se intenta salvaguardar el crédito público frente a supuestos en los que la AC consiga finalizar extraordinariamente rápida la fase común y la fase de liquidación y no diera tiempo a realizar ninguna comunicación ni acción fiscalizadora de la gestión de la AC.

En este contexto, es en el que cobra sentido el incumplimiento de la obligación de comunicación a la AEAT. Es decir, imaginemos una mercantil concursada con un único bien inmueble con valor relevante sin hipoteca y siendo el mobiliario y equipo informático de valor irrelevante prácticamente, en la que existen 4 acreedores según la concursada, entre los que no se encuentra la AEAT. Si la AC no cumple con la obligación prevista en el art.21.4 de comunicación, no se personara la AEAT ni comunicara crédito alguno, finalizando la fase común con unos textos definitivos de acreedores contemplando a estos cuatro acreedores. Iniciada la fase de liquidación, en la que ya existía una oferta para quedarse con el inmueble y los enseres que hay dentro por un valor que cubrirán los créditos contra la masa y el 40% del valor de los créditos concursales de los cuatro acreedores. Se realiza la venta de

todo el activo al mes de aprobarse el plan de liquidación y acto seguido se presenta la rendición de cuentas y solicitada la conclusión del concurso, finalmente a los cuatro meses desde la aprobación del plan de liquidación se decreta la conclusión del concurso y se aprueba la rendición de cuentas. Imaginemos que justo a los dos meses tiene conocimiento la AEAT de la existencia del concurso de acreedores ya concluido. Existía una deuda por Impuesto sobre Sociedades resultado de una inspección que se inició antes de la declaración de concurso de acreedores y que los responsables societarios habían ocultado a la AC. Finaliza durante el concurso la inspección con la liquidación, finalmente no recurrida y que cuando se inicia el periodo ejecutivo, el órgano de recaudación se encuentra con el concurso ya concluso y sin bienes para ejecutar.

En el presente supuesto, al margen de la responsabilidad tributaria de los órganos societarios, el incumplimiento de la comunicación telemática a la AEAT tiene mucha entidad por los efectos posteriores. Lo cobrado por los cuatro acreedores debiera haberse repartido teniendo en cuenta también a la AEAT, y no solo eso, sino que ésta cobraría más seguramente que el resto por cuanto al menos el 50% de la deuda goza del privilegio general, lo que quiere decir que la mayor parte correspondería cobrarla a la AEAT. Al comunicar el crédito la AEAT, de poder haberlo hecho, por importe seguramente indefinido en el momento de la comunicación, se hubiera calificado como contingente a resultados de la liquidación definitiva. Al margen de que la firma de las Actas devendría posiblemente nula por ser firmadas por un representante que en fase de liquidación ya estaba desposeído de facultades de disposición de bienes, derechos y, muy importante en el presente caso, obligaciones. Por lo que con total seguridad deberían retrotraerse de oficio las actuaciones hasta el momento previo a la firma de las Actas y subsanarse el procedimiento con la firma de la AC (aunque haya cesado) para llegar de nuevo a la liquidación tributaria y posibles sanciones.

En consecuencia, entraríamos de lleno en la segunda parte del art.43.1.c LGT, pero sin descuidar la primera parte del precepto, por cuanto el presupuesto de hecho habilitante en realidad es del primer apartado del art.43.1.c LGT pero con otro hecho negligente consecuencia del anterior que pertenece a la segunda parte del artículo. Por tanto la AC podría responder por todos los conceptos derivados de las Actas, esto es, principal, intereses, recargos si fueran procedentes, y sanciones. Un clarísimo caso de acción individual prevista en el art.36.6 LC, por cuanto solo se perjudicó a un acreedor.

Este supuesto es el extremo en el incumplimiento de la obligación de comunicación. Esta solución propuesta no puede extrapolarse al resto de casos, por cuanto si se omite esta obligación de comunicación, pero la AEAT, por sus propios medios se persona en el procedimiento y comunica la deuda tributaria existente mediante la oportuna certificación administrativa, no puede existir daño al crédito público. Entendemos, en este caso, que no existe un nexo causal entre la falta de comunicación y el resultado final del concurso si finalmente por las circunstancias normales de la liquidación del activo de la concursada, la AEAT no pudiera cobrar cantidad alguna de las cantidades que como crédito concursal fueron comunicadas.

2.4.4.2 Operaciones de disposición de bienes inmuebles que realicen los administradores societarios de la concursada después del auto de declaración del concurso de acreedores, pero antes de los cinco días de que dispone la AC para aceptar el cargo, cobrándose el IVA de las operaciones sin que posteriormente no se haga nada al respecto.

El supuesto que analizamos es una hipotética venta de un inmueble en el ínterin desde que se declara el concurso hasta que acepta el cargo la AC en el plazo de cinco días (art.29.1 LC). Se cobra el IVA, sin que nadie supiera de la situación concursal puesto que no constaba publicada. Una vez está al tanto la AC de la operación realizada no hace nada al respecto por estar pendiente de atender créditos salariales, y tanto el dinero obtenido de la venta como el IVA obtenido en la operación lo hace constar como tesorería sin referir la procedencia en su informe del art.75 LC, en su punto 3º donde se debe dar cuentas de las decisiones de la AC, y sin ingresar el IVA a la AEAT, y sin comunicar la incidencia a la AEAT.

En este supuesto, al margen de que la venta es nula por cuanto debiera haber sido autorizada judicialmente (art. 42.2 y 3 LC) y, en cualquier caso, intervenida por la AC si este es el régimen aprobado en el auto de declaración del concurso (art.40.1 LC), lo relevante respecto a la posible responsabilidad tributaria es que se ha incumplido la Ley 37/1992 del IVA, ya que en el art.84.2º, letra e). Ello causará un perjuicio individual a la AEAT y, en consecuencia, la falta de diligencia de la AC al no solicitar la nulidad de la operación, y una vez fuera aprobada judicialmente la venta, realizar la operación, pero con inversión del sujeto pasivo. Aquí se puede establecer el nexo causal con claridad por cuanto existe una pérdida recaudatoria para la AEAT evidente, ya que, probablemente el comprador se habrá deducido el IVA de la operación, y el vendedor no ingresa el IVA al existir créditos contra la masa de anterior vencimiento en caso de existir trabajadores.

2.4.4.3 Irregularidades en los documentos adjuntos al informe de la Administración Concursal del art.75 LC: determinación del inventario de la masa activa

El inventario de la masa activa es uno de los documentos básicos que debe ser adjuntado al informe de la AC del art.75 y cuya composición y avalúo se establece en el art.82 LC, integrándose por los bienes y derechos que forman el activo. Una irregularidad en su determinación, bien por no haber consignado todos los bienes y derechos, bien por no haber consignado el valor de mercado que influya en la determinación o valoración de la masa activa debe analizarse si supusiese un presupuesto de hecho habilitante viable para la derivación de la responsabilidad tributaria.

Ya nos pronunciamos sobre este supuesto en un anterior trabajo⁴²², desestimando la posibilidad de la existencia de un presupuesto de hecho habilitante en este supuesto por cuanto el daño que pudiera ocasionarse sería a la totalidad de acreedores, teniendo en cuenta que la masa activa es la que va a generar el efectivo para poder satisfacer los créditos pendientes en la proporción y prelación que corresponda. No existe por tanto un daño *a priori* individual, y en consecuencia procedería ejercitar una acción de responsabilidad concursal prevista en el art.36.1 LC.

No obstante, podría darse algún supuesto de perjuicio o daño individual. Nos referimos a la obligación de hacer constar en la relación de cada bien los gravámenes o cargas que le afectan y que ello tuviera repercusión sobre un bien inmueble sobre el que no se haga constar una hipoteca unilateral realizada por la concursada en garantía de una deuda tributaria justo 15 días antes de la declaración del concurso de acreedores. En virtud de lo establecido en el art.141 LH en este caso la AEAT debe aceptar la misma en el plazo de dos meses, y la acepta, pero no consta inscrita hasta tres meses después de la declaración del concurso. La AC no incluye la carga

⁴²² MAGRANER MORENO F. J., GARCÍA NÚÑEZ, D. y BALLESTEROS SOLER, M.C.; "Una necesaria acotación al régimen de Responsabilidad Tributaria de la Administración Concursal", ob. cit., pág. 731.

en el inventario de bienes y derechos, en primer lugar, porque no consta registralmente, en segundo lugar porque la aceptación se produce ya con el procedimiento concursal iniciado, y en tercer lugar, y razón fundamental, porque esta garantía afecta la *par conditio creditorum* y no puede favorecerse a unos acreedores en detrimento de otros.

En este supuesto, al no considerarse a la AEAT acreedor especialmente privilegiado, se le perjudicaría singularmente en su crédito, y ello podría plantear la existencia de presupuesto de hecho habilitante para la derivación. Debemos rechazar de nuevo tal posibilidad, y ello por varias razones. En primer lugar, por cuanto la AC, en interpretación de lo que resulta más beneficioso para el concurso debe adoptar las decisiones que entiende más diligentes y razonables con arreglo a la LC. En segundo lugar, por cuanto se abre la posibilidad a la AEAT de plantear el oportuno incidente impugnando el informe y sus documentos adjuntos con lo que se puede dilucidar si la interpretación de la AEAT es la razonable o si por el contrario es la de la AC, con un fallo del juez de lo mercantil que solucione la controversia jurídica. En tercer y último lugar, de no impugnarse por vía incidental, e incluso estimamos que, impugnándose también, la AC debería plantear la acción rescisoria contra la hipoteca unilateral si estima que es perjudicial para la masa activa, a tenor de lo establecido en el art.71.1 LC.

En caso de que, por el contrario, la AC reconociese la hipoteca, siendo ello perjudicial para la masa activa, sin proponer la acción rescisoria, ello podría afectar al conjunto de los acreedores lo que supondría entrar de lleno en la responsabilidad concursal vía art.36.1 LC.

Queremos hacer notar que, en estos supuestos, la modificación de privilegios es de doble efecto, porque afecta evidentemente al inventario de la

masa activa, pero luego debe tener reflejo en el listado de acreedores donde se consigna el crédito con su calificación y prelación.

2.4.4.4 Irregularidades en los documentos adjuntos al informe de la Administración Concursal del art.75 LC: determinación del listado de acreedores

Es el art.94 LC el que establece la estructura y contenido que debe incluirse en el listado de acreedores, y queremos remarcar un párrafo concreto del art.94.2 LC que puede resultar interesante a los efectos del objeto analizado: *“Se harán constar (en la lista de acreedores) expresamente, si las hubiere, las diferencias entre la comunicación y el reconocimiento y las consecuencias de la falta de comunicación oportuna”*. Creemos que resulta importante para aquellos supuestos de omisión de un crédito, o error en su calificación o en su prelación, por cuanto tendrá incidencia en los efectos de ese crédito y el posible perjuicio que pudiera acarrearle.

Si el acreedor concreto afectado por esta deficiente consignación de su crédito en el listado de acreedores está personado en el procedimiento no tendrá problemas en impugnar la misma vía incidental, pero en caso de no estar personado, no tendrá posibilidad de recurrir en plazo y le precluirá la posibilidad de impugnar. En este caso solo le queda la vía de la acción individual de responsabilidad contra la AC. Si hablamos de la AEAT, y ésta ha sido debidamente comunicada telemáticamente como preceptúa el art.21.4 LGT, estaríamos ante dos posibilidades de actuación, o bien que la AEAT haya impugnado el listado de acreedores o bien que no haya impugnado el mismo. En el primer caso, se solventará judicialmente la cuantía, calificación y prelación y no comportará mayor problema ni efecto alguno para la AC, es decir, no habrá presupuesto de hecho habilitante. En el segundo caso, al no haber pronunciamiento judicial al respecto, la cantidad, calificación y prelación

consignada por la AC pasará a textos definitivos, y cuando se percatase la AEAT del perjuicio en el crédito público podría acudir a la vía prevista en el art.97 bis LC para su modificación, que si la AC aprecia que cometió un error es la vía razonable y recomendable para evitar una derivación de responsabilidad tributaria. Si la AC se niega a esta vía con las obligaciones que conlleva el art.97 bis LC, entendemos que la AEAT habrá subsanado su inacción y la AC incurrirá en un presupuesto de hecho habilitante.

Para el caso en que la AEAT no haya utilizado la vía del art.97 bis LC después de no impugnar la lista de acreedores, su inacción a nuestro juicio es muy relevante ante un hipotético procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria a la AC. Por tanto, creemos que no debiera triunfar en un proceso contencioso-administrativo esta situación pese al evidente perjuicio del crédito público, siendo el responsable último del perjuicio la AEAT con su inacción hasta en dos oportunidades procesales en el procedimiento concursal.

Sin embargo, cuando se trata de otras AATT el problema tiene otro calado, porque normalmente no se personan si no tienen conocimiento del concurso de acreedores hasta que éste tiene cierto avance. Para el supuesto en que hubieran perdido la posibilidad de la doble vía de la impugnación de la lista de acreedores y del art.97 bis LC por no tener noticia del procedimiento, habrá que evaluar si la AC pudo tener conocimiento razonable de las deudas tributarias, bien a través de la contabilidad del concursado, del inventario de bienes y derechos o de cualquier otro medio que estuviese a su alcance para medir la diligencia y ver si existe un presupuesto de hecho habilitante.

2.4.4.5 Incumplimiento del plan de liquidación

En los artículos 148 y siguientes LC se regula el plan de liquidación y las reglas para liquidar la masa activa. La realización del activo incumpliendo lo establecido en el plan de liquidación aprobado mediante auto, *a priori* podría ser una causa que produjese el presupuesto de hecho habilitante. Creemos conveniente remarcar una idea ya esbozada anteriormente, y es que, a nuestro juicio, el incumplimiento de una obligación concreta de la AC puede dar lugar incluso a la separación regulada en el art.37 LC, pero per se no implica una responsabilidad ni concursal ni tributaria. Debe probarse el nexo causal entre el incumplimiento o falta de diligencia y el perjuicio ocasionado.

En el presente supuesto una venta de un bien por un procedimiento no autorizado en el plan de liquidación podría acarrear la nulidad de dicha venta, pero debiera probarse si con la nulidad de la venta se ha producido un perjuicio concreto. No obstante, entendemos que de producirse un perjuicio concreto sería un perjuicio para la totalidad de los acreedores y ello supondría una acción de responsabilidad del art.36.1 LC, pero no una acción de responsabilidad individual.

Otra cuestión es que el bien transmitido sea un bien gravado con un privilegio especial a favor de la AT y que por circunstancias diversas se produzca la venta sin comunicación al acreedor hipotecario. En este caso, sí estaríamos ante un perjuicio individual y entendemos que se podría dar lugar a una derivación de la responsabilidad tributaria.

2.4.4.6 Incumplimiento del principio del vencimiento en el pago de créditos contra la masa

Es el supuesto de transgresión del art.84.3 LC, pagándose antes a otros acreedores por créditos contra la masa que a su correspondiente vencimiento. En este supuesto la AC dispone de cierto poder de maniobra para alterar el principio del vencimiento si con dicha alteración no se produce perjuicio porque se paga efectivamente el crédito que quedó postergado. Si ello no se produce estamos claramente ante un supuesto que puede acarrear un perjuicio individual y podría darse el presupuesto de hecho habilitante.

Precisamente este es el supuesto, ya comentado, que dio lugar a la sentencia del TCJ de 27 de abril de 2016, donde la AEAT justificó la derivación de la responsabilidad ante la alteración del principio del vencimiento y que finalmente le impidió cobrar el crédito contra la masa, y fallándose a favor de la AEAT.

CONCLUSIONES

PRIMERA

El establecimiento de la LC, por sí mismo, lo podemos considerar ya como un factor positivo. Efectivamente, su promulgación en 2003 ha supuesto un hito en la normativa concursal con la modernización de la ejecución universal.

En cuanto a su contenido debemos remarcar dos cuestiones que también las encontramos positivas. En primer lugar, se ha logrado una unidad de procedimiento frente al sistema concursal anterior con dos procedimientos o procesos: la suspensión de pagos y la quiebra. Esta unidad de procedimiento ha aportado ventajas procesales y claridad en las consecuencias jurídicas. La segunda cuestión positiva es la creación de unos juzgados especializados (juzgados de lo mercantil). Esta especialización ha supuesto un gran avance que ha aportado una mayor profesionalización y seguridad jurídica.

De otro lado, debe acuñarse su aspecto negativo, ya que no ha cubierto todas las expectativas esperadas. La LC es una normativa basada en un sistema conservativo de la empresa concursada, circunstancia esta que es también propia de las normativas que regulan esta materia en los principales países de nuestro entorno y que, sin embargo, ha fracasado rotundamente en su fin último. A pesar de los intentos en la propia LC de primar la conservación y supervivencia de la empresa en estado de insolvencia, lo cierto es que el sistema conservativo se ha transformado en un sistema liquidativo. La gran mayoría de las de las empresas concursadas no superan el concurso de

acreedores y terminan en disolución y liquidación. Y la liquidación finaliza con unos valores de realización irrisorios de los activos empresariales.

SEGUNDA

La normativa tributaria, en especial la LGT, ha adolecido de una falta de coordinación con la normativa concursal, aunque haya ido mejorando en las sucesivas reformas. Esta falta de armonización creemos que es debido a la falta de comprensión de la materia concursal por los tributaristas y, en lógica correspondencia, a la falta de comprensión de la materia tributaria por los concursalistas. Este problema de coordinación multidisciplinar se ha podido comprobar en múltiples ocasiones a lo largo de este trabajo. Las diferentes comisiones de redacción de los anteproyectos de reforma de la LC, con calado tributario, no afinaron todo lo deseable. La protección del crédito tributario, sobre todo con la reforma de 2011 de la LC, supuso, respecto a la redacción anterior, un gran giro en sentido contrario de la *par conditio creditorum*, una involución. El recorte de las prerrogativas del crédito público, que se anunciaba en la EM de la LC, finalmente, con las reformas realizadas, no han sido unos recortes tan drásticos. Por vía legislativa se impuso la defensa del crédito público.

La protección del crédito público resultó ciertamente mejorada tras la reforma de 2011, imponiéndose al principio de la *par conditio creditorum*. Dada la primacía de la LC sobre la LGT no podía articularse la reforma a través de ésta última. La reforma tributaria se articuló a través de la LC principalmente y, a nuestro entender, fue muy meditada, aunque no siempre con buena técnica legislativa. Se reforzaron los puntos débiles del crédito tributario, sobre todo en materia de recaudación, dejando al margen el crédito tributario de ciertas limitaciones en materia de ejecución (como el derecho de

retención), o el devengo de intereses de los créditos tributarios contra la masa, o en las garantías del crédito tributario.

TERCERA

No todas las reformas han supuesto una mejora en la protección del crédito tributario. La reforma de 2011 del art.55.1 LC dejó en peor condición al crédito público que en su versión anterior. En la redacción original se exigía la providencia de apremio con carácter previo a la declaración de concurso para que no se paralizase la ejecución administrativa, y tras la reforma se exige la diligencia de embargo. En este contexto, no queda ciertamente claro si la interpretación de nuestro TS para impedir que continúe y se anule el procedimiento de apremio es un efecto deseado o no por la reforma de 2011 (al no haber solicitado la AT la declaración del juez del concurso sobre la calificación del bien ejecutado necesario o innecesario para la continuación del concurso). Mucho nos tememos que fue un error de la falta de concreción de la reforma que tiene como resultado una falta de precisión. Sin embargo, a pesar de ello, no puede extraerse de la dicción literal del art.55.1 LC la obligatoriedad para la AT a plantear el incidente sobre la necesidad.

Tampoco se ha modificado la prelación del crédito tributario, a pesar del posicionamiento de la AEAT que mantuvo una tesis del cálculo del 50% del privilegio general que fueron rechazadas por los Tribunales. La razón de la no modificación en favor de la tesis de la AEAT, era dotar de valor al principio de la *par conditio creditorum*. En caso contrario, la contravención del principio ya sería palmaria, dejándolo vacío de contenido. De esta manera, se dejan algunas cuestiones resueltas por los tribunales sin modificar, para en otros casos reforzar el crédito tributario con leves retoques del articulado de la LC.

El análisis de las reformas legislativas nos permite concluir que no se ha querido proteger el crédito tributario a toda costa. En una planificación evidente de reforzamiento del crédito tributario, no obstante, se ha querido por el legislador dar sentido a la columna vertebral del derecho concursal (la *par conditio creditorum*) y no incorporar más privilegios al crédito público en el sentido defendido por las AATT en los tribunales. Incluso llegando a restar protección como en la reforma del art.55.1 LC.

CUARTA

El art.21.4 LC establece para la AC la obligatoriedad de comunicación a través de su sede electrónica, consten o no como acreedores, tanto a la AEAT como a la TGSS. Se deja de lado a las AT autonómicas y locales. Es evidente que tras las leyes 39/2015 LPACAP y 40/2015 LRJSP, todas las administraciones deben tener una sede electrónica para la tramitación electrónica de los expedientes. A tal efecto existe una plataforma común para las entidades locales con el objetivo de dar contenido a la obligación referida en el Portal de la Administración electrónica (PAe), con la siguiente dirección electrónica: <https://administracionelectronica.gob.es/ctt/sedipualba#.XhMI8y-CGf>.

Por otra parte, todas las administraciones autonómicas tienen su propia sede electrónica. Con este panorama legislativo, no se está justificando que queden de peor condición las administraciones autonómicas y locales que la estatal.

El contenido del apartado 4 del art.21 LC se introdujo con la reforma de la Ley 38/2011, y en dicho momento no existía la obligatoriedad de la administración electrónica para todas las administraciones. Pero una vez

promulgadas la Ley 30/2015 y la Ley 40/2015, no tiene sentido no incluir en la obligatoriedad de comunicación que se le exige a la AC. Esta falta de comunicación redunda en el perjuicio del crédito tributario autonómico o local. La falta de consignación de una deuda en la contabilidad del deudor, unida al extremadamente tardío conocimiento de la situación concursal puede perjudicar seriamente el crédito tributario local o autonómico. Salvo algunos privilegios de los créditos locales, AT local o autonómica puede perder la continuación de la ejecución separada, el reconocimiento como crédito con privilegio general de parte de la deuda, e incluso el cobro en la fase de liquidación de créditos contra la masa. En definitiva, la inclusión de las administraciones autonómicas y locales en la comunicación del art.21.4 LC nos parece inexcusable.

QUINTA

El art.84.4 LC tiene un contenido incorrecto en materia de ejecuciones. Su interpretación literal da lugar a unas consecuencias no queridas en la LC y entra en colisión con los principios rectores del procedimiento concursal. Precisamente es la interpretación literal la que ha dado lugar a mucha litigiosidad. El TS ha puesto fin a las dudas suscitadas aplicando una interpretación integradora y sistemática del precepto.

Consideramos que la reforma del art.84.4 LC es necesaria. Dicha reforma debe ir en consonancia con lo preceptuado en el art.55.1 LC, y el texto del apartado 4 del art.84 LC, donde dice “se abra la liquidación” debiera modificarse por “hasta que se apruebe el plan de liquidación”. *Lege ferenda*, se evitaría gran parte de la litigiosidad que existe ante los tribunales de justicia propiciada por la interpretación literal por parte de algunas AATT, que desconocen la interpretación del precepto por parte del TS.

SEXTA

La reforma del R.D. 828/2013, de 25 de octubre del art.108.2 RGAPGIT no parece que haya cumplido totalmente el objetivo propuesto de aportar simplificación ante la posibilidad de la duplicidad de procedimientos iniciados, por un lado, por el concursado, y por otro, la AC. El problema se plantea concretamente en las actuaciones posteriores a la notificación de inicio de un procedimiento tributario. Debe tenerse en cuenta que, en el régimen de intervención de facultades y derechos de administración y disposición del patrimonio, cuando la actuación del concursado implica la disposición de derechos y obligaciones, debe ser obligatoria la autorización de la AC. Por ello, el art.108.2 del citado reglamento debiera contener la notificación obligatoria a la AC en dichos supuestos. No habría problema en que el contenido del citado apartado 2 del art.108 lo fuera para el inicio del procedimiento, pero debiera contener la notificación obligatoria a la AC, aún en régimen de intervención, cuando exista una propuesta de liquidación (sea de gestión o de inspección).

SÉPTIMA

La declaración de concurso de acreedores de un deudor no puede, en sí misma, ser considerada un presupuesto objetivo para derivar la responsabilidad subsidiaria a los administradores societarios. El requisito del art.41.5 LGT de la declaración de fallido del deudor principal y los responsables solidarios, no puede considerarse cumplido por el hecho de equipararlo a la declaración de concurso de acreedores. Aunque la

declaración de concurso de acreedores es una declaración judicial de insolvencia, no implica en sí misma que la deuda tributaria no vaya a ser cobrada.

Ante la existencia de patrimonio del concursado, debe la AT esperar a que este se liquide concursalmente con el resultado final del impago del crédito tributario, parcial o totalmente. Aunque también consideramos que sería equiparable a este impago del crédito tributario concursal cuando la AC realizará la declaración de insuficiencia de masa activa para pagar los créditos contra la masa del art.176 bis LC. Es evidente que en este último supuesto no existe patrimonio para el cobro del crédito tributario. Pero, si el crédito tributario fuera crédito contra la masa, incluso con la declaración de la insuficiencia de masa activa del art.176 bis LC entendemos que no se podría equiparar

OCTAVA

Tras la reforma de la ley 38/2011 de la LC, una de las cuestiones que se exigen a la AC es la de aportar un seguro de responsabilidad civil para responder de su actuación. Esta obligación ha sido considerada, sobre todo por la AEAT, como una garantía más del crédito tributario, y a partir de dicha reforma, los expedientes de derivación de la responsabilidad tributaria han sido más frecuentes.

La derivación de la responsabilidad tributaria a la AC debe canalizarse por la vía del art.43.1.c LGT, dada la especialidad de la norma, en consonancia con el art.41.1 y apartado 2 LGT que exige una regulación legal concisa y expresa, siendo la subsidiariedad la regla general. Únicamente podemos plantear la posibilidad de la aplicación del art.42 LGT en los casos

graves, como son los de ocultación de patrimonio, incluso en el régimen de intervención de facultades.

Por otra parte, creemos factible la aplicación del art.42 LGT, en los supuestos de suspensión de las facultades de la concursada, cuando la AC incumple las obligaciones de presentar declaraciones tributarias con perjuicio para las AATT provocándose el impago de créditos contra la masa, siendo que existía masa para su pago.

El último caso expuesto de responsabilidad tributaria no puede probarse por la AT si no tiene datos de si existe o no derecho de cobro anterior a otro pago contra la masa. Por ello no creemos razonable que se derive la responsabilidad tributaria solidaria o subsidiaria antes de la conclusión del concurso. Y ello por un doble motivo: el primero, porque para conseguir la prueba de la mala praxis de la AC que faculte la derivación solo se puede conseguir en el procedimiento concursal, bien en los informes de liquidación, bien en la rendición de cuentas; y el segundo, porque no puede darse por insolvente definitivo a la concursada hasta que no se liquide todo el patrimonio o se declare la insuficiencia de masa activa para atender los créditos contra la masa (art.176 bis LC).

NOVENA

En los supuestos en los que la AT realice una dejación en el ejercicio de derechos en defensa del crédito tributario, no debiera, a *posteriori*, realizarse una derivación de la responsabilidad tributaria a la AC. Estos supuestos son aquellos en los que la AT no ha realizado ningún reparo a los informes trimestrales de liquidación de la AC, o tampoco se han realizado reparos a la rendición de cuentas de la AC. También puede incluirse en estos

supuestos los momentos previos. Aquellos en los que no se han hecho reparos o se ha impugnado el informe del art.75 LC con el listado de créditos y sus acreedores con la prelación de los créditos correspondientes, para el supuesto de amparar la derivación de la responsabilidad en la no inclusión de un crédito o en su incorrecta calificación.

Resulta evidente que dado que el *iter* procedimental de la derivación de la responsabilidad tributaria, finalmente puede conocer de la cuestión el orden jurisdiccional contencioso-administrativo. También resulta evidente que al citado orden jurisdiccional no le puede vincular las resoluciones de los juzgados de lo mercantil o audiencias provinciales en apelación, y así ha sido manifestado por nuestro TS. No obstante, y para el supuesto en el que se iniciara la derivación de la responsabilidad tributaria a la AC en los supuestos antes enunciados, la dejación del ejercicio de derechos en defensa del crédito tributario de la AT debe resultar una prueba contundente. No basta con la mera enunciación, sino que habría que aportar las pruebas de la falta de ejercicio de los derechos en defensa del crédito público como evidencia de la conformidad de la AT ante la actuación de la AC (informes realizados y no rebatidos o impugnados, o incluso certificaciones del juzgado de la falta de impugnación a un informe determinado).

DÉCIMA

Las sucesivas reformas realizadas en la LC, con especial importancia la operada por la Ley 38/2011, han reforzado enormemente el crédito tributario. En ocasiones el reforzamiento del crédito tributario ha consistido en dotarle de mayor prelación o concreción, y en otras, dotándole de mayor garantía de cobro. El objetivo no ha sido otro que intentar parar la pérdida de

recaudación que se producía del crédito tributario cuando se declaraba el concurso de acreedores. Creemos que muchas de las reformas tienen su justificación para la protección del crédito tributario, pero la forma de introducirlas en ocasiones ha sido muy mejorable, por no decir con una falta de técnica legislativa alarmante. Realizada esta consideración, no parece que los problemas a las reformas de contenido tributario en la LC tuviesen más reproche que la de una deficiente técnica legislativa, por lo que, *a priori*, parecería sensato concluir que las reforma lo único que han perseguido es dotar de mayor relevancia al crédito tributario.

La idea de que las reformas y tratamiento del crédito tributario solo persigue la mayor relevancia del crédito tributario es una visión simplista y, sobre todo, tributarista. La EM de la LC, en su apartado V, anuncia la igualdad entre los acreedores con excepciones muy justificadas, esto es, el principio de la *par conditio creditorum*. El objetivo es que no se paguen solo los créditos públicos. En consecuencia, desde la perspectiva concursal, la reforma tributaria, ha dejado en cierta medida vaciado de contenido el principio de la *par conditio creditorum*. Así podríamos, por tanto, hablar de injerencia desde la perspectiva concursal.

El legislador ha intentado nadar entre dos aguas: la concursal y la tributaria, pero el resultado no ha sido el más adecuado. En último término, tenemos que afirmar la existencia de cierta injerencia tributaria en la materia concursal, pero no es una injerencia determinante y clara. En algún caso el crédito público ha tenido un retroceso en su protección, como sucede en el art.55.1 LC, y se ha conservado lo inicialmente establecido al respecto de la graduación y prelación de los privilegios del crédito tributario como crédito concursal. La forma de realizarse las reformas da mayor apariencia de injerencia tributaria en lo concursal. Tal vez dichas reformas, deberían ser realizadas con un poco más de mesura y con mejor técnica legislativa, y de

este modo podrían haber dado lugar a una mayor conformidad en los operadores jurídicos respecto a su justificación.

RECOPIACIÓN DE JURISPRUDENCIA Y OTRAS RESOLUCIONES DE RELEVANCIA

1. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

STJUE de 13 de marzo de 2008 (ECLI:EU:C:2008:166).
STJUE de 13 de marzo de 2014 (ECLI:EU:C:2014:147).
STJUE de 7 de abril de 2016 (ECLI:EU:C:2016:206).
STJUE de 23 de noviembre de 2017 (ECLI:EU:C:2017:887).

2. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC de 30 de enero de 1981 (ECLI:ES:TC:1981:2).
STC de 17 de febrero de 1984 (ECLI:ES:TC:1984:22).
STC de 26 de abril de 1990 (ECLI:ES:TC:1990:76).
STC de 20 de mayo de 1996 (ECLI:ES:TC:1996:78).
STC de 27 de marzo de 2006 (ECLI:ES:TC:2006:85).
STC de 21 de julio de 2016 (ECLI:ES:TC:2016:140).

3. TRIBUNAL SUPREMO

STS de 21 de junio de 1984 (ECLI:ES:TS:1984:1253).
STS de 20 de marzo de 1987 (ECLI:ES:TS:1987:8922).
STS de 6 de febrero de 1989 (no existe referencia ECLI).
STS de 24 de junio de 1991 (ECLI:ES:TS:1991:15866).
STS de 30 de marzo de 1993 (ECLI:ES:TS:1993:2114). .
STS de 30 de septiembre de 1993 (ECLI:ES:TS:1993:6411).

STS de 28 de enero de 1994 (ECLI:ES:TS:1994:15179).
STS de 12 de julio de 1996 (ECLI:ES:TS:1996:4303).
STS de 12 de marzo de 1997 (ECLI:ES:TS:1997:1787).
STS de 8 de febrero de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:733).
STS de 26 de junio de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:9551).
STS de 24 de septiembre de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:5784).
STS de 20 de noviembre de 2000 (ECLI:ES:TS:2000:8440).
STS de 24 de marzo de 2003 (ECLI:ES:TS:2003:1999).
STS de 24 de noviembre de 2004 (ECLI:ES:TS:2004:7620).
STS de 30 de abril de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:4088).
STS de 5 de julio de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:5550).
STS de 17 de octubre de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:7847).
STS de 10 de diciembre de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:7359).
STS de 21 de enero de 2009 (ECLI: ES:TS:2009:47).
STS de 21 de enero de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:48).
STS de 5 de febrero de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:590).
STS de 1 de septiembre de 2009 (ECLI: ES:TS:2009:5385).
STS de 20 de septiembre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:5679).
STS de 10 de diciembre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:8606).
STS de 25 de febrero de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:2229).
STS de 11 de marzo de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:1303).
STS de 18 de octubre de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:5525).
STS de 31 de enero de 2011 (ECLI: ES:TS:2011:530).
STS de 23 de febrero de 2011(ECLI:ES:TS:2011:1068).
STS de 12 de septiembre de 2011(ECLI:ES:TS:2011:5833).
STS de 22 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS: 2011:5949).
STS de 6 de octubre de 2011(ECLI:ES:TS:2011:6838).
STS de 7 de octubre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:6789).
STS de 10 de noviembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:7894).
STS de 17 de noviembre de 2011(ECLI:ES:TS:2011:8004).

STS de 28 de junio de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:5345).
 STS de 15 de octubre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:6690).
 STS de 22 de octubre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:6769).
 STS de 8 de noviembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:7450).
 STS de 20 de noviembre de 2012 (ECLI: ES:TS:2012:8421).
 STS de 12 de diciembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2013:6165).
 STS de 28 de febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:3499).
 STS de 15 de marzo de 2013 (ECLI: ES:TS:2013:2071).
 STS de 9 de mayo de 2013 (ECLI:ES:2013:2760).
 STS de 4 de junio de 2013 (ECLI: ES:TS:2013:4087).
 STS de 11 de junio de 2013 (ECLI: ES:TS:2013:4081).
 STS de 22 de julio de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:4084).
 STS de 12 de diciembre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:6165).
 STS de 30 de enero de 2014 (ECLI: ES:TS:2014:336).
 STS de 6 de junio de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:2619).
 STS de 12 de diciembre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:5408).
 STS de 2 de marzo de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:753).
 STS de 9 de abril de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:1491).
 STS de 4 de junio de 2015 (ECLI: ES:TS:2015:2781).
 STS de 9 de julio de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:3372).
 STS de 7 de octubre de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:4331).
 STS de 26 de octubre de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:4540).
 STS de 15 de junio de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2797).
 STS de 25 de octubre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:4677).
 STS de 2 de noviembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:4739).
 STS de 22 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:5543).
 STS de 6 de abril de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:1342).
 STS de 27 de junio de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:2590).
 ATS de 19 de julio de 2017 (ECLI: ES:TS:2017:8028A).
 STS de 17 de mayo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2050).

STS de 30 de mayo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2014).

STS de 11 de julio de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2679).

STS de 13 de febrero de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:388).

STS de 20 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:968).

STS de 2 de abril de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1164).

4. TRIBUNAL DE CONFLICTOS DE JURISDICCION (SALA ESPECIAL TS).

STCJ de 26 de octubre de 1987 (ECLI:ES:TS:1987:8725). .

STCJ de 11 de mayo de 2005 (ECLI:ES:TS:2005:2089).

STCJ de 22 de diciembre de 2006 (ECLI:ES:TS:2006:8759). .

STCJ de 25 de junio de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:5666).

STCJ de 6 de noviembre de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:9047).

STCJ de 3 de julio de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:4451).

STCJ de 4 de julio de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:4452).

STCJ de 19 de diciembre de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:7427).

STCJ de 22 de junio de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:2009).

STCJ de 18 de octubre de 2010 (ECLI:ES:TS: 2010:5637).

STCJ de 14 de diciembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:8878).

STCJ de 30 de octubre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:7816).

STCJ de 11 de diciembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:9078).

STCJ de 25 de febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:968).

STCJ de 9 de abril de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:2808).

STCJ de 9 de abril de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:2906).

STCJ de 1 de octubre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:5013).

STCJ de 31 de marzo de 2014 (ECLI:ES:TS: 2014:1758)..

STCJ de 26 de junio de 2014 (ECLI:ES:TS: 2014:2851).

STCJ de 6 de octubre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:4008).

STCJ de 2 de marzo de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:753).

STCJ de 27 de abril de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2037).
STCJ de 9 de mayo de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:2005).
STCJ de 21 de marzo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:1224).

5. AUDIENCIA NACIONAL

SAN de 30 de octubre de 2013 (ECLI:ES:AN:2013:4419).
SAN de 21 de noviembre de 2016 (ECLI:ES:AN:2016:4389).
SAN de 4 de febrero de 2019 (ECLI:ES:AN:2019:275).

6. TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

STSJ de Castilla La Mancha, de 14 de abril de 1998
(ECLI:ES:TSJCLM:1998:641).
STSJ del País Vasco, de 13 de mayo de 2005 (ECLI:ES:TSJPV:2005:2108).

7. AUDIENCIA PROVINCIAL

SAP de Jaén, de 15 de septiembre de 1997 (ECLI:ES:APJ:1997:1).
SAP de Ciudad Real, de 7 de junio de 2000 (ECLI:ES:APCR:2000:906).
AAP de Barcelona, de 26 de febrero de 2007 (ECLI:ES:APB:2007:1203A).
SAP de Pontevedra, de 13 de marzo de 2008 (ECLI:ES:APPO:2008:899).
SAP de La Rioja, de 6 de octubre de 2008 (ECLI:ES:APLO:2008:474).
SAP de Barcelona, de 1 de septiembre de 2009 (ECLI:ES:APB:2009:10666).
SAP de Madrid, de 23 de marzo de 2011 (ECLI:ES:APM:2011:12936).
SAP de León, de 27 de abril de 2011 (ECLI:ES:APLE:2011:702).
SAP de Madrid, de 23 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:APPO:2011:12936).
SAP de La Coruña, de 26 de octubre de 2011 (ECLI:ES:APC:2011:3074)..

SAP de Tarragona, de 3 de septiembre de 2012 (ECLI:ES:APT:2012:1323).

SAP de Barcelona, de 23 de abril de 2013 (ECLI:ES:APB:2013:4380).

SAP de Navarra, de 13 de octubre de 2016 (ECLI:ES:APNA:2016:1032).

8. JUZGADOS DE LO MERCANTIL

AJM Nº 2 de Barcelona, de 6 de octubre de 2010 (ECLI:ES:JMB:2010:10A).

9. JURISPRUDENCIA ITALIANA

Jurisprudencia Pácnica, Cass., Sent. n. 11572 del 27 febbraio 2007.

10. JURISPRUDENCIA FRANCESA

Cour de Cassation, Chambre Commerciale, du 14 janvier 2004, Nº 01-03663.

Cour de Cassation, Chambre Commerciale, du 16 décembre 2008, Nº 08-12142.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

1. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución del TEAC, de 23 de julio de 1996.

Resolución del TEAC, de 19 de noviembre de 1997.

Resolución del TEAC, de 12 de mayo de 2000.

Resolución del TEAC, de 24 de mayo de 2001.

Resolución del TEAC, de 25 de septiembre de 2003.

Resolución del TEAC, de 12 de mayo de 2012.

2. CONSULTAS DE LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta DGT V0244-11, de 04 de febrero de 2011.

Consulta DGT V0338-11, de 14 de febrero de 2011.

Consulta DGT V2593-12, de 28 de diciembre de 2012.

Consulta DGT V0470-16, de 8 de febrero de 2016.

Consulta DGT V0937-16, de 10 de marzo de 2016..

Consulta DGT V0841-18, de 26 de marzo de 2018.

Consulta DGT V1952-18, de 2 de julio de 2018.

Consulta DGT V0295-19, de 13 de febrero de 2019.

3. RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS Y DEL NOTARIADO

Resolución de 26 de octubre de 2011 de la Dirección General de los Registros y del Notariado..

Resolución de 8 de junio de 2015 de la Dirección General de los Registros y del Notariado.

4. CONSULTAS DEL BOICAC

Consulta núm. 12 del BOICAC núm. 96 de diciembre de 2013.

Consulta núm. 6 del BOICAC núm. 102 de junio de 2015.

BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR RUBIO, MARINA; "*La Hacienda Pública y los créditos tributarios en el proyecto de Ley Concursal de 2002*". Revista Nueva Fiscalidad, Editorial Dykinson, nº 3, 2003.

ALONSO LEDESMA, CARMEN;. "*La clasificación de los créditos en el concurso*", *Estudios sobre el Anteproyecto de Ley Concursal de 2000*, AAVV, Madrid, 2002.

ALONSO-CUEVILLAS SAYROL, JAUME; "*Aspectos procesales de la reforma de la Ley Concursal (Ley 38/2011)*", Revista General de derecho concursal y paraconcursal, La Ley, nº 16, 2012.

ALONSO MURILLO, FELIPE; "*Distorsiones fiscales de la competencia*", obra colectiva *Derecho Europeo de la competencia*, coordinador Velasco San Pedro, L.A., Lex Nova, Valladolid, 2005.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, JOAQUÍN; "*La responsabilidad de los miembros de la Administración Concursal: Régimen jurídico-tributario*", *La fiscalidad del Concurso de Acreedores* (Dir. Aurora Ribes), CISS Wolters Kluwer, 2016.

ARGENTE ÁLVAREZ, JAVIER y AAVV; *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*, Editorial CISS, Madrid, Enero, 2012.

ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F.; *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002.

ARRANZ DE ANDRÉS, M^a CONSOLACIÓN; "*La incidencia de la reforma concursal en el ámbito tributario. Análisis del Proyecto de Ley de 23 de julio de 2002*", Nueva Fiscalidad, nº 7, 2002.

ARRANZ DE ANDRÉS, M^a CONSOLACIÓN; "*Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*". Thomson-Civitas, 2006.

ARIAS ABELLÁN, M^a DOLORES; "*El régimen jurídico del responsable en la nueva LGT*", Revista Española de Derecho Financiero núm. 123, 2004.

ASENJO GONZÁLEZ, MARÍA; Homenaje al profesor García de Valdeavellano, "*Historia de la Hacienda Española (época antigua y medieval)*", Anuario de Estudios medievales, Vol. 15. Barcelona 1985.

BETANCOURT SERNA, FERNANDO; "*El Concurso de Acreedores en el Derecho Romano Clásico*", *Estudios sobre la Ley Concursal*, Libro homenaje a Manuel Olivencia, Madrid, 2004.

BISBAL MÉNDEZ, JOAQUÍN; *La empresa en crisis y el Derecho de quiebras*, Bolonia, 1986.

BORIA PIETRO; *La ristrutturazione del debito tributario nelle imprese in crisi - [the restructuring of tax debt in the enterprises in a critical situation]* en Rivista di diritto tributario, 2017.

CALVO ORTEGA, RAFAEL; "*La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos*", Hacienda Pública Española, nº 5, 1970.

CALVO VÉRGEZ, JUAN: "*La calificación del crédito en el concurso de acreedores: principales cuestiones conflictivas*", Crónica Tributaria, nº 172 (3/2019).

CANAL, JORDI; *Historia mínima de Cataluña*, Turner Publicaciones, 2015.

CASAS AGUDO, DANIEL; "*Competencia para la determinación de la existencia y cuantía de los créditos tributarios y para decidir su aplicación mediante compensación en el seno del procedimiento concursal*", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 26/2007.

CASAS AGUDO, DANIEL; "*La remisión a la legislación concursal contenida en el art. 77.2 LGT no resulta de aplicación en los supuestos de liquidación concursal*", Sentencias de TSJ y AP y otros Tribunales núm. 13/2006.

CARBAJO VASCO, DOMINGO; "*Al hilo del art.37 de la Ley General Tributaria. Algunas cuestiones sobre la responsabilidad tributaria*", Carta Tributaria, Monografías nº 13, Quincena del 1 al 15 julio, 2002, Editorial CISS, laleydigital360.

CARBAJO VASCO, DOMINGO; "*Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*" (Tercera Edición), Documentos, Doc. Nº 7/2016, Instituto de Estudios Fiscales.

CARRASCO PERERA, A. y MORATIEL PELLITERO, E.; "*Dos paradojas del convenio concursal: eficacia liquidativa y eficacia novatoria*", Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 614. 2004.

CAYÓN GALIARDO, ANTONIO; *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, "*La responsabilidad tributaria de los administradores de*

sociedades. Administradores de personas jurídicas que hubiesen cometido una infracción tributaria", Edición nº 1, Editorial La Ley, Madrid 2011, leydigital360.

CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE; "*El derecho a la deducción del IVA, Criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro Derecho Interno*", Edit. Thomson-Aranzadi, 1ª ed., 2006.

CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE; "*Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de LGT*", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 5, 2003.

CHICO DE LA CÁMARA, PABLO; "*La aplicación del principio fumus bonis iuris: una propuesta para la resolución de los conflictos en los expedientes de suspensión de deudas tributarias*", Revista de contabilidad y Tributación, nº 215, 2001.

CHINCHILLA MARÍN, Mª CARMEN; *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1991.

CORDERO GONZÁLEZ, EVA MARÍA; "*Las medidas cautelares tributarias*", *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, María Elena Manzano Silva y otros, J.M. Bosch Editor, 2014.

CORDÓN MORENO, FAUSTINO; *Suspensión de Pagos y Quiebra*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS; "*Los sujetos de la obligación tributaria*", Revista de Administración Pública, nº 48, 1965.

DE LA PEÑA VELASCO, GASPAR; "*La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores*", Quincena Fiscal, 2010, nº 11.

DÍAZ ECHEGARAY, JOSE LUIS: *Presupuestos de la Responsabilidad de los administradores concursales*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2012.

FALCÓN Y TELLA, RAMON; "*La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el anteproyecto de la LGT : las retenciones(II)*", Quincena Fiscal, nº 9, 2003.

FELTRER BAUZA, FERNANDO; *La intervención de las Administraciones públicas en los procesos concursales*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

FELTRER BAUZÁ, FERNANDO; "*La intervención de las Administraciones Públicas en los procesos concursales*", Edit. Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000.

FRAILE FERNÁNDEZ, ROSA; *La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014,

GARCÍA FERNÁNDEZ, ENRIQUE; "*La defensa del crédito público, pese a la nueva Ley Concursal*", Quincena Fiscal, Aranzadi, nº 6/2006.

GARCÍA NOVOA, CESAR; "*El procedimiento de derivación de responsabilidad de administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales*", Revista Técnica Tributaria, AEDAF, número 57, 2002.

GARCÍA NOVOA, CESAR; "*Elementos de cuantificación de la obligación tributaria*", *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

GARCÍA NOVOA, CESAR; "*La liquidación provisional en el ICIO*", Tributos Locales, nº 118, 2014-2015.

GIL CRUZ, EVA M^a.; "*La componenda del crédito tributario por parte de la hacienda pública en los procedimientos concursales*". Quincena Fiscal. Aranzadi. nº 14/2008.

GIANNINI, A.D.; *Instituciones de Derecho Tributario*, Edit. Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GÓMEZ CABRERA, CECILIO; "*La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procesales (Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pagos y quiebras)*", Aranzadi, Pamplona, 2000.

GÓMEZ MARTÍN, FERNANDO; "*Aspectos tributarios de los procesos concursales (suspensión de pagos y quiebra)*", CISS, Valencia, 1999.

GÓMEZ MARTÍN, FERNANDO; "*Derecho Tributario y concurso de acreedores*", Doctor Magín Pont Mestre: tributos y empresas. Publicacions i edicions de la Universitat de Barcelona, 2004.

GONZAGA SERRANO DE TOLEDO, L., y otros; "*Especialidades del tratamiento de la Administración pública en la Ley Concursal*" , estudio publicado en la obra colectiva *Estudios sobre la Ley Concursal, Libro homenaje a Manuel Olivencia*, Tomo III (Efectos del concurso sobre acreedores, créditos y contratos, La tramitación del concurso: aspectos procesales), Marcial Pons. 1^a ed., 2005.

GONZÁLEZ GARCÍA, J. M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.; *"El crédito tributario en el Proyecto de Ley Concursal"*, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 241, abril 2003.

GONZÁLEZ ORTIZ, DIEGO; *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dickinson, Madrid, 2002.

GONZÁLEZ NAVARRO, BLAS A.; *Responsabilidad Tributaria de la administración concursal durante el concurso: "La STCJ de 27 de abril de 2016"*, Revista Aranzadi Doctrinal número 10/2016.

GUILARTE GUTIÉRREZ, VICENTE: *"Reflexiones sobre el depósito virtual del artículo 96.5 del Reglamento General de Recaudación a la luz de la STS de 5 de julio de 2000 ante el inquietante silencio sobre tal norma en el Anteproyecto de Ley Concursal"*, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 511, 6 de diciembre de 2001.

GULLÓN BALLESTEROS, ANTONIO: *"Prólogo"* al libro *La prelación de créditos del Estado*, de MOLINA GARCÍA A., Madrid, 1977.

HERRERA CUEVAS, EDORTA J. E.: *"Hacienda, contribuyentes, acreedores y ley concursal"*, Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, nº 9/2005.

JARA FUENTE, JOSE ANTONIO, *El discurso urbano en la Baja Edad Media: la delimitación de los marcadores discursivos y la identificación de las conductas políticas correctas. La legitimación como espacio de legitimación política*, Studia histórica. Historia Medieval. Vol. 34, Salamanca 2016.

LAGO MONTERO, JOSE MARÍA; "IX. Aspectos tributarios", "Capítulo 4. El Convenio Concursal", Contratos civiles, mercantiles, públicos, laborales e

internacionales, con sus implicaciones tributarias, Tomó VII, Thomson Reuters Aranzadi,

LOZANO SERRANO, CARMELO: “*La prescripción de la responsabilidad tributaria*”, Revista Quincena Fiscal número 17/2012.

LUQUE CORTELLA, ANA; *La Hacienda Pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, Marcial Pons, 2008.

MACIAS CASTILLO, A.; JUEGA CUESTA, R.; ORELLANA CANO, N; y AAVV; *Ley Concursal comentada*; Lefebvre El Derecho, Segunda Edición junio 2016.

MACKELDEY, FERDINAND, *Manual de Derecho Romano que comprenden la teoría de la instituta precedida de una introducción al estudio de este derecho* (traducido al castellano por Eduardo Gómez Santa María), Madrid 1847.

MAGRANER MORENO, FRANCISCO J., Conferencia en la Universidad de Barcelona el 2 de diciembre de 2016 bajo el título “*El procedimiento de inspección tributaria: novedades tras la reforma de la LGT de 2015*”.

MAGRANER MORENO, FRANCISCO; GARCÍA NÚÑEZ, DOMINGO y BALLESTEROS SOLER, M^a CARMEN; “*Una necesaria acotación al régimen de Responsabilidad Tributaria de la Administración Concursal*”, Comunicación Técnica, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima 2014, Tomó I, Ed. Instituto Peruano de Derecho Tributario.

MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO, *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Edit. Aranzadi, 2007.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid, 2016.

MARTÍN QUERALT, JUAN; "La participación de Hacienda en los concursos: entre la reducción de privilegios y la exigencia de respecto al principio de la par condicio creditorum", *Tribuna Fiscal*, nº 230, 2009.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, JOSÉ MIGUEL; "Los responsables en la Ley 58/2003, General Tributaria". *Impuestos. La Ley*, núm. 14. Julio, 2004.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, JOSÉ MIGUEL; "Aspectos tributarios de la nueva Ley Concursal". *Quincena Fiscal. Aranzadi, S.A.* núm. 6 del 15 de marzo, 2005.

MARTÍNEZ MICÓ, JUAN GONZALO, "El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones", *Revista Quincena Fiscal* nº 22, Ed. Aranzadi, 2009.

MARTÍNEZ SANZ, FERNANDO, publicación digital en <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/mercantil/concursal/sobre-la-derivacion-de-responsabilidad-tributaria-contra-los-administradores-concursales-y-sus-implicaciones-practicas>.

MATA SIERRA, MARÍA TERESA.: *La condonación de la deuda tributaria en el marco de los procedimientos concursales*. Civitas. Madrid, 1998.

MATA SIERRA, MARÍA TERESA, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, «Las quitas del crédito tributario en el procedimiento concursal»*, Tomo I, Ed. Lex Nova, mayo 2005.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, SUSANA, "Los responsables tributarios: aspectos generales", Hacienda Canaria nº 10, 2004.

MAURO MICHELE, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino 2011.

MONTERO DOMÍNGUEZ, ANTONIO: "Proyecto de Ley Concursal. Efectos sobre la posición de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales", Tribuna Fiscal, nº 15, 2003.

MORIES JIMÉNEZ, M^a TERESA: *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Marcial Pons. Madrid, 1996.

MUÑOZ MERINO, ANA: "Privilegios del crédito tributario. El Derecho de Prelación General", Aranzadi, Pamplona, 1996.

MUÑOZ VILLARREAL, ANA. "Responsabilidad tributaria e insolvencia empresarial", *La fiscalidad del concurso de acreedores*, CISS, 2016.

OLIVENCIA BRUGGER, L. M.: «El comportamiento de los acreedores públicos en los procedimientos concursales y ayudas estatales. Análisis de la Ley Concursal a la luz de las decisiones de la Comisión y la Jurisprudencia del TJCE», en AA VV *Estudios sobre la Ley Concursal. Libro homenaje a M. Olivenza*, t. IV. Edit. Marcial Pons, Madrid, 2005.

OLAY Y DE PAZ, MARÍA: *La ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, Tesis no publicada, Universidad de Barcelona.

ORDIZ FUERTES, M^a CARMEN: "La clasificación del crédito tributario en caso de liquidación concursal", Tribuna Fiscal, CISS, núm. 185, marzo 2006.

ORÓN MORATAL, GERMÁN; "*Operaciones inmobiliarias en el IVA y concurso de Acreedores*", *La fiscalidad del concurso de acreedores*, AAVV, CISS, 2016.

ORÓN MORATAL, GERMÁN; "*Los obligados tributarios en la Ley 58/2003*", *La reforma de la LGT* (Director ZORNOZA PÉREZ), *Estudios de Derecho Judicial* número 57, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2004.

PÉREZ DE LA VEGA, LEONOR; "*Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución*", *Carta Tributaria*, 1^a Quincena julio 2005.

PÉREZ ROYO, FERNANDO: "*El privilegio general de los créditos tributarios (según la «interpretación auténtica» contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)*", *Quincena Fiscal*, Aranzadi, nº 1/2007.

PERNAUD P., "Créances fiscales et sociales", Philippe Pernaud-Orliac 2012.

PRÓSPER ALMAGRO, ANA B., *Una visión actualizada del instituto de la responsabilidad tributaria y su incidencia en los presupuestos de hecho por participación en actos ilícitos*, Tesis doctoral no publicada.

PULGAR EZQUERRA, JUANA; *La declaración del concurso de acreedores*, LA LEY, Madrid, 2008.

RIBES RIBES, AURORA; "*La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal*", CAP.5, *La fiscalidad del concurso de acreedores*, AAVV, CISS, 2016.

BIBLIOGRAFÍA

RODRÍGUEZ BEREIJO, ANTONIO., “*Las garantías del crédito tributario*”, Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 30, 1981.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.; “*La suspensión de pagos y el procedimiento administrativo de apremio*” Revista de Hacienda Local, nº 73, enero-abril 1995.

ROJO FERNÁNDEZ RÍO, ANGEL J.; “*La reforma del Derecho Concursal español*”, *La reforma de la legislación concursal: jornadas sobre la reforma de la legislación concursal*, y AAVV, Marcial Pons, Madrid, 2003.

SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ, “*Problemas Fiscales de la Suspensión de Pagos*”, *Aranzadi*, Pamplona, 1997.

SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ: “*Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores*”, *Quincena Fiscal*, Aranzadi, nº 20/2019.

SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ: “*Algunos problemas que se suscitan en la concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores*”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 10, La Ley, Madrid, 2009.

SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ: “*El derecho de abstención de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores*”, *Quincena Fiscal*. Aranzadi. nº 20/2012.

SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ: “*La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal*”, *Quincena Fiscal*, Aranzadi. nº 8/2004.

SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ: “*Las deudas tributarias de la masa en el nuevo concurso de acreedores*”, Gaceta Fiscal, nº 246 del 1 de octubre del 2005.

SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ y MALVAREZ PASCUAL, LUIS: “*La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales*”, Revista Técnica Tributaria, AEDAF, nº 79, 2007.

SERLOOTEN P., DEDEURWAERDER G.: “*Entreprise en difficulté: droit fiscal*” en Répertoire de droit commercial, Dalloz Éditeur, 2018

SERRANO ANTÓN, FERNANDO: “*Aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias en situación de concurso de acreedores*”, Revista de Derecho Concursal y paraconcursal, nº 27, Editorial La Ley, 2017.

SCHMIDT J., BOISMAN C.: *Privilèges du Trésor*, Dalloz, Décembre 2010.

SIMÓN ACOSTA, EUGENIO; “La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores”, Las ejecuciones en el concurso de acreedores, VII Congreso Español de Derecho de la Insolvencia, VVAA, Directores ROJO/SAENZ/CAMPUZANO/LARA, Thomson Reuters Civitas, 2016.

SIMÓN ACOSTA, EUGENIO; “Privilegios concursales no justificados de la Administración”, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 920, 2016.

TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL; “*Procedimiento de recaudación*”, *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

TESAURO FRANCESCO: *Istituzioni di diritto tributario Vol. 1 – parte generale*, Torino 2016.

URÍA FERNÁNDEZ, FRANCISCO: "*La Hacienda Pública ante la reforma concursal*", *Crónica Tributaria*, nº 102/2002.

URIOL EGIDO, CARMEN: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tesis no publicada, Universidad de Oviedo, 2012.

VALERO LOZANO, NICOLÁS: "*El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*", Edit. La Ley, Madrid, 2007.

VALIÑO DEL RÍO, EMILIO: *Instituciones de Derecho Privado Romano*, Ed. Facultad de Derecho, Universidad de Valencia, Valencia, 1976.

VALIÑO DEL RÍO, EMILIO: *Instituciones de Derecho Privado Romano*, Ed. Mínim Agencia, Valencia 2002.

VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE: "*Extinción de la obligación tributaria: novación y confusión*", Lex Nova, 1998.

VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. y ARRANZ DE ANDRÉS, M^a CONSOLACIÓN.; "La responsabilidad tributaria de los administradores concursales", *Anuario Derecho Concursal* Nº 8, 2006.

BIBLIOGRAFÍA

VILAR, PIERRE, *Breve historia de Cataluña*, Ediciones UAB (Universidad Autónoma de Barcelona), 2016.

VILLAR EZCURRA, MARTA: "*La Ley 38/2011 de reforma de la Ley Concursal y su incidencia en el procedimiento de recaudación tributaria de las Haciendas Locales*", capítulo 4 de obra colectiva, *Problemática de los procedimientos tributarios en las Haciendas Locales*, SERRANO ANTÓN, FERNANDO (dir.), Civitas, 2012.

ZABALA RODRIGUEZ FORNÓS, ARTURO; "*Comentario a los arts.41, 42 y 43*", *Comentarios a la Nueva LGT, y AAVV*, 2004, Ed. Aranzadi.

ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, LLOPIS GINER Y DAGO ELORZA, *Aspectos sustantivos y procedimientos de la Recaudación*, Tirant lo Blanc, 1993.