

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS SÍNDICOS, LIQUIDADORES, ADMINISTRADORES CONCURSALES Y AUXILIARES DELEGADOS*

ALBERTO MUÑOZ VILLARREAL**

Resumen: El objeto del presente trabajo es abordar el estudio de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales y los auxiliares delegados.

Se busca, por un lado, dar una visión del objeto de estudio que sea útil para entender las interrelaciones entre la responsabilidad tributaria y los procesos de insolvencia empresarial, de ahí que se trate la responsabilidad de los liquidadores y, por otro, analizar la responsabilidad tributaria de los componentes de la administración concursal.

Se ha tenido en cuenta el desarrollo histórico del instituto jurídico objeto de este estudio, de manera que se alude a la responsabilidad de los síndicos, pues como bien afirma VILLAR “en el orden metodológico, el dato histórico enriquece sensiblemente el análisis lógico y conceptual, ayudando a desentrañar el contenido de los institutos financieros y a decidir sobre la necesidad de estudiar unitaria o aisladamente los fenómenos”.

Palabras Clave: responsabilidad tributaria, administradores concursales, auxiliares delegados, concurso de acreedores.

Abstract: The purpose of this paper is to address the study of the tax liability of the insolvency administrators and auxiliary delegates.

This is, first, to give an overview of the object of study that is useful to understand the interrelationships between the tax liability and corporate insolvency processes, hence question the responsibility of the liquidators, and, secondly, to analyze tax liability of the components of the receivers.

It has been taken into account the historical development of the legal institution studied here, so referred to the responsibility of the trustees, as well as claims VILLAR “in the methodology, the historical data significantly enhances the conceptual and logical analysis, helping to unravel the contents of financial institutions and decide on the need to consider single or isolated phenomena”.

Key Words: tax liability, insolvency administrators, auxiliary delegates, bankruptcy.

* Fecha de recepción: 08/05/2011.

Fecha de aceptación: 13/09/2011.

** Socio de Muñoz Arribas Abogados, S.L.P. Abogado. Doctorando en Derecho Financiero y Tributario USP-CEU. Correo electrónico: amv@munoz-arribas.com.

SUMARIO: I. LA REGULACIÓN PREVIA A LA LEY CONCURSAL: LOS SÍNDICOS; II. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN SEDE DE LIQUIDACIÓN Y DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD: LOS LIQUIDADORES; III. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL; 1. Administradores concursales; 2. Auxiliares delegados.

I. LA REGULACIÓN PREVIA A LA LEY CONCURSAL: LOS SÍNDICOS¹

La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT/1963) en su artículo 40.2 estipulaba que los síndicos, interventores y liquidadores, incurrieran en responsabilidad subsidiaria cuando, por negligencia o mala fe, no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la quiebra o al concurso. Dicho precepto que no se modificó, hasta la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT/2003), fue criticado por parte de la doctrina², así GÓMEZ³ afirmaba que “declarar su responsabilidad subsidiaria, por no hacer lo que solo era exigible al sujeto pasivo del tributo, parece excesivo”.

A diferencia de los administradores concursales, la sindicatura de la quiebra, asumía en todo caso funciones de administración, art. 1073.1º del primer Código de Comercio y posteriormente art. 925. Sin embargo, en la suspensión de pagos, aunque los síndicos intervienen en todas las operaciones que el suspenso haga, art. 5.2 de la Ley, de 26 de julio de 1922, de Suspensión de Pagos (en adelante LSP), solo asumirán funciones de administración, si el juez lo consideraba oportuno, como estipulaba el art. 6 de la LSP.

En cuanto a los síndicos y depositarios, la jurisprudencia (Sentencia de la Audiencia Provincial de Huesca, de 12 de abril de 1996, en su Fundamento de Derecho Segundo) incide en su función de representación.

Se trata, pues, de una responsabilidad subsidiaria en relación a las obligaciones tributarias de los respectivos sujetos pasivos, es decir, de la mercantil⁴. Los presupuestos objetivos

¹ No abordamos en este epígrafe el estudio de la responsabilidad de los interventores, puesto que “la referencia a los interventores deberá entenderse realizada, exclusivamente, a los interventores que el juez puede designar en virtud de lo dispuesto en el art. 269 de la LSA, durante la fase de liquidación de la sociedad, sin que el tenor literal del precepto permita también incluir los interventores designados en los expedientes de suspensión de pagos”, GONZÁLEZ ORTIZ, D., *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid, 2002, p.186.

² VARONA ALABERN, J. E., “La responsabilidad tributaria de los síndicos”, *Impuestos 2*, La Ley, Valladolid, 2000, pp. 331-349.

³ GÓMEZ MARTÍN, F., *Problemática contable, tributaria y de la TGSS, en sede concursal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 411-412.

⁴ Esta responsabilidad, de carácter subsidiario, se basa en el hecho de que “se trata de un supuesto de garantía del crédito tributario adaptado a los procesos concursales, en el que el bien jurídico protegido es la prelación para el cobro que le corresponde a los créditos tributarios, y la garantía que se constituye es el

de dicha responsabilidad son la existencia de un proceso concursal (quiebra o suspensión de pagos), en curso o ya finalizado, y un incumplimiento por negligencia o mala fe de las obligaciones tanto formales como materiales.

A diferencia de la LGT/2003 el precepto citado especifica que en la actuación de dichos profesionales, para que se les pueda exigir responsabilidad, debe mediar negligencia o mala fe. De manera que se impedía la imputación de una responsabilidad tributaria objetiva y, por tanto, si se había cumplido de manera diligente con los deberes propios de su cargo, aun cuando no se producía el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias, no se le podía exigir responsabilidad.

Pasamos ahora a analizar los requisitos, para que se incurriese en dicha responsabilidad: En cuanto a la negligencia, la misma es una forma de la culpa⁵, y viene definida en el artículo 1104 del Código Civil (en adelante CC) como “la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar”. Se delimita, pues, por una omisión de la conducta debida para prever y evitar el daño, con ausencia de malicia pero previsibilidad de resultado, y se manifiesta por la imprudencia, negligencia, impericia o inobservancia de reglamentos o deberes.

La culpa viene definida en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, como “omisión de la diligencia exigible a alguien, que implica que el hecho injusto o dañoso resultante motive su responsabilidad civil o penal”.

Se dan dos clases de culpas: existe una culpa consciente, en la que el profesional se representa la posibilidad de causar un daño pero estima que en las circunstancias concurrentes este no se producirá, y una culpa inconsciente en la que el profesional no se representa la posibilidad de causar un daño, pero pudo y debió hacerlo, tratando de evitarlo.

Para que se dé responsabilidad por negligencia, la jurisprudencia señala los siguientes requisitos:

1. Existencia de una obligación, o deber general, jurídicamente reconocido, que exija a los sujetos ajustar sus actos a un determinado tipo de conducta que proteja a los demás contra riesgos.
2. Que el agente del daño actuase sin ajustarse a dicha conducta.
3. Pérdida o daño efectivo sufrido por otro en sus intereses.

patrimonio particular del síndico o interventor”. ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAÚZA, F., *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*, Aranzadi, Navarra, 2002, p. 111.

⁵ Como formas de culpa tenemos: a) Imprudencia: afrontar un riesgo de manera innecesaria, pudiendo evitarse, b) Negligencia: implica una falta de actividad (no hacer) que produce daño, c) Impericia: se presenta en aquellas actividades que para su desarrollo exigen conocimientos técnicos especiales, d) Inobservancia de reglamentos: conlleva que conociendo las normas estas sean vulneradas, suponiendo imprudencia, o que se desconozcan los reglamentos debiendo haberse conocido por obligación, lo que implica negligencia.

Ahora bien, ya el Tribunal Supremo, afirmó en Sentencia de 20 de diciembre de 1930, que: “los conceptos de culpa o negligencia a que se refiere el artículo 1902 CC abarcan una escala tan dilatada y extensa que no es posible sintetizarla en reglas precisas para su aplicación, y de ahí que en cada caso concreto y apreciándose los diversos elementos de juicio facilitados al juzgador, deba éste apreciar o no la existencia de causa generadora de culpa o negligencia”.

Si bien, entendemos que para los síndicos e interventores, al igual que para los administradores concursales y liquidadores, se debe manejar el concepto de negligencia profesional, que no es otro que la omisión de la diligencia⁶ exigible al profesional en el desempeño de su actividad. Lógicamente, conlleva un patrón de medida mucho más riguroso, que viene impuesta por la *lex artis*⁷, el grado de especialidad de sus conocimientos o estudios y la actualización y capacitación técnica que se presumen en un profesional de la categoría concreta de que se trate.

Mientras que la mala fe, es “eminente subjetiva porque se desarrolla dentro del comportamiento interno del sujeto”⁸ (SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 7.ª, de 26 de marzo de 2010) y supone un agravante a la sanción (RTEAC, de 13 de mayo de 1992), es decir, un criterio para graduar la sanción (STSJ Asturias, de 4 de diciembre de 1992).

En cuanto a la deuda, la doctrina considera que esta debe ser una deuda tributaria (excluyéndose las otras de derecho público) y previa al Auto de declaración de quiebra o la providencia de admisión a trámite de la suspensión de pagos, la infracción no tiene por qué ser grave, puede ser leve, y la responsabilidad se extiende también a las sanciones.

⁶ “Es difícil definir un límite para el deber de observar la diligencia debida en este caso en la actuación de los síndicos e interventores, pero en cualquier caso debe observarse que el artículo 40.2 habla de obligaciones tributarias devengadas y no de deudas liquidadas, por lo que está admitiendo la posibilidad de exigir responsabilidad por deudas, como, por ejemplo, Actas de Inspección, que no se haya liquidado al comenzar el proceso concursal, o ni siquiera se hayan citado al contribuyente en orden a comprobar su actuación fiscal. Para evitar una eventual exigencia de responsabilidad, está claro que actuará con la diligencia debida el síndico que solicite de la Administración tributaria el inicio de actuaciones inspectoras, o el interventor que inste a ello el administrador, siempre que quede suficiente constancia”. ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAÚZA, F., *Régimen Jurídico*, op. cit., p. 113.

⁷ La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1970 define a la *lex artis* como “técnica correcta y aquellos principios esenciales que tiendan a su normal desenvolvimiento”.

La expresión *lex artis* (literalmente, ley del arte, ley artesanal o regla de actuación de la que se trate) se ha venido empleando desde siempre para referirse a un cierto sentido de apreciación sobre si la tarea ejecutada por un profesional es o no correcta o se ajusta o no a lo que debe hacerse. De forma que si la actuación se adecua a las reglas técnicas pertinentes se habla de “un buen profesional, un buen técnico, un buen artesano”, y de una buena “praxis” en el ejercicio de una profesión. El principio de la *lex artis* a las profesiones que precisan de una técnica operativa y que plasman en la práctica unos resultados empíricos.

⁸ “Y la temeridad que es más esa conducta procesal entorpecedora, la mala fe es aplicable en este caso al comprobarse que la parte actora era consciente de su falta de razón y, a pesar de ello, insistía en entorpecer la labor de la inspección, y, además, era una conducta temeraria, pues sabiendo que ese comportamiento era carente de fundamento defendible en derecho, continuó con ese camino de entorpecer, de resistirse”.

Por tanto, la deuda, de la que respondería el síndico, era la concursal, y la doctrina científica⁹ y administrativa¹⁰ argumentaba que la responsabilidad por las deudas tributarias de la masa se subsumía en el artículo 40.1 de la LGT/1963.

Los síndicos y liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, incurrían en responsabilidad en supuestos tales como¹¹: la no inclusión de deudas en el balance, el no reconocimiento de créditos, defectos en su clasificación y pago, en la información a suministrar, no adoptar las medidas adecuadas en caso de insolvencia, etc.

Por su parte, los depositarios podían incurrir en responsabilidad por deudas postconcursoales, a causa de negligencia en cuanto a su facultad de recaudar los frutos y productos de los bienes raíces, cobro de letras y pagarés, o al hacer las ventas de efectos no conservables.

Dichos profesionales respondían de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la quiebra o al concurso, en sede de responsabilidad tributaria del artículo 40.2 de la LGT/1963, pero de las devengadas con posterioridad, solo si eran causantes o colaboradores de la infracción, artículo 38.1 de la LGT/1963, o si no hubiesen realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptando acuerdos que hicieran posibles tales infracciones, artículo 40.1 de la LGT/1963. Es decir, de las deudas devengadas una vez iniciado el procedimiento concursal, la responsabilidad se remite al supuesto de los administradores sociales o al de los colaboradores de infracciones tributarias.

En lo relativo a la derivación de responsabilidad, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 23 de diciembre de 1985, afirmaba que “como responsable subsidiario es un fiador, como expresamente se indica en la demanda, y, si bien como tal tiene el beneficio de excusión, este no tiene lugar en los casos de quiebra del deudor –art. 1831.3 CC–, en razón a que ello acredita por sí solo el estado de insolvencia, que es el único requi-

⁹ MARTIN FERNÁNDEZ, F. J., “Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión”, *Crónica Tributaria*, 79, IEF, Madrid, 1996, p. 108.

¹⁰ Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990.

¹¹ “Así, la Hacienda no podría utilizar esta vía si un crédito tributario no queda cubierto debido en parte a que los síndicos no vendieron los bienes de la masa en las mejores condiciones o a que su administración no fue especialmente rentable. Sí, en cambio, podrían subsumirse en el artículo 40.2 los supuestos en que los síndicos rechazaran incluir en el estado general de créditos, para su posterior examen y reconocimiento en la Junta de acreedores, el de carácter tributario por subestimar –salvo que existiera irregularidad– el certificado expedido por el pertinente órgano de recaudación donde consta la existencia del referido crédito (cfr. art. 96.4 del RGR). También incurrirían en responsabilidad tributaria los síndicos que se negasen a reconocer como privilegiado el crédito tributario –cuestión distinta sería fijar con precisión su rango en los correspondientes estados de preferencia–, presentándolo como ordinario en la Junta de Graduación. De igual manera, podría la Hacienda dirigirse contra los síndicos por este concepto cuando se negaren a pagar la obligación tributaria en el orden fijado o alterasen a su capricho dicho orden. Quedaría igualmente incluido en este precepto la resistencia o negativa injustificada a facilitar información de la que se deduce la existencia de una obligación tributaria cuya satisfacción no fue posible por la referida actuación de los síndicos”. VARONA ALABERN, J. E., *La responsabilidad tributaria*, op. cit., p. 28.

sito que exige tanto la legislación civil como la normativa tributaria para, en el primer caso, el acreedor poder dirigirse contra el fiador para exigirle el pago de la totalidad de la deuda, como en el segundo, para dictar un acto administrativo de derivación de responsabilidad hacia el responsable subsidiario de la deuda tributaria”.

Dos cuestiones hay que tener en cuenta: la responsabilidad de los síndicos es compatible con la de otros responsables subsidiarios, dándose entre ellos la solidaridad a la hora del pago de las deudas¹² y en cuanto a la extensión a los síndicos e interventores de las sanciones impuestas a los sujetos pasivos, esta no se da.

Por último, cabe destacar que la doctrina dentro del estudio de la responsabilidad tributaria de los síndicos, se centró en aspectos como la delimitación de la quiebra como presupuesto de insolvencia en la responsabilidad subsidiaria, prevaleciendo la tesis afirmativa¹³.

II. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN SEDE DE LIQUIDACIÓN Y DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD: LOS LIQUIDADORES

Para entender la responsabilidad tributaria derivada de la disolución y liquidación de una sociedad, es ineludible acercarnos a dichos conceptos. La disolución “no es más que el momento inicial de un proceso que abre automáticamente el periodo de liquidación. Es un presupuesto para la extinción de la sociedad por liquidación”¹⁴. Actualmente, viene regulada en los artículos 360 a 367 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante LSC),

¹² La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 26 de junio de 1996, estudia el caso de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de la sociedad, y de los interventores de la misma, y llega a las siguientes conclusiones: “la responsabilidad en las deudas tributarias pendientes al cesar la sociedad en su actividad y la presunta negligencia en el actuar de la Administración, que de haber obrado diligentemente hubiera podido realizar la deuda en el procedimiento de apremio seguido contra la sociedad, no supone la improcedencia de la declaración de fallido de aquella, siendo por tanto procedente la exigencia de responsabilidad a los administradores, sin perjuicio de que estos puedan solicitar indemnización por el mal funcionamiento del servicio público tributario; procede la exigencia de responsabilidad subsidiaria en la deuda tributaria a los administradores y no a los interventores de la suspensión de pagos, al no haber existido en la actuación de estos negligencia o mala fe; procede la exigencia de responsabilidad subsidiaria en la deuda tributaria, como administradores de la sociedad, a todos los miembros del Consejo de Administración, sin que a ello obste que uno de ellos posea la mayoría de las acciones y tenga atribuidas todas las facultades del Consejo”.

¹³ CALVO ORTEGA, R., “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *Hacienda Pública Española*, 10, IEF, Madrid, 1971, p. 138; SIMÓN ACOSTA, E., “Obligados tributarios”, *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, p. 225; BARBERENA BELZUNCE, I., “La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación”, *Impuestos*, 91, 2, p. 245; ARIAS ABELLAN, M^a. D., “El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 42, 1984, p. 190; HERRERO MADARIAGA, J., “El responsable tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 26, 1980, pp. 207-208.

¹⁴ BELTRÁN, E., “La extinción de las sociedades de responsabilidad limitada y sus consecuencias”, Conferencia pronunciada en la Academia Matritense del Notariado, 18 de abril de 1996, p. 431.

y en concreto el artículo 367 es el que aborda la responsabilidad solidaria de los administradores. Sin olvidar que con la última reforma del Código Penal, que entró en vigor en diciembre 2010, una de las penas a imponer a las sociedades consiste en su disolución. No ha variado en exceso con la normativa mercantil anterior y, así, ha conservado la mayoría de los rasgos de la misma que vienen indicados, entre otras, en la Sentencia 1219/2004 del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección 1ª) de 16 diciembre, en su Fundamento de Derecho Tercero.

En cuanto a la liquidación, se entiende por tal “aquella fase de la vida de una sociedad que se abre imperativa y automáticamente con la disolución, durante la cual debe procederse a la eliminación de las relaciones jurídicas sociales, lo que desembocará en la extinción de la propia sociedad”¹⁵.

La responsabilidad de los liquidadores viene regulada en el artículo 397 de la citada LSC y, al igual que en el supuesto de la disolución, nada ha cambiado y, por tanto, le es aplicable la caracterización de su naturaleza subjetiva que señalaba, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2004, en su Fundamento Jurídico Segundo y los requisitos para apreciar dicha responsabilidad¹⁶. En cuanto a lo que aquí nos interesa, los liquidadores (con independencia de que actúen como tal, voluntariamente o por imperativo legal –estatutos, acuerdos sociales–), pueden verse sometidos al régimen de responsabilidad tributaria.

La LGT/1963 en su artículo 89.4 establecía, a diferencia de lo que ocurre en el derecho mercantil, que “en el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado”. En los supuestos de cesión global de activos y de pasivos, o en caso de disolución sin liquidación, las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a los sucesores o beneficiarios de la operación. Es decir, como hoy en día, las obligaciones tributarias pendientes y las sanciones de sociedades mercantiles disueltas y liquidadas (en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios –SA y SL–) se transmitirán a estos, que serán responsables solidarios hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

Esta transmisión, como señala LEJEUNE¹⁷, suponía hacer inoperante la responsabilidad de los liquidadores. Puesto que para exigirles responsabilidades, es necesaria la declaración

¹⁵ BELTRÁN SÁNCHEZ, E., “La extinción de las sociedades”, op. cit., pp. 432 y 433.

¹⁶ “a) Acciones u omisiones fraudulentas o culposas del liquidador siempre en el desempeño de su cargo. [...]

b) La condición necesaria de la responsabilidad es que nazca de fraude o negligencia grave.

c) La realidad del perjuicio.

d) El carácter personal de la responsabilidad.”

¹⁷ LEJEUNE, E., “Los artículos 87 a 89 de la Ley General Tributaria”, *Comentarios a la las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, 3, Edersa, Madrid, 1985, pp. 179 y ss.

de fallido del deudor principal y demás responsables solidarios, es decir, de los socios y partícipes. En el ámbito tributario (a diferencia del mercantil en que existía controversia al respecto) se “opta por la extinción de la persona jurídica, disuelta, liquidada y cancelada, con lo que su patrimonio social, hasta que no se atribuya a los socios, es objeto de una comunidad de bienes, produciéndose automáticamente la sucesión de los socios en las relaciones activas y pasivas de la extinta sociedad: el reparto es consecuencia de la desaparición de la sociedad”¹⁸.

Así mismo, al no existir ya la sociedad, los liquidadores son responsables directos y, por tanto, no responden primero los accionistas, y para pedirles responsabilidad, basta con que la AEAT constate que hay una deuda tributaria, que no existe haber social con el cual hacerle frente y que el liquidador haya cometido negligencia o actuado con mala fe. Como ejemplos de ese actuar con negligencia o mala fe, se daban, entre otros, el no reconocimiento de créditos, o que estos estuviesen mal calificados, o no se llegasen a pagar, no incluir deudas en el balance o no llevar a cabo las medidas necesarias a tomar en caso de insolvencia.

El artículo 40.2 de la LGT/1963, estipula la responsabilidad de los liquidadores de la siguiente manera: “Serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos”.

Es decir, la responsabilidad tributaria solo se extendía a las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones, que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos, a diferencia de lo que ocurre con la legislación actual, que incluye también a las nacidas con posterioridad, durante el transcurso de las operaciones llevadas a cabo en el seno de las mismas. Si bien, de las deudas posteriores responderán los liquidadores que hayan asumido funciones de administrador en los términos estipulados por el art. 43.1. a) y c) de la LGT/1963.

¹⁸ De tal manera que “la responsabilidad de los liquidadores comprende cualquier perjuicio que hubiesen causado a los acreedores con fraude o negligencia grave en el desempeño de su cargo (art. 279 de la Ley de Sociedades Anónimas). La extinción societaria, en la norma tributaria, supone la automática responsabilidad de los liquidadores, puesto que han fijado la insolvencia del sujeto pasivo (obligaciones tributarias pendientes) repartiendo el patrimonio social entre los accionistas, sin que hayan sido satisfechos todos los acreedores, consignando o asegurando su pago. La responsabilidad de los liquidadores de la sociedad extinta nace de un ilícito civil, acciones u omisiones fraudulentas o culposas del liquidador en el desempeño de su cargo, y es autónoma de cualquier rasgo de responsabilidad tributaria. El deber de los liquidadores será siempre previo y anterior a la satisfacción de las deudas tributarias de la sociedad y, asimismo, lo será respecto a la adjudicación del haber social a los accionistas”. ROSEMBUJ, T., “La responsabilidad de los liquidadores y accionistas de entidades disueltas y liquidadas en la Ley General Tributaria”, *Diario La Ley*, Sección Doctrina, 1998, Ref. D-5, tomo 1, La Ley, Madrid, 2001, pp. 1720-1722.

ROSEMBUJ¹⁹ considera que esta responsabilidad bien se debe exigir a la sociedad –si es que sigue viva– (postura defendida por parte de la doctrina mercantilista, en virtud de la disposición transitoria 6ª de la LSA) y a los liquidadores subsidiariamente, pero si la sociedad ya esta excluida del tráfico mercantil (postura mantenida por la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 4 de marzo de 1996) se exigirá la responsabilidad primero a los liquidadores y solidariamente a los accionistas que se beneficiaron del reparto de bienes, pues este debe ser un considerado un acto hecho en fraude de acreedores.

Con lo que, para dicho autor, la naturaleza de la responsabilidad es de carácter civil²⁰, con todo lo que ello conlleva, alineándose así con la doctrina italiana (hemos de tener en cuenta que en el ordenamiento italiano se contemplan supuestos de responsabilidad tributaria de los administradores de patrimonios únicamente por las sumas no ingresadas con objeto de dicha liquidación).

Una cuestión discutida por la doctrina es la del momento en que se produce el comportamiento infractor, si es cuando se satisface el crédito tributario o es cuando se produce la división efectiva del patrimonio social remanente. En el primer supuesto, que es por el que nos decantamos, la administración exigiría la responsabilidad, tras la declaración de fallido, al liquidador. Mientras que en el segundo supuesto, a quienes se debería exigir es a los socios²¹.

Los supuestos en que incurrían en responsabilidad eran: cuando, conociendo la existencia de deudas tributarias, atendían pagos de acreedores dejando pendiente dicha deuda o distribuían todo el capital social entre los socios. Como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de 28 de septiembre de 1998, en su Fundamento Jurídico Séptimo “a) que resulta impagada la totalidad del Impuesto [...]; b) que no consta actuación del liquidador encaminada al pago de tales débitos; c) que tampoco ha probado el recurrente que se dirigiera a la Administración, en dicho período, manifestando la situación de insolvencia o desbalance de la empresa, interesando aplazamientos o fraccionamientos; d) que sí

¹⁹ “La responsabilidad de los liquidadores”, op. cit., p. 4.

²⁰ LEJEUNE T., “Los artículos 87 a 89”, op. cit., p. 179; ROSEMBUJ VALCARCER, E., *Elementos de Derecho Tributario II*, PPU, Barcelona, 1989, p. 158: “La solidaridad de los accionistas no es una responsabilidad tributaria; por su ajenidad al elemento objetivo del hecho imponible o la disposición jurídica de la deuda de la sociedad. Su responsabilidad se basa en el enriquecimiento indebido por adjudicación ilegítima de bienes”.

²¹ “Si se trata de personas naturales, la sanción se extingue junto con el infractor, en riguroso cumplimiento del principio de personalidad de la sanción en Derecho Penal. Sin embargo, el fundamento de las sanciones sobre personas jurídicas es técnico-recaudatorio, no ético (la Sociedad no es culpable), por lo que, disuelta la Entidad, no hay inconveniente en entender que la sanción pecuniaria (la privativa de derechos parece personalísima), técnicamente, recae sobre el socio, con el límite de su cuota de liquidación –así se evita que las sanciones desaparezcan por el simple hecho de disolver la Sociedad–. El socio, beneficiario de la infracción, responde (técnicamente) de la sanción, aunque no haya intervenido en la infracción; podría aducirse, además, que el fundamento ético no es totalmente inexistente pues, en última instancia, el socio siempre es algo responsable (al menos, de una leve culpa *in eligendo* o *in vigilando* respecto los administradores)”. BAENA AGUILAR, A., “Reflexiones sobre jurisprudencia reciente en materia de infracciones y sanciones tributarias (I y II)” *Quincena Fiscal*, 15, Aranzadi, Navarra, 1993, pp. 14-15.

constan diversos pagos de otras deudas a proveedores que desconocen la preferencia de los créditos tributarios (art. 71 de la LGT), por lo que no se puede afirmar que la conducta del recurrente como administrador y liquidador de la sociedad fuera diligente, antes al contrario, provocó, con el pago a acreedores de inferior entidad en cuanto a la prelación en el cobro, el impago a la Hacienda Municipal”. Remarca, por su parte, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de febrero de 1998 que “la actuación negligente del liquidador [...] se presenta como manifiesta con solo observar que no incluyó la deuda contraída con la Hacienda Pública en los balances de liquidación”.

En cuanto a la deuda, entendemos que esta es lo dejado de percibir por la AEAT, si bien hay autores que no comparten dicha idea²². Con la legislación actual se “prevé expresamente la transmisión de las obligaciones devengadas en los casos en que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos”. Es más, como señalan VILLAR y TELLO, “el Tribunal Económico Administrativo Central en una interesante Resolución de 13 de mayo de 2004 ha venido a subrayar que la disolución y liquidación de una sociedad no impide a la Administración tributaria determinar el importe de las deudas tributarias correspondientes a hechos imponderables devengados con anterioridad a la disolución y liquidación”²³.

En definitiva, se trata de una responsabilidad tributaria subsidiaria exigible por vía administrativa, que ha de relacionarse con la posible exigencia de responsabilidad directa a los liquidadores por vía ordinaria.

Ahora bien, hemos de tener en cuenta como se entrelazan la responsabilidad mercantil y tributaria de los administradores sociales, y en relación con ello cabe destacar que la Administración, a la hora de declarar la responsabilidad, no puede invadir “esferas declarativas de situaciones jurídicas que estén reservadas a la jurisdicción civil” (Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución del TEAC de 23 de junio de 2000).

²² ARGÜELLES PINTO, J. y FELTRER BAUZA, F., *Régimen Jurídico*, op. cit., p. 234: “La redacción de la responsabilidad de los liquidadores a continuación de estos preceptos y en el mismo artículo lleva a pensar que debe comprender la totalidad de la deuda tributaria pendiente, opinión que comparten los órganos ejecutivos en la práctica efectiva. Nuestra opinión, sin embargo, es que la responsabilidad del liquidador comparte en muchos casos la de los administradores, y que debería por tanto limitar su alcance al importe de lo dejado de percibir por la Administración tributaria como consecuencia de la actuación negligente o maliciosa de los liquidadores”.

²³ VILLAR EZCURRA, M. y TELLO BELLOSILLO, J. Mª., “Cuestiones tributarias de la sociedad en Liquidación”, *Disolución y Liquidación de Sociedades Mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, p.398. Dichos autores, también señalan que “para los casos en que la extinción de la sociedad no ha ido acompañada de la correspondiente liquidación, la Ley General Tributaria establece un mecanismo de sucesión específico de acuerdo con el cual las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación, mecanismo que hace extensivo a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil. Por último, conviene indicar que los socios o partícipes que hayan de responder como consecuencia de esta disposición, extienden su responsabilidad también a las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades, eso sí, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que corresponda”.

En su redacción actual, en la cual su finalidad de garantía es clara²⁴, el artículo 43.1 c de la LGT/2003, señala que serán responsables subsidiarios “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”.

De la lectura del mismo concluimos que los presupuestos de hecho de la responsabilidad son:

- la existencia de entidades en general que realizan el hecho imponible,
- existencia de obligaciones tributarias pendientes a su cargo,
- la liquidación de dicha entidad,
- ostentar la condición de liquidador y
- la omisión de las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas.

En relación a este último presupuesto, cabe la pena destacar que, como hemos visto, la legislación derogada exigía negligencia o mala fe²⁵, mientras que la actual requiere, simplemente, la omisión de las actuaciones necesarias, tanto formales como materiales, para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es decir, “esos comportamientos no son de carácter objetivo sino que demandan la existencia de cualquier grado de negligencia [...]. En todos ellos se demanda la realización de comportamientos no acordes con el ordenamiento por parte de los sujetos que van a ser considerados responsables, pues pone en peligro la obtención del crédito tributario”²⁶.

Sin olvidar la regulación de tributos en concreto, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, hacen sobre la responsabilidad²⁷. El artículo 24

²⁴ MAURICIO SUBIRANA, S., “La nueva configuración de la responsabilidad de los administradores de sociedades”, *Hacienda Canaria*, 10, Gobierno de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, 2004, pp. 142-143.

²⁵ Por lo tanto, la doctrina consideró que la responsabilidad no podía ser exigida si los liquidadores habían actuado diligentemente en lo que concierne a la satisfacción y cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias del sujeto pasivo. Al igual que al tratarse de una responsabilidad derivada de un ilícito, la doctrina consideró lógico que la responsabilidad se extendiese a las sanciones.

²⁶ FERNANDEZ AMOR, J. A., *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, Bosch, Barcelona, 2005, p. 120.

²⁷ “Los promotores, administradores o liquidadores de la sociedad serán responsables subsidiarios del pago del Impuesto siempre que se hubieren hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes cuando hayan intervenido en el acto de constitución, aumento, y reducción de capital social, fusión, escisión, aportaciones de los socios para reponer pérdidas, disolución y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social”. PEREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2008, p. 636.

de la Ley que regula dicho tributo, señala que “serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en [...] la disolución los administradores o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto sujeto al impuesto, siempre que se hubieren hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes”.

Es más, la disolución de la sociedad es el hecho imponible del art. 19 ITPAJD, pues lo que se grava es una operación societaria que supone un traslado patrimonial de la sociedad a los socios. Este, el traslado del patrimonio de la sociedad a los socios, es presupuesto para que surja la responsabilidad y así se explica que (si se dan el resto de requisitos) puedan ser responsables subsidiarios los liquidadores que se hubieren hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes. A diferencia de la LGT/1963, la responsabilidad tributaria configurada en el ITPAJD no exige dolo o negligencia en el ejercicio de sus funciones.

III. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL

La LGT/2003 en su artículo 43.1.c estipula que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria “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”.

Precepto que en opinión de ZABALA²⁸ presenta aspectos de improvisación, origina dudas que “solo su aplicación y la jurisprudencia irán resolviendo”²⁹ y es criticado, en cuanto a su imprecisión³⁰ y amplitud.

1. Administradores concursales

Algunos autores³¹ consideran que el supuesto aquí estudiado, en los casos en que el administrador concursal ejerce funciones de administración, se trata de una responsabilidad conceptuada como sanción y por tanto serían de aplicación los principios constituciones recogidos en los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española.

²⁸ ZABALA RODRIGUEZ, A., “Comentarios al art. 40 de la Ley General Tributaria: los responsables subsidiarios”, *Grandes Tratados*, Aranzadi, Navarra, 2008.

²⁹ FERNÁNDEZ AMOR, J. A., *La Responsabilidad Fiscal*, op. cit., p. 127.

³⁰ MARTÍNEZ-CARRASCO, J.M., “Aspectos tributarios de la nueva Ley Concursal”, *Quincena Fiscal*, 6, 2005, p. 7.

³¹ MARTÍN, J. A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Aranzadi, Navarra, 2007, p. 927.

La LGT/2003 distingue entre deudas previas al concurso y posteriores (es decir deudas solo devengadas –y no liquidadas– anteriores al proceso concursal o coetáneas), lo que equivale a créditos concursales y créditos contra la masa. En relación con los créditos contra la masa, cabe destacar que los créditos generados durante el convenio tienen esta naturaleza³². En cuanto a los créditos tributarios, estos tienen naturaleza de crédito contra la masa *ex lege*, con independencia del interés de la masa, si son posteriores al concurso (“los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración del concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, hasta la conclusión del concurso” art. 84.2.10 de la LC).

De tal manera que el criterio es el del devengo (a diferencia de la anterior legislación y jurisprudencia –STCJ 7350/1998 de 23 de marzo– y aunque la AEAT pretenda aplicar el criterio de la liquidación), incluidos el caso del Impuesto del Valor Añadido (SSJM de Oviedo 1016/2005 de 24 de junio y 863/2006 de 11 de mayo) [pero no de la modificación de su base imponible, SJM de Oviedo 260829/2005 de 10 de noviembre y SJM de Valencia 1777/2005 de 4 de noviembre] y los pagos a cuenta y retenciones (SJM de Oviedo 1019/2005 de 31 de mayo), por lo que es fundamental determinar la fecha de devengo. El devengo, con independencia del período de liquidación, pues este no afecta al nacimiento de la deuda sino a su exigibilidad, viene definido en el artículo 21.1 de la LGT/2003 como “el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa”. Si bien, “la Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo”, según el art. 22.2 de la LGT/2003.

En el primer caso, crédito concursales, el presupuesto subjetivo es el no llevar a cabo las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de la deuda tributaria, sin tener en cuenta (como sí se hace en el segundo supuesto) si el administrador realiza funciones de control o de administración, lo cual es criticado por MARTÍNEZ-CARRASCO³³.

En el segundo supuesto, créditos contra la masa, estaríamos ante una responsabilidad tributaria igual a la de los administradores sociales. De hecho, muchos autores no profundizan en el estudio de la responsabilidad de los administradores concursales, y hacen una mera remisión a la responsabilidad de los administradores sociales. Si bien, como señala FONSECA, “requerirá ser interpretada en el contexto de la normativa concursal, de modo

³² RODRÍGUEZ ACHÚTEGUI, E., “El tratamiento jurídico de los créditos generados durante la ejecución de un convenio”, III Congreso Español de Derecho de la Insolvencia, Murcia, 2010.

³³ MARTÍNEZ CARRASCO, J.M., “Aspectos tributarios de la nueva Ley Concursal”, *Quincena Fiscal*, 6, 2005, p. 9.

que por íntegro cumplimiento habrá de entenderse cumplimiento de lo que resulte de la legislación concursal y de las decisiones adoptadas por el juez del concurso”³⁴.

De igual manera, hay que tener en cuenta y diferenciar la responsabilidad en la que se puede incurrir en un concurso necesario y en uno voluntario, es decir, si el concursado mantiene o no su facultades de administración. Si no las mantiene, la doctrina³⁵ considera que al no tener una intervención directa no se le puede exigir la satisfacción íntegra de los créditos tributarios.

La redacción actual de la LGT, en relación a los administradores concursales y liquidadores, excluye la referencia a la exigencia de negligencia o mala fe, con lo cual, parte de la doctrina considera que se trataría de una responsabilidad objetiva sobre la base de una interpretación literal, ya que el precepto citado no contempla la existencia de una actitud culposa cuando antes sí se exigía³⁶. Esto en modo alguno supone que se haya objetivado la responsabilidad, puesto que si dicha responsabilidad tiene su origen en un ilícito, es más, que fuese objetiva sería anticonstitucional, como señala tanto la doctrina³⁷, como la jurisprudencia³⁸ y la propia legislación.

Así la LGT/2003, en su artículo 179.2.d, regula que no se exigirá responsabilidad por infracción tributaria “cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias” y en virtud del artículo 183.1 el presupuesto de las infracciones tributarias se basa en “acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia”, mientras que sobre la base de su artículo 43.1 a y b está exento de responsabilidad aquel administrador que se opuso al acuerdo o actuación irregular (siempre y cuando lo pruebe) o aquellos y de igual manera se eximen al resto de administradores, en los casos en que un juez atribuya determinadas funciones a un administrador, y es este quien incurre en responsabilidad.

El justificante de base de la responsabilidad de los administradores concursales es que, como señala FERNÁNDEZ, “son responsables en tanto en cuanto que son gestores de un

³⁴ FONSECA CAPDEVILLA, E., “Efectos de la declaración del concurso: efectos fiscales”, *Comentarios a la Ley Concursal*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 421.

³⁵ FERNÁNDEZ AMOR, J. A., *La Responsabilidad Fiscal*, op. cit., p. 123.

³⁶ CHECA GONZÁLEZ, C., “Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT”, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 5, 2003, llega a firmar que “ello, evidentemente, implica un empeoramiento de la posición de estas personas, toda vez que, al igual que ocurre, según hemos visto, en el supuesto de los administradores de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, la responsabilidad de síndicos, interventores, depositarios, comisarios y liquidadores no requiere evaluar para nada la mayor o menor diligencia por ellos empleada en el cumplimiento de las obligaciones tributarias no satisfechas en su momento oportuno. La responsabilidad subsidiaria va a pasar, pues, a ser de carácter objetivo, sin necesidad, por tanto, de la concurrencia de elemento culposo alguno, en el obrar de las personas mencionadas, para que citada responsabilidad se declare”.

³⁷ Entre otros, ARRANZ DE ANDRÉS, C. Y VARONA ALABERN, J. E., “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, *Anuario de Derecho Concursal*, 8, 2006, pp. 163-186.

³⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.

patrimonio separado al que se le atribuye personalidad jurídica. Su actuación es decisiva para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de esas entidades³⁹. La responsabilidad, en cuanto a los créditos concursales, es subsidiaria, con las implicaciones que conlleva, y a la hora de exigir la responsabilidad, habrá que declarar insolvente al deudor principal antes de dirigirse contra el responsable tributario.

La AEAT puede dirigirse contra el administrador social y a su vez contra el administrador concursal, por no llevar a cabo las actuaciones necesarias para satisfacer ese crédito tributario en sede concursal⁴⁰. Dada la naturaleza de la responsabilidad tributaria, la AEAT podrá dirigirse contra cualquiera de los tres administradores concursales por la totalidad de la obligación tributaria, pudiendo este asumir solo la parte que le corresponde solicitando la división de la deuda y dando razón suficiente del resto de los administradores concursales. El administrador concursal podría incurrir en responsabilidad si calificase mal un crédito otorgándole garantías que no tiene, si no realiza los pagos de manera acorde con la prelación de créditos (SAN, 27 agosto 2001) y a causa de ello deja de cobrar la Hacienda Pública, que no informe al juez sobre los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte del concursado, o que no detecte estos, etc.

En el ámbito laboral, cuando hay poca masa y el Fondo de Garantía Salarial se subroga hay un riesgo de que el administrador concursal incurra en responsabilidad si no puede pagar los créditos de los trabajadores en los que se ha subrogado el FOGASA, por haber saldado otros antes, pensando que se podían vender bienes y hacer frente a todos los créditos contra la masa.

Para derivar la responsabilidad a los administradores concursales, como señala la doctrina científica⁴¹ y jurídica⁴², no es necesario un procedimiento de apremio ni que el procedimiento concursal haya concluido.

³⁹ FERNÁNDEZ AMOR, J. A., *La Responsabilidad Fiscal*, op. cit., p. 122.

⁴⁰ De manera que “el art. 43.1.c) prescinde del art. 36 de la LC a la hora de establecer el ámbito administrativo de esta responsabilidad subsidiaria, de exigencia supletoria, pues este último precepto establece la responsabilidad directa y solidaria de los administradores concursales y los auxiliares delegados frente a los acreedores de manera más clara y exigible en dos términos: a) por “los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia” y b) por actos u omisiones de los administradores concursales y auxiliares delegados que lesionen directamente los intereses de aquellos. Existe pues –como el caso de la responsabilidad de los administradores– un “déficit” de potestades administrativas ante las posibilidades de actuación de la Hacienda Pública acreedora en vía judicial ordinaria, en la que esta podría ejercer las acciones de responsabilidad por daños causados a la masa concursal o –de manera probablemente más conveniente a sus intereses– por daños causados a sus créditos”. ZABALA RODRIGUEZ, A., “Comentarios al art. 43 de la Ley General Tributaria: los responsables subsidiarios”, *Grandes Tratados*, Aranzadi, Navarra, 2008, p. 3.

⁴¹ VARONA ALABERN, J. E., *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 360 y FERNÁNDEZ AMOR, J. A., *La Responsabilidad Fiscal*, op. cit., p.132.

⁴² Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 23 de diciembre y 27 de octubre de 1985.

Es, en el supuesto de responsabilidad en cuanto a los créditos contra la masa y no en el estudiado previamente, cuando el administrador deberá responder también de las sanciones.

2. Auxiliares delegados

Consideramos que los auxiliares delegados son sujetos no responsables en vía tributaria pero sí en vía civil, dadas las características propias del instituto de la responsabilidad tributaria⁴³ y en virtud de los siguientes hechos:

- La LGT/2003 hace referencia a los miembros de la administración concursal, entre los que no se encontrarían los auxiliares delegados, ya que el tenor literal de la LC hace entenderlo así⁴⁴. Para poder aplicar la responsabilidad tributaria a cualquier sujeto, es condición *sine qua non*, que así venga reflejado en la norma tributaria, ya que una de las características principales del instituto de la responsabilidad tributaria, a nuestro entender y en base a la jurisprudencia⁴⁵, es que solo podrá ser una norma de rango legal la que determine la existencia de un responsable tributario: principio de reserva de Ley⁴⁶ (arts. 31.3 y 133.1 Constitución Española –en adelante CE–).

- Su carácter es subjetivo, pues en virtud del principio de justicia tributaria (art. 31.1 CE), se hace imposible exigir una responsabilidad objetiva, ya que no puede permitirse que el responsable soporte la carga económica del tributo, si no ha realizado el hecho imponible de este. Así se establecen con la Constitución los principios de generalidad, igualdad,

⁴³ MUÑOZ, A., “La responsabilidad tributaria I (características generales y definición)”, *El Graduado*, 63, 2011, pp. 37-41.

⁴⁴ IÑIGUEZ, P., “La responsabilidad de los administradores concursales”, *Revista jurídica de la Comunidad Valenciana: jurisprudencia seleccionada de la Comunidad Valenciana*, 2006, p. 19: “Del tenor literal de la Norma, parece deducirse, que los auxiliares delegados, no se insertan en la estructura orgánica de la administración concursal, como tampoco asumen una posición orgánica propia en el concurso”.

⁴⁵ Como afirma el Supremo, en su Sentencia de 8 de julio de 2004, “la responsabilidad tributaria no deriva de ninguna convención *inter privados*, sino de la determinación de la Ley”. Es decir, “su existencia se establece por mandato de la Ley, reafirmando así el necesario carácter legal de las diferentes figuras subjetivas tributarias, de conformidad al art. 31.3 de la Constitución Española y al art. 10a) de la Ley General Tributaria. En consecuencia, el mecanismo jurídico empleado para designar al responsable es el común a toda situación jurídica de origen legal, esto es, la previsión de un presupuesto de hecho que una vez cumplido hará surgir las consecuencias jurídicas que le asocia el ordenamiento” (Sentencia 1611/2002 del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 5 diciembre, Fundamento de Derecho Tercero).

⁴⁶ Cuyo fundamento, en opinión de PÉREZ ROYO, F., “Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, 14, 1972, p. 233, es la autoimposición, uniformidad y racionalidad en el reparto de la carga tributaria. Considerando que: “queda dentro del ámbito de la reserva de Ley, no por su consideración como un deudor tributario junto al sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, sino por tratarse [...] del deudor de su propia obligación, y esta se trata de una obligación que reúne las características propias de las prestaciones patrimoniales impuestas unilateralmente por el sujeto activo”. Véase MAZORRA, S., *Los responsables tributarios*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1994 p. 109.

progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica; siendo este último el núcleo central de todos estos principios⁴⁷.

El Tribunal Constitucional tiene señalado que el hecho de que, con carácter general, el tributo debe ser exigido al sujeto que exterioriza la capacidad contributiva, supone un reflejo del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica. Este deber vincula tanto a ciudadanos, (deber de colaboración con la AEAT para el sostenimiento de los gastos públicos), como a los poderes públicos (quién ha de soportar la carga tributaria el sujeto pasivo del tributo, es decir el titular de la capacidad contributiva). Ahora bien, dado que el responsable no ha realizado el hecho imponible (índice de capacidad contributiva), sería contrario a la justicia tributaria que deba soportar la carga económica del tributo⁴⁸, pero al tener a su disposición la acción de regreso, se cumple el precepto constitucional antes citado. Esta exigencia constitucional que incide en la misma relación tributaria, impide que dicha responsabilidad pueda considerarse en ningún caso como objetiva, en el sentido que se utiliza en el derecho privado, y para ello es fundamental el mecanismo de la acción de regreso (así se expresaba el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la LGT, que recomendaba completar el régimen jurídico de la responsabilidad con la introducción de modo expreso de dicha acción de regreso)⁴⁹.

⁴⁷ GOROSPE, J. I. y HERRERA, P. M., “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 30.

⁴⁸ “Se trata de una contundente prerrogativa por la que se puede exigir el pago de un tributo a quien nada tiene que ver con la capacidad económica que aquel pretendió gravar, de ahí que la cautela que merece siempre su aplicación conduzca a no extender la condición de responsable tributario a quien, en rigor y según los términos estrictos de la norma, no forma parte de la administración concursal”. ARRANZ, C. y VARONA, J. E., “La responsabilidad tributaria”, op. cit., p. 167.

⁴⁹ El presente trabajo tuvo su origen en un trabajo de investigación inmejorablemente dirigido por la Profesora Marta Villar de la USP-CEU, enmarcado dentro del Máster en Insolvencia Empresarial, dirigido por el profesor Emilio Beltrán de la USP-CEU, siendo mi deseo agradecer a ambos su apoyo, así como a todo el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la USP-CEU y, en especial, al profesor Juan Ignacio Gorospe.