

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-15-004-6

ALGUNAS CUESTIONES TRIBUTARIAS EN LOS CONCURSOS DE ACREEDORES (SEGUNDA EDICIÓN)

Autor: *Domingo Carbajo Vasco*
Inspector de Hacienda del estado

DOC. n.º 4/2015



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. CONSIDERACIONES GENERALES.
 - A. El contexto económico.
 1. En general.
 2. Crisis empresarial y concursos de acreedores.
 - B. La función del procedimiento concursal.
 - C. Una visión general de las modificaciones de la Ley Concursal.
 - D. Nuevas modificaciones en la Ley Concursal.
 - E. La evolución general de la Hacienda Pública respecto de los concursos de acreedores.
2. LA HACIENDA PÚBLICA Y EL DERECHO CONCURSAL. CUESTIONES PREVIAS.
 - A. Introducción general.
 - B. La Hacienda Pública y el administrador concursal.
 - C. El administrador concursal y el Plan de Control Tributario de 2014.
3. LA INCIDENCIA DEL CONCURSO DE ACREEDORES EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.
4. MÁS ACERCA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE EL CONCURSO DE ACREEDORES.
5. EL ADMINISTRADOR CONCURSAL. FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DESDE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA.
 - A. Nota previa.
 - B. Sobre el ejercicio del cargo de administrador concursal y sus responsabilidades.
6. CUESTIONES GENERALES SOBRE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.
7. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL.
 - A. Antecedentes y cuestiones generales.
 - B. Contenido.
 - C. Desarrollo.
 - D. Más sobre la responsabilidad tributaria de los administradores concursales.
 1. Posibles supuestos de concurrencia de responsabilidades tributarias.
 2. La *due diligence* del administrador concursal.
 3. Sobre la diligencia exigible en el ejercicio del cargo.
8. LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUXILIARES DELEGADOS DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL.
 - A. La figura del auxiliar delegado.
 - B. El alcance de la responsabilidad.
9. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS MEDIADORES CONCURSALES.
 - A. La figura del mediador concursal.
 - B. Especificidades tributarias del acuerdo extrajudicial de pagos.

- C. Sobre la responsabilidad tributaria del mediador.
 - D. Acuerdos de refinanciación y responsabilidades tributarias.
10. EL INFORME DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL.
11. EL CONTROL DEL FRAUDE EN LA FASE RECAUDATORIA Y LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL, 2014.
- A. CONSIDERACIONES GENERALES.
 - B. EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA DECLARACIÓN DE CONCURSO DE ACREEDORES.
 - 1. Introducción.
 - 2. Devengo, exigibilidad y liquidación de las deudas tributarias.
12. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y CONCURSO DE ACREEDORES.
- A. Situación, antes de la Ley 7/2012.
 - B. Efectos de la Ley 7/2012.
 - 1. Sobre el cómputo del plazo de prescripción frente a los responsables solidarios.
 - 2. Reanudación del cómputo del plazo de prescripción en caso de concurso de acreedores.
 - 3. Suspensión del plazo de prescripción para responsables y deudor principal en caso de concurso de acreedores.
13. EFECTOS DEL CONCURSO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.
- A. En el procedimiento inspector.
 - B. En el procedimiento de recaudación.
14. LA CONCURRENCIA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y CONCURSALES.
- A. Cuestiones previas.
 - B. Antecedentes legislativos hasta la LRC.
 - C. Problemática de la concurrencia de procedimientos tras la Ley 38/2011.
 - 1. Introducción
 - 2. Situación actual
 - 3. Desarrollo de la materia.
 - 4. Efectos de la declaración del concurso sobre los acreedores con garantía real.
 - 5. Compensaciones.
 - 6. Suspensión del devengo de intereses de demora.
 - 7. La certificación de las deudas tributarias.
 - 8. Aplazamientos y fraccionamientos.
 - 9. La Instrucción 6/2013 del Departamento de Recaudación.
 - 10. La situación con la Reforma de la Ley General Tributaria.
 - 11. La formalización del crédito de la Hacienda Pública.
 - 12. La coordinación entre los ingresos recaudatorios de la Hacienda Pública y la TGSS.
 - 13. Incidencia recaudatoria derivada de la aparición de nuevas deudas tributarias después de la emisión de la certificación.
 - D. La instrucción 3/2014 del Departamento de Recaudación de la AEAT, ¿un cambio de tendencia?
15. LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS Y SU CLASIFICACIÓN DENTRO DE LOS PROCESOS CONCURSALES.
- A. Nota previa.
 - B. La masa pasiva y la clasificación de los créditos.
 - C. Problemática de algunos créditos tributarios.
 - 1. Consideraciones generales.

2. El nacimiento del IVA y las facturas rectificativas.
 3. Más acerca de la nueva redacción del artículo 99.Tres LIVA.
 4. La rectificación de facturas y las acciones de reintegración.
 5. Más acerca de la modificación de la base imponible y rectificación de facturas.
 6. El nuevo modelo de declaración-liquidación del IVA.
- D. Problemática de los pagos a cuenta del IRPF.
 - E. Problemática respecto de las sanciones tributarias.
 - F. Calificación y pago de créditos y actuaciones administrativas.
16. LA NATURALEZA DE ALGUNOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS COMO CRÉDITOS CONCURSALES.
- A. Nota previa.
 - B. Créditos tributarios con privilegio especial.
 1. En general.
 2. Hipoteca legal tácita.
 3. Afección de bienes.
 4. Derecho de retención.
 - C. Créditos tributarios con privilegio general.
 1. Definición y temas generales.
 2. La prelación del crédito tributario y la fase de liquidación.
 - D. Los créditos tributarios como créditos ordinarios.
 - E. Los créditos tributarios como créditos subordinados.
 1. Introducción.
 2. Los recargos tributarios.
 3. Las sanciones tributarias.
 4. Intereses de demora.
 - F. Los créditos tributarios contra la masa.
17. LAS MODIFICACIONES EN EL TRLIS DERIVADAS DEL REAL DECRETO-LEY 4/2014.
- A. Introducción.
 - B. Efectos en el artículo 15 TRLIS.
 - i. En general.
 - ii. Apartado 1.
 - iii. Apartado 2, b)
 - iv. Apartado 3.
 - C. EFECTOS EN EL ARTÍCULO 19 TRLIS.
 - D. NUEVA EXENCIÓN EN EL ITP Y AJD.
 - E. OTRAS CUESTIONES.
18. IMPACTO TRIBUTARIO EN LOS CONCURSOS DE ACREEDORES DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2014.
- A. Nota previa.
 - B. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - C. IVA.
 - D. Impuesto sobre Sociedades.
 - E. Ley General Tributaria.

ABREVIATURAS.

BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN.

La crisis económica, con su efecto directo sobre las empresas, ha producido un fuerte aumento de los concursos empresariales. Desde el punto de vista jurídico, este hecho se ha generado bajo la égida de una nueva Ley Concursal que, configurada en momentos de expansión económica, ha tenido que ser modificada en diferentes ocasiones para adaptarla a las nuevas circunstancias económicas.

En estas condiciones, la normativa fiscal, que partía de una visión moderna de las relaciones entre la Hacienda Pública y el acreedor concursado, se ha enfrentado a retos novedosos y a los problemas derivados de una pérdida de privilegios por parte de la Administración tributaria que ha reaccionado de diferentes maneras a tal hecho.

A la postre, mediante la Ley 7/2012, la Administración Tributaria ha ido recuperando algunos de sus privilegios y alterando la redacción de las normas para adaptarla a su interpretación, no sin relevantes problemas doctrinales y jurisprudenciales.

El objetivo de este documento es reflejar tales hechos y, sin poder abarcar todos los aspectos tributarios que el concurso de acreedores genera, exponer algunas cuestiones significativas del concurso de acreedores en la normativa y los procedimientos tributarios.

Palabras clave: Acciones de reintegración, administrador, administrador concursal, afección, auxiliar, concurrencia de créditos, créditos con privilegio especial, créditos con privilegio general, créditos subordinados, créditos tributarios, crisis económica, Concurso de Acreedores, devengo, "Due diligence", espera, factura, hipoteca legal tácita, Impuesto sobre el Valor Añadido, insinuación, institución preconcursal, interrupción de la prescripción tributaria, inversión del sujeto pasivo, Ley concursal, Ley General Tributaria, masa activa, masa pasiva, mediador concursal, modificación de la base imponible, prescripción, privilegios, quita, recaudación ejecutiva, recaudación voluntaria, rectificación de facturas, reforma de la Ley Concursal, reintegración de créditos, responsabilidad tributaria.

ABSTRACT

The modern economic crisis has led to a sheer entrepreneurial crisis, which in turn has ended in a huge increase of businesses' bankruptcies. From a legal frame perspective, such circumstances have been developed under the umbrella of a new Spanish bankrupt legislation, the so-called "Bankrupt Act". This Act was drafted and implemented during a period of economic expansion, and so it has to be adjusted in several occasions to the new economic conditions.

In such framework, fiscal rules set up a real new point of view regarding the relationships between Public Finance procedures and the bankrupt enterprise and so, tax regulations have been confronted with new problems and with the actual end of several Public Finance privileges. At the end, the development of the economic crisis has also forced Public Finance regulations to lay out a complete u-turn concerning such relations.

In fact, the Act 7/2012 has mean the recovery by the Spanish Tax Administration of most of its former privileges, due to changes in fiscal regulations which favor the Tax Administration powers of forcible collection on bankrupt debts.

The main goal of this paper is to explain the most relevant facts and legal interpretations concerning the links between fiscal regulations, tax administrative procedures and the bankruptcy situations and norms.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

A. El contexto económico

1. En general

La economía española se encuentra desde hace varios años sometida a una profunda crisis¹, la cual incorpora la incidencia de la crisis sistémica internacional, cuyo inicio se establece convencionalmente en el desarrollo de los problemas de las hipotecas “subprime” norteamericanas, 2007 y la crisis financiera subsiguiente²; las dificultades particulares de la denominada “zona euro” de la Unión Europea (en adelante, UE)³ y los rasgos específicos de la situación socio-económica española, por ejemplo, el fin de la denominada “burbuja inmobiliaria”, la crisis político institucional, cuya manifestación más evidente es la deriva independentista en la Comunidad Autónoma (en adelante, CCAA) catalana, así como la desafección general hacia los partidos políticos y el elevado índice de desempleo, el cual se sitúa en el entorno del 25,37 % de la Población Activa^{4,5,6}, aunque tanto en el tercer trimestre como

¹ Para un análisis sobre las causas de tal crisis, *vid.* GARCÍA, NORBERTO E.; RUESGA BENITO, SANTOS M. (directores). *¿Qué ha pasado con la economía española?. La Gran Recesión 2.0 (2009 a 2013)*, Ed. Pirámide, Madrid, 2014.

Por otro lado, las estimaciones más recientes de la evolución del Producto Interior Bruto (en adelante, PIB) español por parte del Instituto Nacional de Estadísticas (en adelante, INE) han señalado una crisis todavía más profunda de la evaluada con anterioridad; así en el período 2007-2013 el PIB descendió un 7,32% y no un 6,7%, tal y como se había cuantificado previamente.

Todo ello, de acuerdo a las nuevas estimaciones del PIB que siguen el Sistema Europeo de Cuentas, base 2010, Ver www.ine.es/prensa/np846.pdf.

² Sobre la opinión convencional consistente en calificar la crisis sistémica como una puntual crisis financiera, puede verse: HOUGHTON BUDD, CHRISTOPHER. *Finanzas en el umbral. Re-pensando las economías real y financiera*, Ed. Tirant lo Blanch, colecc. Tirant Humanidades, Valencia, 2014.

Desde una perspectiva marxista, nos remitimos a: LAPAVITSAS, COSTAS. *El capitalismo financiarizado. Expansión y crisis*, Eds. Maia, Madrid, 2009.

³ La UE dispone de 28 miembros, tras la incorporación, el 1 de julio de 2013, de Croacia. Por el contrario, la llamada “zona euro”, es decir, aquellos Estados miembros de la UE donde el euro es la moneda nacional, abarca en los momentos actuales 19 naciones, teniendo en cuenta, también, el ingreso de Lituania en esta área desde el 1 de enero de 2015.

⁴ Desempleo agravado porque, entre la población juvenil, se aproxima al 54%; de hecho, datos de la UE indican que la tasa de desempleo en España entre los jóvenes de 15 a 24 años es del 53 %. Estos datos son solo superados por Grecia en la UE con una tasa de desempleo general del 28% y del 59%, en lo que se refiere al paro juvenil. Incluso en algunos meses de 2014, España superó a Grecia en lo que se refiere al porcentaje de paro juvenil.

Los últimos datos a este respecto revelan una situación sólo levemente mejorada, a finales de 2014, el paro en Grecia se situaba en el 25,67% sobre la población activa y el paro juvenil en España, en el IV trimestre de 2014, era del 51,8%.

⁵ Según la Oficina Estadística de la UE, EUROSTAT, España es uno de los países de la UE con mayores niveles de desempleo, superiores al 24% de la población activa, concretamente, el 23,67 % de acuerdo a la información derivada de la Encuesta de Población Activa, 3^o Trimestre de 2014, www.ine.es/inebaseDYN/epa3038/epa_inicio.htm y www.ine.es/daco/daco42/daco4211/epa0314.pdf.

Precisamente, como un índice de los inicios de la recuperación de la actividad económica española durante el ejercicio 2014, se ha señalado que este coeficiente supone un nuevo descenso sobre la Encuesta de Población Activa, I Trimestre de 2014, la cual llevaba el índice de paro al 25,93%, con una minoración, a su vez, del 1,01% respecto del trimestre anterior.

En cualquier caso, tanto el cambio de metodología de cálculo que esta nueva Encuesta en 2014 conlleva, como la disminución en el número de los activos, reflejan que el elevado nivel de desempleo sigue conformando un problema estructural de la economía española.

Para estos datos, puede acudir a la “Nota de prensa sobre la Encuesta de Población Activa, III Trimestre de 2013”, publicada por el Instituto Nacional de Estadística (en adelante, INE), www.ine.es/daco/daco42/daco4211/epa0313.pdf y, para la correspondiente al I Trimestre de 2014, también del INE, www.ine.es/inebaseDYN/epa3038/epa_inicio.htm

De hecho, el clima de mejora de la actividad económica se refuerza con los datos de la Encuesta de Población Activa del II trimestre de 2014, donde el índice de paro era del 24,4% y se habían creado empleos para 192.400 personas, el primer incremento neto del empleo en seis años en España. Ver www.ine.es/daco42/daco4211/epa0214.pdf

Asimismo, otro indicador de recuperación es la minoración de los desempleados inscritos en las Oficinas de Empleo (la otra medida del nivel de desempleo en España) que, en julio de 2014, fue de 298.410. El nivel de desempleados en España con

en el cuarto trimestre de 2014 se observa una cierta reducción: 5.427.700 parados, el 23,67% de la Población Activa para el III trimestre y 5.457.700 personas en el IV.⁷

De hecho, en enero de 2015 (período en el cual se escriben estas páginas), parece que la situación ha cambiado (“se ve el fin del túnel”), habiéndose incrementado el PIB en el primer trimestre de 2014 en el 0,4% y acelerándose algo la cifra en el segundo trimestre de este año, concretamente, el 0,6% y conservándose tal aumento en el tercer trimestre, el 0,5% y, probablemente, acelerándose el aumento en el cuarto trimestre hasta el 0,7%; así como reducido el paro registrado fuertemente entre diciembre de 2013 y el mes de septiembre de 2014⁸, pero, parafraseando a un miembro representativo del Gobierno español⁹, “la recesión ha terminado, pero sigue la crisis”, pues determinados factores externos, supuesto del conflicto entre Ucrania y Rusia o los malos resultados de crecimiento en algunas economías europeas centrales, así como recientemente los problemas políticos en Grecia, hacen dudar de la sostenibilidad de esta recuperación en el tiempo.

En este sentido, la adopción de medidas de impulso monetarista en septiembre de 2014 por parte del Banco Central Europeo que continuarán a lo largo de 2015 (políticas QE o “quantitative easing”) tratan, en parte, de contrarrestar los síntomas de deflación que se señalan en algunas economías europeas¹⁰ y en otras, supuesto del Japón, así como superar lo que algunos califican como un nuevo estancamiento de la economía, una “tercera recesión” o, incluso, un período de crecimiento muy reducido de la economía mundial.

Se estima que la evolución del PIB de nuestra nación en el ejercicio 2012 será del -1,3%, según datos provisionales del INE; por otra parte, también las estimaciones sobre la evolución del PIB en 2013 son negativas, situándose los datos provisionales en el -1,2%.

En cambio, se espera un aumento del PIB para el año 2014 que el Gobierno, provisionalmente, situó en el 0,7%, porcentajes que han sido modificados al alza en temporadas más recientes, estimándose tal aumento ahora en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2015 en el 1,3%; mientras que otras instituciones y entidades de análisis y pensamiento económico, caso del Banco de España, sitúan tal evolución, incluso, en una cuantía superior, en el entorno del 1,5% del PIB. Recientemente, el propio Gobierno ha revisado sus estimaciones al alza, posicionando el aumento del PIB para el ejercicio 2014 en el 1,4% y estimando una evolución también positiva para el año 2015 en el entorno del 2%.

Por otra parte, el mismo Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2015 estima el aumento del PIB en ese ejercicio en el 2%¹¹

Este cambio de tendencia económica llevaría, por otra parte, a incrementos del PIB en el entorno del 2% para el año 2015¹², pero sin que el empleo se recupere apreciablemente y, lo que es peor, con un mercado de trabajo de mala calidad (empleos precarios, a tiempo parcial y con salarios reducidos).

este indicador se situaba en 4,42 millones de personas; sin embargo, la tasa de paro volvió a incrementarse en agosto de 2014 en 8.070 personas, ascendiendo el número de parados a 4.427.930.

En el tercer trimestre de 2014, por su parte, el número de parados volvió a descender en 195.200 personas.

⁶ Una visión crítica, aunque parcial e insuficiente, de la situación económica española, puede verse en: Economistas frente a la crisis (VVAA). *No es economía, es ideología. Que no nos roben las palabras*, Ed. Deusto, Barcelona, 2012.

⁷ Según la Encuesta de Población Activa del tercer trimestre de 2014, ver www.ine.es/inebase.DYN/epa.3038/epa_inicio.htm

⁸ Los datos de paro registrado y de paro sobre la población activa resultan ser indicadores diferentes de las tasas de desempleo y actividad de la economía. La mayoría de los autores califican como de mejor calidad estadística y más representativos de la realidad del nivel de empleo, los datos de la Encuesta de Población Activa.

Los indicadores de paro registrado han vuelto a incrementarse (como, por otra parte, es tradicional en España) durante el otoño de 2014, pero el índice desestacionalizado también refleja una cierta mejoría.

⁹ Nos referimos al ministro de Economía, Sr. De Guindos.

¹⁰ Incluyendo la española, la cual ha terminado el ejercicio 2014 con una inflación negativa del 1%, primera cifra negativa de la que se dispone en la serie histórica del Índice de Precios al Consumo español, iniciada en 1965.

¹¹ www.seps.pap.minhap.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/Proyecto_PGE/Documentos/LIBROAMARILLO2015.pdf

¹² De los cuales, según el propio Gobierno, un 0,55% respondería al impacto positivo de la Reforma Fiscal en la demanda interna. El Servicio de Estudios del BBVA reduce tal incidencia al 0,3%.

En cualquier caso, la incertidumbre sobre tales cifras, en un contexto de dudas sobre la recuperación europea y la situación económica internacional, conlleva una enorme dificultad para avalar tales estimaciones.

Esta incertidumbre, asimismo, se ha visto acrecentada en los últimos meses, ante el estancamiento de economías europeas centrales, por ejemplo, Alemania e Italia que, según algunos comentaristas, puede llevar incluso a una tercera recesión de la economía de la UE, unido a la precaria situación de la economía japonesa, las dudas sobre la posible existencia de una “burbuja inmobiliaria” en China, la economía más importante del Mundo en estos momentos y lo que parece el desarrollo de una ola deflacionaria en la economía mundial.

2. Crisis empresarial y concursos de acreedores

Una de las manifestaciones más palpables de esta crisis económica e institucional es la desaparición de múltiples empresas, disminución que se manifiesta en diferentes estadísticas; por poner un ejemplo, el número de empresarios y profesionales, sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), ha pasado (Agencia Estatal De Administración Tributaria; en adelante, AEAT, 2014) de 3.491.561 en el año 2007 a 3.170.629 en el ejercicio 2012^{13 14} e, incluso, el número de declarantes del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) se ha visto afectado por tal contexto depresivo; de forma tal que, en el período impositivo 2011, ascendieron a 1.421.420, mientras que en el período impositivo 2010 fueron 1.421.543. En el periodo 2012, el número de declarantes del IS se incrementó levemente, alcanzando la cifra de 1.423.76.¹⁵

En general, conforme a los datos fiscales, el número total de empresarios, si se suman los datos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), habrían pasado de 4.900.000 en el ejercicio 2007 a 4.755.000 en el año 2011 (cifra provisional).¹⁶

B. La función del procedimiento concursal

El concurso de empresas, en principio, pretende superar una etapa de dificultades en la continuidad de la vida de una empresa para con una adecuada quita, espera o combinación de ambas respecto de las deudas de aquélla (su masa pasiva)¹⁷, a lo cual habría que añadir, ahora, los sistemas de refi-

¹³ Recuérdese, en cualquier caso, que conforme al artículo 2 de nuestra Ley Concursal (en adelante, LC), puede declararse el concurso respecto de cualquier persona, física o jurídica, así como las herencias yacentes y con algunas excepciones para las personas jurídicas sometidas al Derecho Público.

Sin embargo, los procedimientos concursales relevantes son los que afectan a los empresarios, en general, bajo la forma jurídica societaria; por ello, en adelante, en nuestro texto, utilizaremos como sinónimos de los presupuestos subjetivos del concurso expresiones como “empresa”, “entidad”, “empresario” o similares.

Téngase en cuenta, además, que las personas físicas se encuentran sometidas, en general, al principio de responsabilidad universal por todas sus deudas, con todos sus bienes presentes y futuros, conforme al artículo 1911 del Código Civil (en adelante, CC).

Esta situación, aunque con matices, también se extiende al empresario o profesional persona física; de ahí, el escaso interés del procedimiento concursal en estos casos.

¹⁴ El descenso también se anota en las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), por ejemplo, las estadísticas de las Cuentas Anuales del Impuesto sobre Sociedades, publicadas también por la AEAT, www.agenciatributaria.es >Estadísticas Tributarias>Publicaciones>Cuentas anuales del IS, reflejan que, en el ejercicio 2008, declararon 1.402.770 sujetos pasivos del tributo, en 2009, 1.396.033, en 2011, 1.394.445 y, en 2012, último período para el cual se dispone de datos, 1.394.980.

En general, para un análisis reciente de las estadísticas de este IS, *vid.* GASCÓN CATALÁN, JESÚS. “Análisis de los datos estadísticos del Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, n.º 150/2014, páginas 99 a 130.

¹⁵ Sin embargo, la fuerte incidencia de la crisis se refleja claramente en los beneficios económicos declarados por esas empresas que fueron negativos, concretamente, -94.543 millones de euros.

¹⁶ MARTÍNEZ ÁLVAREZ, JOSÉ ANTONIO; GARCÍA MARTOS, DOLORES; CALLEJO ARRANZA, SARA. “El Impuesto sobre Sociedades; una herramienta de Política Económica”, *Crónica Tributaria* número 152/2014, páginas 7 a 33.

¹⁷ Las medidas de refinanciación y capitalización de deudas que incorpora la citada Ley 17/2014, fueron anticipadas en general mediante el Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial.

nanciación y capitalización de deudas, como proclama la reciente Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adaptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial (“Boletín Oficial del Estado”; en adelante, BOE, de 1 de octubre), volver a reiniciar de manera más saneada su actividad económica; de no lograrlo, el concurso de acreedores se convierte en una forma ordenada y sistemática de extinción de la vida empresarial, en el supuesto de que termine en liquidación.

Importa señalar que, en principio, la finalidad del concurso de empresas es la continuidad de la explotación económica, idea que también rige en nuestra normativa concursal; pues como, por ejemplo, señala el fallo del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción (en adelante, TCJ), nº 4/2012, suscitado entre la AEAT y el Juzgado de lo Mercantil (en adelante, JM) nº 3 de Valencia (BOE, de 5 de febrero de 2013), Fundamento de Derecho Quinto, tercer párrafo, inciso final:

“...Y es que la Ley opta por atribuir al Juez del concurso amplísimas facultades sobre todas aquellas materias que se consideran de especial trascendencia para el patrimonio del deudor que ha de preservarse en garantía de los derechos concurrentes del deudor, de los trabajadores, de los acreedores y del principio de interés general de mantenimiento o continuidad de la actividad empresarial.” (La cursiva es nuestra).

Nuestra normativa concursal moderna, desde la entrada en vigor de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (“BOE, del 10), ha abogado y reiterado que el objetivo fundamental del concurso de acreedores es el dar una nueva oportunidad a la entidad o a la persona sometida al proceso y conservar la explotación económica o el patrimonio, el denominado por la doctrina internacional “fresh start”, ver *infra*.

Sin embargo, la realidad muestra que la mayoría de los concursos en España acaban en la liquidación ordenada del patrimonio del sujeto concursado y pocas entidades culminan el convenio y retornan, “más ligeras”, a la actividad económica ordinaria.

La legislación concursal ha fracasado hasta la fecha en su finalidad fundamental: mantener la actividad económica de la empresa concursada, dándole una nueva oportunidad.

Diferentes informes de organismos internacionales (Unión Europea, Fondo Monetario Internacional,...) han señalado esta debilidad del marco legislativo concursal en España y las medidas normativas adoptadas en 2014, en particular, el Real Decreto-Ley 11/2014, han tratado de contrarrestar esta situación.

En este sentido, los datos son contundentes: en el año 2012, el 94,95% de los concursos han finalizado en liquidación. Es más, este ratio ha empeorado con el tiempo; así, en 2010 fue del 94,2% y en 2009 del 90,43%. En el ejercicio 2011, de 5.049 procesos, sólo en 402 existió convenio.

Desgraciadamente, la conclusión del concursado mediante la liquidación de su activo neto es el caso general del modelo español, situándose, como hemos indicado en el 94% de todos los procesos concursales, según la estadística concursal del Colegio de Registradores, aunque la finalidad de la normativa concursal española sea, en teoría, la conservación de la explotación económica.

Precisamente, las últimas modificaciones legislativas en materia concursal, ver *infra*, reiteran que la finalidad fundamental es: “...la continuidad de las empresas económicamente viables...”, por ser “...beneficiosa no sólo para las propias empresas, sino para la economía en general y, muy en especial, para el mantenimiento del empleo.” (Exposición de Motivos; en adelante, EM, I, primer párrafo, del Real Decreto-ley 11/2014, de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal).

Por otra parte, a pesar de que la mayoría de los concursos son voluntarios, es decir, solicitados por el propio empresario, frente a los necesarios, aquellos que piden sus acreedores (en el año 2012 se han dado, por ejemplo, 504 concursos obligatorios frente a 8.222 voluntarios y, en 2013, 9.204 voluntarios frente a 450 obligatorios y, en el tercer trimestre de 2014, último con información en estas fechas, frente a 1.313 voluntarios, hubo sólo 88 necesarios), lo cierto es que la experiencia demuestra que muchos de los empresarios que solicitan voluntariamente el concurso, lo hacen como última “ratio”, es decir, demasiado tarde, siendo muy difícil que recuperen la capacidad para mantener su explotación económica.

La extensión a los convenios concursales del modelo anterior se produce por el Real Decreto-ley 11/2014, de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal (BOE de 6).

Asimismo, empresas que son viables “...desde un punto de vista operativo (es decir susceptibles de generar beneficios en su negocio ordinario) se han tornado en inviables desde un punto de vista financiero...” (EM, I, primer párrafo, de la mencionada Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial).

Es cierto que la LC ha planteado otros problemas, por ejemplo, la insuficiencia de los JM creados para atender la avalancha de concursos generados por la crisis económica, lo que conlleva, por un lado, una acumulación de concursos en tramitación y sin resolver (así, en el año 2012 hubo un 3,77% de los procedimientos concursales resueltos que se iniciaron en 2005 y, en estos momentos, en el procedimiento ordinario desde el Auto declarativo de concurso hasta el final transcurren 649 días de promedio con una mediana de 544) o que no exista un procedimiento específico para las personas físicas; es más, se constata el fracaso del modelo concursal para las personas naturales que, en principio, sí acudieron a él, para, posteriormente, ante la complejidad del mismo, optaron por otras vías para establecer su insolvencia (Observatorio Concursal Del Refor, 2013).

También el sistema de elección de los administradores concursales y su funcionamiento ha sido objeto de frecuentes críticas, habiendo sido objeto de reformas y estando en marcha la prevista en la mencionada Ley 17/2014, de 30 de septiembre.

Pero, sin ningún género de dudas, la falla fundamental del sistema ha sido la indicada anteriormente: *el concurso no ha servido para salvar las empresas*, aunque, quizás, en lo que hace referencia a la recuperación de créditos por parte de los acreedores, el resultado pueda ser considerado más positivo, al estimarse que los compromisos de pago asumidos por los deudores en 2012 ascendían a 32 mil millones de euros, siendo esta cantidad el 50,88% de la deuda nominal de todas las entidades concursadas.

No es de extrañar, en consecuencia, que la redacción inicial de la LC de 2003, cuyo contexto económico era totalmente distinto al de la presente y perdurable crisis sistémica, haya sido objeto de constantes reformas *que, a nuestro entender, no han concluido en los momentos actuales, ver infra*.

La leve recuperación de la economía española en el año 2014 se ha traducido también en una reducción del número de empresas que solicitan el concurso de acreedores.

De hecho, podemos señalar que dos son las dos razones que han movido las modificaciones de la LC hasta este instante:

- a) Buscar algún tipo de nuevo procedimiento “pre concursal” o simplificada que redujese el “ratio” de atrición de empresas concursadas, proliferando las denominadas “instituciones preconcursales” y, ahora, los mecanismos de refinanciación de deudas y
- b) *La constante lucha de la Administración tributaria por romper con el principio de “pars conditio creditorum” y recuperar alguno de sus privilegios de ejecución singular sobre bienes y derechos del deudor.*

Lo sorprendente del asunto es que el segundo problema se ha enfrentado al fin fundamental de la continuidad de las empresas, pues, en general, en todos los procesos concursales casi siempre hay dos “clases” de acreedores: los generales y los que disponen de algún tipo de privilegio (general o especial), destacando en este último supuesto las entidades financieras, pues éstas disponen, generalmente, de garantías reales y los acreedores públicos, en particular, la Tesorería General de la Seguridad Social (en adelante, TGSS) y la Hacienda Pública estatal, representada por la AEAT.

Por ello, las últimas alteraciones de la LC intentan solucionar tales problemas, ver *infra*, en primer lugar, la contenida en el precitado Real Decreto-ley 11/2014, la cual supone un intento de reducir los privilegios de esta segunda “clase” de créditos, reforzando el principio *pars conditio creditorum* y la incluida en la Ley 17/2014 que trata de impulsar la refinanciación y la reestructuración de deudas, como mecanismos preventivos, para evitar, precisamente, el propio inicio del proceso concursal.

De esta manera, la EM, III, tercer párrafo, tercer inciso, del Real Decreto-ley 11/2014 señala expresamente:

“...No debe olvidarse, por otro lado, que uno de los principios que debe necesariamente regir el concurso es el de *pars conditio creditorum* y que la extensión indefinida de los privilegios es una contradicción palmaria de dicho principio...”

Asimismo, la mencionada Ley 17/2014 intenta también reducir los privilegios de los que gozan los créditos con garantía real.

En este sentido, volviendo a la original situación que pretendía minorar el privilegio de ejecución singular y preferente de las créditos públicos, la Instrucción 3/2014, de 19 de noviembre, del Departamento de Recaudación de la AEAT, para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concursos de acreedores¹⁸, parece señalar, nuevamente, un retorno a la idea de *pars condition creditorum*, ver *infra*.

De hecho, podemos señalar que la normativa concursal española, incluyendo sus aspectos tributarios, está fracasando desde el año 2003, fecha de entrada en vigor de la nueva Ley Concursal y que los intentos, verbigracia, en 2011, por implantar un modelo de conservación de la explotación económica, mediante la figura de los pre concursos, artículo 5 *bis* LC, dentro de la categoría genéricamente conocida por la doctrina como “instituciones pre concursales”, tampoco parece que lograron grandes resultados, obligando, nuevamente, a introducir alteraciones significativas en tales figuras en 2014.

Es más, una de las últimas de las grandes modificaciones de la LC, la incorporada por el Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial (BOE de 5), posteriormente, integrada en la ya citada varias veces Ley 17/2014, de 30 de septiembre; viene, precisamente, vinculada a crear un nuevo instrumento: los acuerdos de refinanciación para salvar la empresa en concurso de acreedores. (Véase a este respecto la parte III de la E, del citado Real Decreto-Ley), ver *infra*.

Estas modificaciones en el marco legislativo del proceso concursal se enfrentan a la expansión en el número de empresas en tal situación. De esta manera, el número de personas concursadas se situó en 2013 en 9.600, una cifra récord y, en 2012, fue de 9.071 empresas, mientras que los datos oficiales del INE (INE, 2014¹⁹) reflejaban, para el ejercicio 2011, un total de 6.863 deudores concursados²⁰ y que, en los momentos actuales, octubre de 2014, la última estadística nos situaría en una cifra similar a 8.000 entidades para todo el año 2014, notándose la mejoría en la evolución económica, pues en el III Trimestre de 2014 el descenso intertrimestral de las empresas concursadas se evaluó en el 28,8%.

Esta reducción en el número de entidades que presentan concurso de acreedores en 2014 sobre los datos del año 2013, es coherente con la relativa mejoría de la situación económica nacional, ver *supra*; de esta forma, a octubre de 2014 el número de empresas concursadas ha sido de 4.906, una minoración del 46,11% respecto del mismo período del año anterior²¹.

En cualquier caso, en la vida empresarial española nos encontramos con una realidad cada vez más estándar en la vida económica y social: *la empresa en concurso de acreedores*.

Desde mediados de 2014, en un contexto de leve recuperación económica, han empezado a disminuir el número de empresas que solicitan concurso de acreedores.

En ese sentido, ya en el primer trimestre de 2014, la estadística anterior refleja un total de empresas concursadas de 2090 entidades (concurso voluntario: 1.945, necesario; 145), de las cuales el número de personas físicas supuso 17%, frente a un número de empresas en concurso en el IV Trimestre de 2013, de 2.285.

¹⁸ Publicada en el portal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, www.agenciatributaria.es

¹⁹ El INE publica, cada trimestre, los datos provisionales de los procesos concursales. Su última información se remonta al III Trimestre de 2014, según la cual el número de concursos ascendió a 1.401, reflejando un importante descenso en la tasa intertrimestral, pues supone casi el 30%, www.ine.es/daco/daco42/epc/epc0314.pdf.

Esta estadística se conoce como “Estadística de los Procesos Concursales”.

La relevancia de los concursos de personas físicas sin actividad empresarial puede venir dada por el hecho de que, por ejemplo, en el tercer trimestre de 2013, el número de los mismos se situó en 153, es decir, menos del 10% del total de los concursos.

Ver www.ine.es/jaxi/menu.do?type=pcaxis&path=/t30/p1298file=inebase.

²⁰ Existe una crítica generalizada acerca de los retrasos en las estadísticas de empresas concursadas, manifestación derivada de la propia lentitud y morosa cadencia a la hora de realizar la declaración concursal por los Juzgados de lo Mercantil que, en algunos supuestos como Valencia, se aproxima a los 7 meses.

²¹ www.infoconcursal.es/estadisticas.html

Por ello, el interés doctrinal, jurisprudencial y práctico por el Derecho Concursal y sus diferentes aspectos (en nuestro caso, el tributario) resulta esencial como indicador y termómetro de la crisis económica española y en este contexto ha de encuadrarse nuestra obra.

C. Una visión general de las modificaciones de la Ley Concursal

La propia evolución de la crisis económica y el fracaso de la LC en su redacción originaria para cumplir su finalidad fundamental han traído consigo la necesidad de proceder a varias modificaciones legislativas de la novedosa LC; en primer lugar, mediante el Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica y la reforma de la LC, con efectos temporales desde el día 1 de enero de 2012 y, seguidamente, con la gran reforma incluida en la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC (en adelante, LRC).

Posteriormente, ver *infra*, otra serie de alteraciones legislativas ha tratado de ajustar la LC a los nuevos contextos, pero sin ejecutar un modelo diferente y, dado el elevado y sincopado número de modificaciones legislativas aplicadas, con el subsiguiente problema de inseguridad jurídica que esta “motorización legislativa” ha traído consigo.

De hecho, la incapacidad de la LC para hacer frente a la explosión de concursos en España y, sobre todo, su ineficacia a la hora de conseguir su pretendida finalidad básica: la conservación de la actividad económica, vid. supra, están también detrás de las últimas grandes reformas del Derecho Concursal en España:

1º) La incorporada en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE de 28), conocida genéricamente como “Ley de Emprendedores” (DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS, 2013).

Esta reforma integra en el Capítulo V de su Título I, el llamado *acuerdo extrajudicial de pagos*, alterando en su artículo 1 la LC, introduciendo en la misma los artículos 231 a 242, ambos inclusive.

La citada reforma implementa un nuevo actor en el proceso concursal: el mediador concursal, de naturaleza discutible, especie de híbrido entre un mediador mercantil, regulado básicamente por el Real Decreto-ley 5/2012, de 5 de marzo, de mediación en asuntos civiles y mercantiles (BOE de 6) (posteriormente, Ley 5/2012, de la misma rúbrica, de 6 de julio, publicada en el BOE de 7) y la Directiva 2008/52/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2008, sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles y que ha sido objeto de un profundo desarrollo reglamentario por medio del Real Decreto 980/2013, de 13 de diciembre, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 5/2012 (BOE de 27).

La Ley de Emprendedores ha creado, junto a la modalidad del acuerdo extrajudicial de pagos, la figura del mediador concursal, diferente a la del administrador concursal.

*La nueva figura del mediador concursal no puede identificarse con la del administrador concursal,*²² aunque reúna alguno de sus rasgos, pues su misión principal es la de negociador del acuerdo entre los acreedores y el empresario concursado. Asimismo, no lo designa el JM.

La Ley de Emprendedores, aunque ha incluido alguna norma específica en materia de Derecho Tributario para el acuerdo extrajudicial de pagos, especialmente, en lo que hace referencia a la recaudación tributaria, nada dice sobre las responsabilidades tributarias de estos “mediadores concursales”, con lo cual resulta que, por un lado, al no identificarlos con los administradores concursales, no les resultan de aplicación las normas específicas que, en materia de responsabilidad tributaria, atribuye a los administradores concursales la norma básica de nuestro Ordenamiento Financiero: la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en su artículo 43.1,c), dado el carácter restrictivo que, a nuestro entender, ver *infra*, deben atribuirse a las responsabilidades tributarias y, por otro lado, plantea la necesidad de dedicar algunas páginas al estudio de las *especialidades tributarias del acuerdo extrajudicial de pagos*, lo que haremos seguidamente.

²² Es importante recordar que las referencias contenidas en la LC a “los administradores concursales”, deben entenderse sustituidas por la fórmula “la administración concursal”, de acuerdo a lo establecido en la Disposición Final (en adelante, DF) primera de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, LRC.

- 2º) Las integradas en el precitado Real Decreto-ley 4/2004, el cual, al excluir del ámbito de los llamados acuerdos de refinanciación, los procedimientos que tengan su origen en créditos de Derecho Público, no supone grandes novedades en materia tributaria y concursal, salvo un nuevo reconocimiento del carácter cada más restrictivo de la Hacienda Pública a la hora de exponer su postura en los concursos y en la ejecución de los créditos tributarios que mantiene sobre la masa activa.
- 3º) Las incluidas en el también mencionado Real Decreto-ley 11/2014, de 5 de septiembre; que, por un lado, suponen la extensión al propio proceso concursal de los acuerdos de refinanciación y capitalización de deudas anteriormente, y una extensión a los acreedores privilegiados, incluyendo los acreedores públicos (AEAT y TGSS) de las decisiones mayoritariamente adoptadas por los otros acreedores concursales, bajo ciertas mayorías cualificadas, por lo que también la Hacienda Pública tendrá, en su caso, que aceptar quitas y esperas, así como otros cambios legislativos, cuyo eje central sigue siendo tratar de mantener la continuidad de la vida empresarial.²³
- 4º) Las que aparecen en la precitada Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deudas (BOE de 1 de octubre).

Esta Ley, si bien, por un lado, reproduce el esquema de refinanciación, reestructuración y capitalización de deudas que creó el mencionado Real Decreto-Ley 4/2014, se aprovecha también *para prever una modificación sustantiva de tres cuestiones relativas a los administradores concursales: su designación, su retribución y la forma de acceso de esta profesión*, aunque muchos de estos cambios están pendientes de un futuro desarrollo reglamentario.

La Ley 17/2014, de 30 de septiembre, inicia transformaciones importantes en la materia relativa a la administración concursal, tanto en su proceso de designación, como en lo relativo a sus retribuciones y la especialización.

Aunque, repetimos que quizás sea pronto para ver si las últimas modificaciones en materia de LC van a mejorar el resultado final de los concursos de acreedores, potenciando la conservación empresarial o, en realidad, lo relevante es la mejora de la actividad económica y de los resultados empresariales para que el número de empresas concursadas disminuya; lo cierto es que la doctrina enunció, en general, sus críticas a la insuficiencia de las reformas de la LC (centrada en la persona física empresarial, como veremos) mencionadas en las letras a) y b) anteriores, precisamente, por considerar que la exclusión de las deudas tributarias de Derecho Público de las facilidades concedidas en el acuerdo extrajudicial, la harán poco operativa²⁴ y, mucho más, en lo que hace referencia a los acuerdos de refinanciación de créditos, de los que resultan excluidas totalmente (DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS, 2014); lo cual explica, junto con las recomendaciones del FMI, que también los acreedores públicos y los financieros, cuando dispongan de garantías, se vean arrastrados a aceptar quitas y esperas de sus créditos, sin conservar sus privilegios, tal y como dispone el citado Real Decreto-ley 11/2014.

También hemos de señalar, aunque no tenga efectos fiscales, la reciente reforma del Registro Concursal, mediante la publicación del Real Decreto 892/2013, de 15 de noviembre, por el que se regula el Registro Público Concursal (BOE de 3 de diciembre), por el cual pretende mejorar y ampliar la información pública respecto de los concursos de acreedores, de tanta relevancia económica y social que, sin duda, mejorará desde abril de 2014, cuando esté plenamente operativa, el conocimiento de la realidad concursal y su evolución.

Desgraciadamente, la operatividad de este nuevo Registro Concursal se ha dilatado en el tiempo y, asimismo, la precitada Ley 17/2014 conllevará (en el plazo de seis meses, según afirma el texto legal) nuevas reformas en el mismo, con la creación de una Sección Cuarta de administradores concursales y auxiliares delegados, *“...donde deberán inscribirse todas las personas físicas y jurídicas que cumplan con los requisitos que se exijan, especificando el ámbito territorial en el que estén dispuestas a*

²³ También introduce especialidades en el régimen concursal de los concesionarios de obras y servicios públicos o contratistas de las Administraciones Públicas, mediante la Disposición Adicional (en adelante, DA) segunda ter. *Régimen especial aplicable a las situaciones de insolvencia de las empresas concesionarias de obras y servicios públicos, o contratistas de las Administraciones Públicas.*

²⁴ *Passim.* DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *El Acuerdo Extrajudicial de Pagos*, Ed. VLEX, Barcelona, 2013.

ejercitar sus labores de administración concursal.”(EM, IV, segundo párrafo, *in fine*, de la Ley 17/2014).

En cualquier caso, cabe esperar otras próximas alteraciones normativas de la LC, dada la presión de diferentes sectores sociales y económicos, las críticas doctrinales y jurisprudenciales al sistema vigente, la ausencia de soluciones específicas a cuestiones candentes como es el concurso de la persona física sin actividad empresarial, las dudas acerca del funcionamiento y eficacia de los “institutos preconcursales”, el desarrollo ampliado de las fórmulas de refinanciamiento de deudas, a las cuales da una respuesta parcial el precitado Real Decreto-ley 4/2014, completado por el reciente Real Decreto-ley 11/2014; las resistencias de la Hacienda Pública a facilitar más el proceso de aplazamiento y fraccionamiento de deudas de las entidades abocadas al concurso o en concurso, los cambios legislativos tributarios recientes, ver *infra* y el propio crecimiento y variedad del número de concursos de acreedores^{25, 26}.

Asimismo, habrá que ver cómo la designación, especialización, funciones y retribución de los administradores concursales queda afectada por la aparición de la Sección Cuarta del Registro Concursal, previsto en la citada Ley 17/2014.

Por último, la revisión general de un marco de los casos de insolvencia ha sido exigida en reiteradas ocasiones por las instituciones europeas, verbigracia, en la Recomendación del Consejo de 9 de julio de 2013, relativa al Programa Nacional de Reformas de 2103 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de España para 2012-2016 (“Diario Oficial de la Unión Europea”; en adelante, DOUE, serie L, número 217, de 30 de julio), apartado 16.²⁷

Sin duda, en todas estas consideraciones, late el simple hecho de que la LC, de 2003, aunque preparada, proyectada y concebida muchos años atrás, se hizo sin poder incluir en su contexto, procedimiento y mecanismos de resolución la incidencia de la crisis sistémica y las modificaciones más recientes de la misma, no han sido sino parches o ajustes parciales en un cuerpo inadaptado a los nuevos contextos sociales, institucionales y económicos.

D. Nuevas modificaciones de la Ley Concursal

El fracaso de la LC para lograr una de sus finalidades fundamentales: la conservación de la actividad económica, ha resultado clamoroso, como hemos señalado en páginas anteriores; por ello, las propuestas para alterar esa situación, permitiendo la refinanciación de empresas en crisis, pero solventes en el largo plazo, han sido la gran batalla de los últimos ejercicios para su reforma, a la cual se ha venido unir, recientemente, las críticas al sistema de designación, papel y funciones de los administradores concursales, figura clave en el proceso concursal.

²⁵ El INE publica trimestralmente las “Estadísticas de Procesos Concursales”, cuyos últimos datos definitivos se refieren al III Trimestre de 2014, en el momento de redactarse este texto.

²⁶ Anótese que no citamos en este apartado las modificaciones normativas de carácter procesal y de organización judicial; de hecho, la LC vio la luz a la par de la Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, para la Reforma Concursal, mediante la cual se modificó la Ley Orgánica (en adelante, LO) 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Posteriormente, la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, de reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva Oficina Judicial, alteró hasta 49 preceptos de la LC.

Asimismo, existen otras normas de segundo orden que serán citadas en este texto, revelando la complejidad de la normativa concursal y sus intentos de adaptarse a la crisis.

²⁷ También el planteamiento de la UE se encuentra evolucionando al respecto de los concursos e insolvencias empresariales, buscando una mayor europeización de los procedimientos y un reforzamiento de la filosofía de “*fresh star*”.

Ver, por ejemplo, el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, “Nuevo enfoque europeo frente a la insolvencia y el fracaso empresarial” y sobre la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1346/2000 sobre procedimientos de insolvencia (DOUE, serie C, número 271, de 19 de septiembre).

Sobre el conocimiento y reconocimiento a nivel de la UE de los diferentes procesos de insolvencia y liquidación de empresas, puede verse el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 663/2014 del Consejo, de 5 de junio de 2014, por el que se sustituye la lista de los procedimientos de insolvencia, procedimientos de liquidación y síndicos de los anexos A, B y C del Reglamento (CE) n.º 1346/2000, sobre procedimientos de insolvencia (DOUE, serie L, número 179, de 19 de junio de 2014).

Respecto a la primera cuestión, la clave se centra en la configuración de nuevos institutos pre-concursales, mencionados en el artículo 5 *bis* LC, que permitan a las entidades con problemas, solventar éstos y superándolos, lograr una “segunda oportunidad” en su vida económica, un “*fresh start*”.

Este enfoque se encuentra detrás de la redacción del artículo 5 *bis* LC y ha alcanzado un punto culminante con los precitados Reales Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial y Ley 11/2014, de 5; tratando, en el primero, de generalizar el modelo de refinanciación de empresas con problemas coyunturales, pero muy apalancadas y endeudas con la banca e, incluso, en última instancia convirtiendo a las entidades financieras en accionistas de estas empresas, convirtiendo capital en deuda y, en el segundo, de extender esas medidas desde las instituciones preconcursales, artículo 5 *bis* y DA Cuarta LC a los concursos y de lograr que, en determinadas condiciones y con mayorías reforzadas, los acreedores privilegiados, incluyendo los públicos, tengan que aceptar los acuerdos de quita y espera que conllevan los convenios.

La tantas veces reiterada Ley 17/2014 ha venido, simplemente, a alterar la fuente normativa de estas instituciones empresariales, cuya variedad es, a nuestro entender excesiva: acuerdos de refinanciación, artículo 71 *bis* LC, homologaciones judiciales de los acuerdos de refinanciación, DA Cuarta LC, acuerdos extrajudiciales de pagos, propuestas anticipadas de convenios y daciones en y para pago de deudas; sin que las líneas divisorias y diferencias entre estas alternativas al concurso hayan quedado muy claras, ni su regulación sea completa.

Pero las modificaciones de la LC no van a terminar. Ciertamente, esta “motorización legislativa” es preocupante desde el punto de vista de la seguridad jurídica y porque genera problemas de interpretación evidentes, pero no parece que el contexto económico y político permita llevar a cabo lo que sería más lógico, coherente y con mayores dosis de seguridad jurídica: la redacción y publicación de una LC de nueva planta.

Pero es que, además, de la propia evolución rápida y lábil de la crisis económica, hay otras razones que obligan a reformar la LC.

La primera y principal, dados los rasgos del Derecho Europeo: primacía y eficacia directa, es la nueva filosofía que, en materia de “insolvencia y fracaso empresarial” plantean las instituciones europeas.

El ejemplo más contundente de esta nueva filosofía es la reciente Recomendación de la Comisión de 12 de marzo de 2014 sobre un nuevo enfoque frente a la insolvencia y el fracaso empresarial (DOUE, serie L, número 74, de 14 de marzo de 2014), la cual, en general, promueve “...*procedimientos preventivos que promuevan el rescate de un deudor económicamente viable y ofrezcan una segunda oportunidad a los empresarios...*” (Considerando 5), para de esta manera “...*facilitar la supervivencia de las empresas y ofrecer una segunda oportunidad a los empresarios...*” (Considerando 7).

De hecho, los precitados Real Decreto-ley 4/2014 y su sucesor, la Ley 17/2014, se basan en la Recomendación mencionada que pone el énfasis en las “instituciones preconcursales” del artículo 5 *bis* LC más que en el propio concurso y en la subsiguiente necesidad de refinanciación empresarial, siempre que la empresa con problemas presente el correspondiente plan de reestructuración o plan de viabilidad y cuya insuficiencia e imparcialidad ha tenido que ser colmada con el posterior Real Decreto-ley 11/2014.

En otro orden de cosas, el desarrollo reglamentario de la Ley 17/2014 y la propia incertidumbre respecto de la evolución de la economía española son nuevas razones para dar a conocer a nuestros lectores *que es más que previsible la continuidad de la movilidad normativa en materia concursal en los próximos meses.*

Es previsible la existencia de nuevos cambios legislativos en materia concursal en los próximos años.

E. La evolución general de la hacienda pública respecto de los concursos de acreedores

Al igual que las modificaciones en la LC, la normativa tributaria ha ido adaptando la posición del crédito tributario y las potestades de la Hacienda Pública frente a los cambios legislativos en materia de procedimientos concursales y, en ese sentido, merecen destacarse las recientes modificaciones incorporadas al respecto por 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 (BOE, de 30)²⁸ y sus desarrollos reglamentarios.

Una tendencia generalizada de las disposiciones tributarias respecto de los concursos de acreedores ha sido la de reforzar el papel de la Hacienda Pública en los mismos, intentando mejorar su capacidad recaudatoria; en muchos casos, como reacción ante una jurisprudencia de los Juzgados de los JM y del TCJ, contraria a los privilegios de la AEAT y partidaria de potenciar la jurisdicción exclusiva del Juez del concurso sobre el privilegio de autotutela de la Hacienda Pública.

Las pretensiones de la Agencia Tributaria en materia concursal, tratando de defender sus privilegios, han solido enfrentarse con la Jurisdicción Universal del Juez de lo Mercantil. El TCJ ha fallado, en general, a favor de los juzgados de lo mercantil.

Cuadro N º I

POSTURA GENERAL DE LA AGENCIA TRIBUTARIA ANTE LOS CONCURSOS DE ACREEDORES

- La Agencia Tributaria está cada vez más preocupada por los costes recaudatorios que supone el concurso de acreedores.²⁹
- La Agencia Tributaria ha tratado de restringir, mediante cambios legislativos, tanto la jurisdicción exclusiva de los Juzgados de lo Mercantil, como el diferimiento en el pago de los tributos que, para ella, supone la declaración del concurso.
- La Agencia Tributaria está tratando de recuperar su carácter de acreedor privilegiado sobre el patrimonio del concursado. Sin embargo, el reciente Real Decreto-ley 11/2014 ha supuesto un retroceso en este planteamiento, contrarrestado por disposiciones posteriores, en particular, la instrucción 3/2014, del Departamento de Recaudación de la AEAT.
- La Agencia Tributaria intenta evitar estrategias tendentes a financiar los concurso de acreedores mediante el IVA.
- La Agencia Tributaria considera el concurso de acreedores como una fuente de riesgos fiscales que necesita medidas de control específicas.
- La Agencia Tributaria ha detectado operaciones fraudulentas, en particular, vinculadas a la transmisión de inmuebles en supuestos de empresas concursadas.
- La Agencia Tributaria todavía no ha intensificado su capacidad de obtener recaudación, mediante un ejercicio generalizado de la responsabilidad tributaria del administrador concursal, pero cabe esperar lo haga en un futuro próximo.

Una tendencia generalizada de las disposiciones tributarias respecto de los concursos de acreedores, ha sido la de reforzar el papel de la Hacienda Pública en los mismos, intentando mejorar su capacidad recaudatoria; en muchos casos, como reacción ante una jurisprudencia de los JM y del TCJ contraria a los privilegios de la AEAT y partidaria de potenciar la jurisdicción exclusiva del Juez del concurso sobre el privilegio de autotutela de la Hacienda Pública.³⁰

Esa tendencia, sin embargo, parece modularse como consecuencia de la entrada en vigor del tantas veces citado Real Decreto-Ley 11/2014.

²⁸ La entrada en vigor, en general, de esta norma se ha producido al día siguiente de su publicación, es decir, el 31 de octubre de 2012, conforme a lo regulado en su Disposición Final (en adelante, DF) quinta, primer párrafo.

²⁹ Para hacernos una idea de su importancia, en 2014, los acreedores en concurso ya suponían el 15% de las cantidades pendientes para el cobro en la AEAT, aunque, numéricamente, sólo eran el 1% del censo de obligados tributarios.

³⁰ La exclusividad del JM aparece en el artículo 8 LC:

“...La jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente en las siguientes materias:

3. Toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado...”.

2. LA HACIENDA PÚBLICA Y EL DERECHO CONCURSAL. CUESTIONES PREVIAS

A. INTRODUCCIÓN GENERAL

Centrándonos en la materia tributaria, es importante señalar que la normativa concursal supuso, en general, el fin de los privilegios de la Hacienda Pública respecto de otros acreedores³¹ en materia de ejecuciones patrimoniales sobre el patrimonio del quebrado o del sujeto a concurso de acreedores, reforzando el tradicional principio *par conditio creditorum* de las quiebras, insolvencias y suspensiones de pagos, pues como afirma la EM de la LC, V, primer párrafo:

“...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.”

A cambio de esa igualdad entre acreedores, las Administraciones Tributarias (en adelante, AATT) compensaron esa pérdida de privilegios, en principio, con el reforzamiento de la *responsabilidad de una de las figuras clave en la nueva legislación concursal: el administrador concursal*.

Sin embargo, no han hecho lo mismo respecto de la nueva figura del *mediador concursal*, sin duda, porque en este supuesto la preocupación de la Hacienda Pública ha sido excluir del nuevo acuerdo extrajudicial de pagos a los créditos de Derecho Público.

En ese sentido, la nueva DA de la LC, incorporada por el artículo 21.8 de la Ley de Emprendedores (Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización), manifiesta claramente que el nuevo Título X de la LC, el dedicado al acuerdo extrajudicial de pagos, no se extiende a los créditos de Derecho Público, para cuya gestión recaudatoria resulte de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) o el Real Decreto-legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante, TRLGSS).

De forma, incluso, más contundente, los créditos de Derecho Público han quedado excluidos de los recientes acuerdos de refinanciación regulados en el mencionado Real Decreto-ley 4/2014, pero no de lo establecido en el Real Decreto-Ley 11/2014. Por su parte, la Ley 17/2014 sigue dejando fuera de los procedimientos de ejecución singulares del artículo 5 *bis* LC a los créditos de Derecho Público.

Los nuevos acuerdo extrajudicial de pagos y acuerdos de refinanciación dejan fuera de su alcance a los créditos de derecho público.

Parece, en consecuencia, que la protección de los créditos, en favor de la Hacienda Pública y de la Seguridad Social (en adelante, SS) que señala el nuevo Título X de la LC conlleva que la Hacienda Pública no haya considerado necesaria la extensión de las especiales responsabilidades tributarias previstas para los administradores concursales, en particular, su *responsabilidad tributaria específica*, a la nueva figura del mediador concursal.

Otra cosa es que la sobreprotección del crédito tributario y de la SS que esta regulación conlleva supone, para alguna doctrina, el previsible fracaso del propio *acuerdo extrajudicial de pagos*³², aunque tal planteamiento olvide que el mencionado acuerdo sí se plantea alguna ventaja al respecto, al diseñar un régimen específico de aplazamientos y fraccionamientos tributarios; en cambio, el acuerdo de refinanciación de deudas parece pivotar más sobre los acreedores financieros, generalmente, entidades de crédito, excluyendo totalmente a los créditos de Derecho Público.

Sin embargo, desde el punto de vista fiscal, los acuerdos de refinanciación reciben otra serie de ventajas fiscales, específicamente, en lo que hace referencia al tratamiento de las quitas, esperas y recapitalización de deudas en el IS y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), ver *infra*.

³¹ Esa pérdida de privilegios ya fue advertida (y criticada) por diferentes autoridades del Ministerio de Hacienda en su momento; así, URÍA FERNÁNDEZ, FRANCISCO. “La Hacienda Pública ante la reforma concursal”, *Crónica Tributaria*, número 102/2002.

³² DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *El Acuerdo Extrajudicial de Pagos*, *op.cit.*

De todas formas, podemos decir que la ampliación de las responsabilidades de todo tipo sobre los administradores de las empresas en concurso de acreedores y sobre la nueva figura del administrador concursal conforma una de las características de la LC.³³

En otro orden de cosas, la pérdida de privilegios que conlleva el principio *par conditio creditorum* (agravada, posteriormente, desde la perspectiva hacendística, por la interpretación favorable a la competencia universal del JM en todo lo que se refiere al concurso, reiterada por la jurisprudencia del TCJ; por todos, puede verse la STCJ n.º 9/2012, suscitado entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Galicia y el Juzgado de Primera Instancia Mercantil, n.º 4 de Ourense, BOE de 13 de septiembre de 2013), no ha sido aceptada pacíficamente por las AATT, en particular, por la protagonista: la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la cual, en principio, mediante determinadas interpretaciones de la legislación concursal, por ejemplo, la vinculación del nacimiento de las obligaciones tributarias no con su devengo, sino con su liquidación, ver *infra*, trató de ampliar la naturaleza concursal de muchas de tales obligaciones, mejorando la capacidad ejecutiva de la AEAT, es decir, su privilegio individual de ejecución.

Seguidamente, a medida que la doctrina y la jurisprudencia de los JM (los cuales, no lo olvidemos, actúan con prejudicialidad en materia de LC y tienen competencia exclusiva, absoluta y excluyente, ver *supra e infra*) era contraria, en general, a las tesis de la AEAT; ésta, a través de modificaciones legislativas, ha ido reforzando la capacidad recaudatoria de la AT y modificando las reglas de tributación, en especial, del IVA en situaciones de concurso.

Después, cuando la crisis sistémica se agudizaba en España, y la relevancia recaudatoria de los sujetos concursados se acrecentaba, situándose en unos 4.000 millones de euros en el ejercicio 2012 (HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, 2012), tal circunstancia *impulsó a la AEAT a reforzar el control sobre los concursos*, ampliar su potencia recaudatoria y, en la medida de lo posible, romper la igualdad subjetiva de los acreedores sobre la masa activa, impulsando la potestad ejecutiva y de autotutela de la Hacienda Pública.

De hecho, en la LRC se incorporaron ya diferentes modificaciones legislativas para dotar de un mayor protagonismo a la Hacienda Pública en los concursos de acreedores.

Seguidamente, en el marco de una serie de medidas para incrementar la recaudación de manera directa o indirecta, en este segundo aspecto, por medio de la reducción del fraude; la Hacienda Pública ha alterado diferentes aspectos legislativos, en especial, en el IVA: inversión del sujeto pasivo, cambios en los períodos de liquidación, rectificación de facturas, etc., tendentes a evitar lo que se conoce como la financiación de los concursos mediante el IVA.

Por último, la Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre de 2013, del Departamento de Recaudación de la AEAT sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores, ha reiterado que *los aplazamientos de créditos concursales solicitados con posterioridad al auto de declaración de concurso* carecen manifiestamente de fundamento y serán inadmitidos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 89.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAPPAC)³⁴.

Han influido en la agresividad con que la Hacienda Pública está actuando para aumentar la presión recaudatoria sobre los procesos concursales dos hechos:

³³ De hecho, el propio administrador concursal se convierte en una de las personas que ha de intervenir activamente para exigir la responsabilidad, entre otros, de los administradores de la sociedad en proceso de concurso, tal y como señala la EM de la LC, III, párrafo séptimo:

“...Durante la tramitación del concurso se mantienen los órganos de la persona jurídica deudora. Los administradores concursales están legitimados para ejercer las acciones de responsabilidad contra los administradores, auditores y liquidadores, sin necesidad de previo acuerdo de la junta o asamblea de socios. El efecto más severo que la ley establece es el del embargo de bienes y derechos de los administradores y liquidadores, que el juez puede acordar cuando exista fundada posibilidad de que el concurso se califique como culpable y de que la masa activa resulte insuficiente para satisfacer todas las deudas.”.

³⁴ “...manifiestamente carentes de fundamento...”

- a) El aumento de los mismos, debido a la crisis económica, ver *supra*, lo cual ha traído consigo que la relevancia recaudatoria de las obligaciones fiscales debidas por las empresas concursadas sea cada vez mayor, tal y como hemos indicado con anterioridad y
- b) La utilización del concurso como un mecanismo para convertir a la Hacienda Pública en el verdadero pagador final del propio proceso concursal, verbigracia, mediante la generalización de los procesos de aplazamiento y fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias, antes y, especialmente, después de la declaración del concurso³⁵, cuyas cuantías, tras la liquidación de la empresa, son difícilmente recobradas por el Tesoro Público. De ahí, la Ley 7/2012 y su continuación, la precitada Instrucción 6/2013 que prohíbe radicalmente el aplazamiento de los créditos concursales.

La instrucción 6/2013, de 9 de diciembre de 2013, del Departamento de Recaudación de la AEAT, sienta la regla general, derivada de la Ley 7/2012, de que se inadmitirán las peticiones de aplazamiento de los créditos concursales solicitados con posterioridad al auto de declaración del concurso de acreedores

Cuadro N^o II

LA HACIENDA PÚBLICA ANTE LOS PROCESOS CONCURSALES. TENDENCIAS RECIENTES

- Reforzar la información y el seguimiento de los procesos concursales y de su devenir, tanto si acaban en convenio como si terminan en liquidación.
- La AEAT tiene en los momentos actuales más de 2.000 procesos concursales en seguimiento directo, pero se ha personado en 5.682 concursos en 2012 y, en general, se encuentra personada en unos 18.000 concursos en tramitación
- Defender su potestad de autotutela y sus prerrogativas ante los JM, tratando de evitar, lo que se considera una posición excesivamente favorable de los JM hacia los acreedores privados y su visión privatística, por ejemplo, con una mayor agresividad de la Abogacía del Estado y planteamientos de conflictos de jurisdicción con los JM ante el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción (TCJ). Sin embargo, los resultados hasta la fecha de este planteamiento no son favorables a las posiciones de la AEAT.
- Intentar detectar con anticipación las empresas que van a pedir en los próximos meses institutos preconcursales o concursos voluntarios, aumentando la presión recaudatoria sobre las mismas.
- Reducciones de las facilidades de las que disponían las empresas concursadas para aplazar y fraccionar sus créditos tributarios (Ley 7/2012, ver abajo y, en particular, Instrucción 6/2013, del Departamento de Recaudación de la AEAT) y convertir a la Hacienda Pública en financiador de los concursos, a interés reducido³⁶.
- Cambios en la legislación del IVA, fundamentalmente, la generalización de la denominada “inversión del sujeto pasivo” (nueva letra e) del número 2^o del apartado Uno del artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA; en adelante, LIVA³⁷)³⁶, para asegurarse que el IVA repercutido en transmisiones pre y post-concursales era cobrado.
- Reorganizaciones internas en los Departamentos de Recaudación de la AEAT para seguir y controlar mejor los procesos concursales.

³⁵ Situación que ha llevado a la prohibición de las mismas tras la citada Ley 7/2012.

³⁶ El interés de demora tributario se sitúa en el 5% para 2013 y 2014, pero en el supuesto de aplazamientos y fraccionamientos garantizados con aval bancario (el supuesto general por excelencia), el artículo 65.4 de la LGT), prevé el cobro del interés legal del dinero, del 4% para esos mismos años.

³⁷ El artículo 5.Cuatro de la Ley 7/2012, establece la siguiente redacción, será sujeto pasivo del IVA el adquirente del producto o el prestatario del servicio:

“...e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

– Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal...”

³⁸ La generalización de la figura de la inversión del sujeto pasivo en el IVA como instrumento de lucha contra el fraude continúa, como prevé el Proyecto de Ley de Reforma del IVA que, en el marco de la Reforma Fiscal propugnada por el Gobierno, entrará en vigor el día 1 de enero de 2015.

- Mayor y mejor coordinación con la Tesorería General de la Seguridad Social.
- Intentos, primero doctrinales y luego, mediante reformas normativas, para trasladar en favor de la posición de la Hacienda Pública el momento en el cual se inicia la concurrencia entre los procedimientos concursales y los procedimientos tributarios.
- La AEAT ha sido consciente en los últimos ejercicios del traslado del fraude fiscal a la fase recaudatoria (entre otras razones por la inoperancia del delito de alzamiento de bienes) y observa el concurso como un problema de “liquidación” de un patrimonio privado, generalmente empresarial más, por lo que busca evitar la despatrimonialización en perjuicio de la Hacienda Pública, dejando sin pagar las obligaciones tributarias
- Aumentar la intervención de la Abogacía del Estado ante los JM a partir de la confrontación entre una ejecución universal de bienes como es la derivada del concurso, controlado por el JM y el administrador concursal y una ejecución singular de bienes como suele ser el procedimiento de apremio, donde funciona la autotutela de la Hacienda Pública, artículo 163 LGT.
- Cambios normativos variados para resolver decisiones jurisprudenciales contrarias a los intereses del Tesoro Público, e
- *Inicios de una mayor agresividad, exigiendo responsabilidad tributaria a los administradores concursales, como última “ratio” para asegurar el cobro de las obligaciones tributarias.*

Por todo ello, hemos entrado en una serie de reformas normativas de la legislación concursal y tributaria cuyas finalidades son o bien modificar la Ley para introducir como disposición legal, de obligado cumplimiento, la opinión de la AEAT en materia de procedimientos concursales, bien en incrementar los privilegios de la Hacienda Pública como acreedor del patrimonio de la entidad concursada, bien para reforzar la capacidad recaudatoria de la AEAT, bien para hacer prevalecer la ejecución singular y privilegiada sobre el patrimonio del deudor y en contra del principio “par conditio creditorum”.

El ejemplo máximo y más reciente de estas reformas legislativas es 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 (BOE, de 30 de octubre), en general, Ley anti-fraude (CALVO VERGÉZ, JUAN; 2013).

Estos cambios normativos para “aclarar” (es evidente que debe rechazarse la pretensión del legislador de que las alteraciones legales resultan ser puramente interpretativas de la normativa anterior, todas ellas, en virtud del principio de legalidad tributario, son modificativas) la operación del sistema tributario en situaciones de concurso han continuado y, sin duda, van a seguir haciéndolo, *por lo cual el administrador concursal tiene que estar muy atento a la incidencia de las modificaciones de la normativa tributaria en el concurso*, como demuestra que, incluso, la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2013 (BOE de 28), alteró la redacción del artículo 80 LIVA, relativa a la modificación de la base imponible, para clarificar que, en supuestos de empresas en concurso de acreedores, la rectificación de las facturas sólo podrá hacerse mediante el procedimiento establecido para los concursos, artículo 80.3 y no, para el correspondiente a los créditos parcial o totalmente impagados, artículo 80.4 LIVA.

A este respecto, la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, CDGTV) V2319-12, de 5 de diciembre de 2012, indica que los medios de prueba de los que dispone el acreedor para enviar al deudor concursado las facturas rectificativas que modifican la base imponible, no están tipificados en la normativa tributaria, pudiendo ser cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

Asimismo, el plazo de modificación de la base imponible en los procedimientos abreviados de concurso de acreedores, regulados en los artículos 190³⁹ a 191 *quáter* LC, es idéntico al de los procedimientos concursales ordinarios.

³⁹ “Ámbito de aplicación.

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:

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

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

Siguiendo con la línea anterior, aunque posteriormente volveremos sobre esta cuestión, una de las últimas modificaciones del Reglamento del IVA (en adelante, RIVA), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; llevada a cabo por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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 y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 26)⁴⁰, *ha incrementado la importancia de la diligencia del administrador concursal en materia de facturación y control de las posibles situaciones del IVA de la entidad concursada.*

Anexo I

LEY 7/2012 Y PROCEDIMIENTOS CONCURSALES.

— *Podemos señalar que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ha incorporado diversas reformas en materia de la legislación concursal y tributaria tendentes a asegurar la recaudación en los procesos concursales.*

Entre estas medidas destacamos las siguientes:

— Eliminación de la posibilidad de aplazamientos y fraccionamientos de los créditos contra la masa en las situaciones de concurso para evitar la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, artículo 65.2 LGT.

Esta medida se ha reiterado y plasmado en la reciente Instrucción 6/2013, del Departamento de Recaudación de la AEAT, que supone el rechazo inmediato de cualquier petición en ese sentido.⁴¹

— Modificar el instante de reinicio del plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso, para hacerlo coincidir con la recuperación de las facultades de autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria.

— Se aclaran los efectos de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción por litigio, concurso y otras causas legales, explicitando que los efectos de dicha suspensión se extienden a todos los obligados tributarios.

— Se alteran diversas normas en materia de IVA derivadas de la situación de concurso del obligado tributario, tendentes, por un lado a mejorar la diferenciación de los créditos tributarios concursales y contra la masa, a cambiar el sistema de rectificación de deducciones como consecuencia de la

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

Cuando el deudor sea una persona natural el juez valorará especialmente si responde o es garante de las deudas de una persona jurídica y si es administrador de alguna persona jurídica.

2. El juez podrá también aplicar el procedimiento abreviado cuando el deudor presente propuesta anticipada de convenio o una propuesta de convenio que incluya una modificación estructural por la que se transmita íntegramente su activo y su pasivo.

3. El juez aplicará necesariamente el procedimiento abreviado cuando el deudor presente, junto con la solicitud de concurso, un plan de liquidación que contenga una propuesta escrita vinculante de compra de la unidad productiva en funcionamiento o que el deudor hubiera cesado completamente en su actividad y no tuviera en vigor contratos de trabajo.

4. El juez, de oficio, a requerimiento del deudor o de la administración concursal, o de cualquier acreedor, podrá en cualquier momento, a la vista de la modificación de las circunstancias previstas en los apartados anteriores y atendiendo a la mayor o menor complejidad del concurso, transformar un procedimiento abreviado en ordinario o un procedimiento ordinario en abreviado."

⁴⁰ Incidentalmente, cabe destacar como nuestro legislador, no sólo comete la incorrección técnica de mezclar en una sola norma legal disposiciones y ámbitos jurídicos variopintos, lo que dificulta la comprensión de la misma, tal y como hemos denunciado al hablar de la Ley 14/2013, de Apoyo al emprendedor; sino que también realiza la misma penosa técnica con normas de jerarquía secundaria, caso de los Reglamentos, pues el contenido de éste engloba la modificación de varios Reglamentos de carácter tributario.

⁴¹ Se recuerda, sin embargo que, como no podía ser menos y sucede con cualquier acto administrativo, es susceptible de recurso. La propia Resolución indica en su penúltimo párrafo que, frente a la inadmisión de cualquier solicitud de aplazamiento de créditos concursales solicitados con posterioridad al Auto de declaración del concurso, "...*contra esta actuación, que deberá notificarse debidamente, se indicará la posibilidad de plantear los recursos procedentes.*"

declaración del concurso y a introducir un nuevo supuesto de rectificación de cuotas repercutidas como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal.

Muchas de estas normas se ha desarrollado e integrado en el RIVA, por medio del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.

— En general, se modifican diversos artículos ligados a la figura del responsable tributario, para aumentar sus obligaciones, la capacidad de la Hacienda Pública para actuar contra él y la capacidad sancionadora respecto del mismo

Por lo tanto, la Hacienda Pública está cada vez más vigilante en relación a los procedimientos concursales, dada su relevancia recaudatoria y es cada vez más agresiva en los mismos, tratando de asegurar la recaudación; por ello, el papel que juegan al respecto tanto la entidad o persona física en concurso de acreedores como las personas encargadas de la gestión de la misma bien en las fases preconcursales bien durante el desarrollo del concurso; en principio, los propios administradores de la sociedad y, tras la declaración del concurso, los administradores concursales, resulta decisiva para la AEAT y otras Haciendas españolas: CCAA y entidades locales y, por lo mismo, *la diligencia y responsabilidad de los administradores concursales de cara a la AEAT se ha acrecentado también.*

De esta manera, el obligado tributario principal (la entidad objeto del concurso de acreedores), sus gestores (administradores) y propietarios, así como los administradores concursales, se convierten en centro de atención de la Hacienda Pública y, en consecuencia, han de disponer de unos adecuados conocimientos tributarios para hacer frente a esa atención y obrar en sus actuaciones con la diligencia exigida, sin caer en graves responsabilidades tributarias.

Por último, conviene citar a este respecto que las propias dificultades de la economía española presionan en sentido contrario a la ruptura del principio *par conditio creditorum*, como demuestra que determinadas mayorías de acreedores puedan obligar a los acreedores de Derecho Público a aceptar propuestas de convenio o refinanciación tras la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 11/2014.

B. La Hacienda Pública y el administrador concursal

En otro orden de cosas, la situación para los administradores concursales de cara a la Hacienda Pública se ve agravada por, al menos, tres factores:

- a) Porque la LC los convierte, junto al Juez de lo Mercantil, en los verdaderos protagonistas del proceso concursal, en sus únicos órganos necesarios⁴²,
- b) Porque los administradores concursales tienen un régimen duro, complejo y sometido a un gran debate doctrinal acerca de su naturaleza en materia de responsabilidades, entre las cuales se incluyen las tributarias.

El alcance de las responsabilidades generales de los administradores concursales es, asimismo, objeto de debate en la doctrina y solamente en los últimos años ha empezado a ser objeto de análisis jurisprudencial que trata de precisar su alcance y significado.

De esta manera, la reciente sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS), Sala Primera, de lo Civil, de 11 de noviembre de 2013, número 669/2013, número de recurso 1825/2011, al referirse al alcance de la responsabilidad del administrador concursal del artículo 36 LC, indica:

“...Se trata de una responsabilidad basada en la causación de un daño o perjuicio a la masa, por una conducta del administrador concursal, activa u omisiva, contraria a la ley o a la diligencia que le resulta exigible en el ejercicio de la función para la cual ha sido nombrado.”.

- c) *Porque en los concursos necesarios, los administradores concursales sustituyen a los administradores ordinarios de la sociedad en sus funciones tras la declaración del concurso, asumiendo también las funciones y responsabilidades tributarias de éstos.*

⁴² “La ley simplifica la estructura orgánica del concurso. Sólo el juez y la administración concursal constituyen órganos necesarios en el procedimiento...”, tal y como indica la EM, IV, primer párrafo, *principium*, LC.

La responsabilidad tributaria del administrador concursal se ve, asimismo, complicada, como veremos seguidamente, porque al ser una responsabilidad de naturaleza subsidiaria, es decir, aquellas cuyas obligaciones nacen tras la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios (artículo 41.5, segundo párrafo, LGT⁴³), ver *infra*, sucede que, en muchos supuestos, *el alcance de las responsabilidades tributarias del administrador concursal en materia de obligaciones fiscales derivadas de un concurso de acreedores sólo será conocido por éste muchos años después de que el propio concurso haya finalizado.*

Por eso, el administrador concursal debe ser previsor y realizar un análisis exhaustivo, una “due diligence” de todas las obligaciones tributarias de la empresa concursada, cuya gestión le corresponda y éstas (frente a lo que pudiera parecer en un primer instante), abarcan tanto las devengadas y pendientes, bien de liquidación, bien de pago, en el momento de la declaración del concurso como de aquellas generadas durante el procedimiento concursal, es decir, tanto las preconcursales que existan en el auto de declaración del concurso como las producidas con posterioridad.

De hecho, en la precitada STS de 11 de noviembre de 2013, uno de los elementos exigidos en la demanda por responsabilidad concursal al administrador concursal era por su supuesta falta de diligencia a la hora de pedir una devolución del IVA, lo que refleja la importancia para los administradores concursales de una adecuada gestión de las contingencias tributarias de la empresa en concurso de acreedores.

Por lo tanto, conviene disipar desde el principio uno de los primeros errores que puede cometer un administrador concursal como es creerse que su responsabilidad tributaria se produce exclusivamente tras el auto judicial de declaración del concurso y que la misma afectará, en su caso, de manera exclusiva a las deudas tributarias posteriores, deudas contra la masa, al coincidir tal declaración con su nominación y porque con anterioridad las responsabilidades tributarias de cualquier tipo corresponden a la sociedad y, en su caso, a los administradores de la misma, ver abajo.

En este sentido, la redacción del artículo 33 LC, tras la Ley 17/2014, la cual sistematiza las funciones del administrador concursal, deja claro en su apartado 1, letra b), 12º, iv, para el concurso necesario y 13º, vi, para el concurso voluntario, que entre tales funciones se encuentra la “presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias.”.

Piénsese que la experiencia española demuestra que, en muchos casos, antes de solicitar el concurso de acreedores o de que el mismo sea demandado por los acreedores de la entidad (de acuerdo a la clásica distinción entre concurso voluntario y concurso necesario de nuestra LC, artículo 21.1.1⁴⁴ y explicitado en el artículo siguiente), la empresa ha ido realizando actuaciones tendentes bien a tratar de salvar el patrimonio empresarial o el personal de sus administradores (de hecho, uno de los supuestos más comunes de solicitud de concurso de personas físicas sin explotaciones económicas es el de los administradores de empresas también en concurso de acreedores), bien a dilatar en el tiempo su entrada en el concurso, bien a tratar de aplazar o fraccionar obligaciones tributarias o con la SS, por lo que la AEAT pondrá mucha atención al estatus tributario preconcursal, donde además dispone de importantes privilegios de ejecución.

Todas estas actuaciones suelen conllevar retrasos en los pagos, aplazamientos, maniobras dilatorias, interposición de recursos, negocios simulados, negocios en fraude de acreedores, etc., en materia de obligaciones de todo tipo, incluyendo las tributarias, intentando, en suma, el deudor concursado retrasar en el tiempo, al menos, el pago de tales obligaciones y la Hacienda Pública tratará, en conse-

⁴³ “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 artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.”

⁴⁴ “Auto de declaración de concurso.

1. El auto de declaración de concurso contendrá los siguientes pronunciamientos:

El carácter necesario o voluntario del concurso, con indicación, en su caso, de que el deudor ha solicitado la liquidación o ha presentado propuesta anticipada de convenio...”

cuencia, de encontrar un responsable sobre el cual derivar las responsabilidades tributarias de estas actuaciones y de los correspondientes impagos anteriores al concurso.⁴⁵

Este responsable o responsables, en principio, serían los administradores de Derecho o de hecho de la empresa concursada, pero como el administrador concursal puede sustituir a los mismos, ocupando sus funciones, como veremos y se convierte, tras la declaración concursal, en la persona con la cual conecta con la AT de manera inmediata, así como por el hecho de que en su responsabilidad tributaria puedan tener el mismo grado que la de los administradores societarios, no es de extrañar que la AEAT pueda dirigir sus actuaciones recaudatorias, incluso en primer lugar, contra el administrador concursal. Sobre esta materia volveremos seguidamente.

Dado que el patrimonio, la masa activa de la empresa, será generalmente insuficiente para hacer frente a las obligaciones contraídas por el deudor y que, una vez iniciado el concurso, comenzarán los problemas para determinar cuál es la naturaleza de variadas deudas tributarias (concursoales o contra la masa), la AEAT tratará de trasladar tales obligaciones sobre los patrimonios, primero, de los administradores de la sociedad (que, en general, pueden sufrir de una responsabilidad de naturaleza solidaria) o, si esto no es posible, o han sido declarados insolventes, actuará sobre el administrador concursal, ver *infra*.

Por tanto, el administrador concursal no puede ni olvidar ni desconocer el alcance de sus obligaciones tributarias y de sus responsabilidades en materia fiscal, pensando que siempre responderán los administradores de la sociedad en concurso, tanto porque, tras el concurso, una situación posible es que el propio administrador concursal se convierta en administrador societario, que asuma este rol, como por la existencia de responsabilidades tributarias propias, atribuibles a su persona, tanto en relación a deudas tributarias preconcursales como posteriores.

Por ello, el administrador concursal tiene, no sólo que atender y conocer el estado del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad sometida al proceso tras la declaración del concurso, sino que ha de evaluar con detalle la situación fiscal de tal sujeto concursado anterior al auto de declaración del concurso y, en general, al período de prescripción tributaria, que es de cuatro años (artículo 66 LGT), anterior.

La importancia de que el administrador concursal conozca también y evalúe las obligaciones tributarias anteriores a la asunción de su función, se produce incluso por imperativo legal, pues no olvidemos que en la regulación del presupuesto objetivo del concurso, artículo 2 LC, cuando la solicitud del mismo la presenta un acreedor (concurso necesario), uno de los hechos que puede generarlo, artículo 2.4, 4º LC, es:

“...4º. 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...”

Esta evaluación por parte del administrador concursal de las obligaciones tributarias resulta esencial, incluso, para el reconocimiento de los propios créditos públicos, dado lo dispuesto en el artículo 86.3 LC:

“...3. 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

⁴⁵ De hecho, la propia Hacienda Pública, como acreedora, podría instar el concurso necesario del deudor, puesto que el artículo 2.4 LC indica:

“...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:

1º. El sobreseimiento general en el pago corriente de las obligaciones del deudor.

2º. La existencia de embargos por ejecuciones pendientes que afecten de una manera general al patrimonio del deudor.

3º. El alzamiento o la liquidación apresurada o ruinosa de sus bienes por el deudor.

4º. *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.*” (La cursiva es nuestra).

Sin embargo, la Hacienda Pública no suele instar el concurso de acreedores, actitud que nos parece equivocada pero que responde a razones variadas: reluctancia a aparecer como destructora de empleos y actividad económica, dificultades y falta de experiencia para convertirse en administrador concursal, carencia de organización adecuada, etc.



concurado 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.”. (La cursiva es nuestra).

Cuadro N ° III

LA ACTITUD DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL ANTE LA HACIENDA PÚBLICA DURANTE Y DESPUÉS DEL PROCEDIMIENTO CONCURSAL.

Antes del concurso:

- Evaluar e informarse adecuadamente de la situación de la entidad en proceso concursal ante la Hacienda Pública con anterioridad a la declaración de concurso (existencia o no de procedimientos tributarios en marcha sobre la entidad objeto de concurso, deudas tributarias aplazadas, situación censal, embargos tributarios, etc.).
- *Para ello es muy importante atender tanto al informe que se presenta por el sujeto que pide el concurso (si éste es voluntario, artículo 6 LC) como la solicitud de un certificado acerca de la situación fiscal de la entidad concursada, el “certificado tributario”.*
- Identificación, cuantificación y evaluación de las obligaciones tributarias anteriores al concurso sobre la masa activa del concursado.
- Chequeo de las obligaciones tributarias de la empresa y estado de su cumplimiento antes del concurso.
- Análisis de los créditos, débitos y provisiones tributarias que aparezcan en la contabilidad de la entidad que solicita el concurso. Evaluación de su adecuación a la realidad. Posible existencia de obligaciones tributarias o contingencias fiscales, por ejemplo, si existe un procedimiento tributario en curso respecto de la empresa, que no figuran en la contabilidad. Necesidad de que la contabilidad refleje la “imagen fiel” de la empresa.
- Estimación de las deudas tributarias pendientes y evaluación de los riesgos y contingencias fiscales

Después del concurso:

- Preocuparse porque exista una ordenada gestión de las obligaciones tributarias durante su actuación como administrador concursal, tanto de las pendientes como de las nacidas durante el concurso.
- El cumplimiento de estas obligaciones tributarias debe ser uno de los objetivos fundamentales del administrador concursal, en especial, en materia de facturación, Libros Registro de IVA y declaraciones-liquidaciones del IVA.
- La ausencia de cualquier negligencia en el cumplimiento de estas obligaciones tributarias, por no decir cualquier nivel de culpa o dolo (STS n ° 669/2013, de 11 de noviembre).
- Una adecuada información de su situación tributaria respecto de la Hacienda Pública, específicamente, del órgano recaudador competente de la AEAT que es, generalmente, el de la Delegación de Hacienda del domicilio fiscal de la entidad en proceso concursal.
- Es más, recomendamos vivamente que, tras ser nombrado administrador concursal, y “chequear” la situación tributaria en el momento del concurso de la empresa, procedamos a realizar una visita formal al citado órgano para contrastar nuestra información con la de la Agencia Tributaria y obtener un certificado lo más completo posible acerca de la situación de las obligaciones tributarias de nuestra empresa.⁴⁶
- También debe obtener un “certificado tributario” sobre la situación de la empresa en la CCAA donde tenga su sede social y en el o los Ayuntamientos correspondientes a sus instalaciones, oficinas y despachos.⁴⁷
- Si la entidad en proceso concursal dispone de oficinas o sedes en propiedad en varios Ayuntamientos, recomendamos la obtención de “certificados tributarios” sobre la situación de la empresa en tales Ayuntamientos, específicamente, si los inmuebles donde se desarrolla la explotación económica son de su propiedad, dada la posibilidad de que haya obligaciones tributarias pendientes o en curso al menos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI).

⁴⁶ Se entiende por certificado tributario: “...el documento expedido por la Administración tributaria que acredite hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario.”, conforme a lo dispuesto en el artículo 70.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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 (en adelante, RGAT).

Los artículos 70 a 76 de esta norma desarrollan la materia de los certificados tributarios. Lo esencial es que se nos indique el estado de las obligaciones tributarias de la empresa en el momento de la declaración concursal.

Dado que su duración es por 6 meses y la extensión temporal del procedimiento concursal suele alargarse por más tiempo, se recomienda también que se inste su emisión con periodicidad, para ir conociendo la evolución de la empresa concursada al respecto.

⁴⁷ La normativa local permite que los Ayuntamientos encarguen la gestión tributaria a la Diputación Provincial o a un organismo de la misma. Esto sucede en muchas localidades pequeñas. En este caso, los certificados pueden centralizarse en el citado órgano provincial.

— Tener una fluida relación con las Unidades de Recaudación de la AEAT competentes, tratando de lograr la máxima seguridad jurídica, en lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones concursales por parte de la entidad administrada, dados los abundantes casos de duda o interpretación discutible de la normativa tributaria que existen en materia concursal.⁴⁸ Téngase en cuenta que, en muchas ocasiones, las Unidades de Recaudación de la AEAT ya han “señalado” a una empresa antes de la declaración de concurso como en situación preconcursal, ver abajo.

— Si existen embargos o apremios en curso, plantear, en su caso, al JM el efecto que los mismos tienen sobre la supervivencia económica de la empresa y, en consecuencia, solicitar al JM que declare su inaplicación sobre determinados elementos patrimoniales del concursado, esenciales para la continuidad de la explotación económica.

— Asegurarnos de que el Juez de lo Mercantil aprueba nuestras decisiones en materia de cumplimiento de las obligaciones tributarias, especialmente, en los supuestos de controversia con la interpretación que al respecto tiene la Hacienda Pública, para liberarnos de toda responsabilidad.

— Comprobar que nuestro seguro de responsabilidad civil como administradores concursales cubre satisfactoriamente nuestras potenciales responsabilidades tributarias.⁴⁹

En general:

— Demostrar que se han realizado con diligencia las gestiones necesarias para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias.

— Guardar toda la documentación vinculada a las obligaciones tributarias de la entidad concursada durante un plazo superior al de la prescripción tributaria (4 años), pues el concurso general produce la interrupción de la misma y, específicamente, si se han derivado responsabilidades tributarias, por ejemplo, contra los administradores de la sociedad antes de la declaración concursal.

— Justificar cuidadosamente y documentar la ubicación de cada crédito tributario en cada una de las categorías de créditos concursales que prevé la legislación.

¿Cómo y dónde ha de plasmarse esa actitud?: En principio, en el informe de la administración concursal para las obligaciones tributarias que existan en el momento de la declaración del concurso.

La agresividad de la Hacienda Pública ante las funciones del administrador concursal no ha hecho, por otra parte, sino empezar y ello, a pesar de que las responsabilidades de aquél no han sido alteradas, legislativamente hablando, en la última gran reforma en materia de funciones del administrador concursal, la incluida en la Ley 17/2014, de 30 de septiembre.

En este sentido, el denominado Plan de Control Tributario que, conforme al artículo 116 LGT⁵⁰, ha de publicarse cada ejercicio, ha ido aumentando la importancia concedida al control de los administradores.

Así, el Plan de Control Tributario para el ejercicio 2011, aprobado por la Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la AEAT (BOE de 7 de febrero), considera el control de los procesos concursales dentro del control del fraude en la fase recaudatoria y señala al respecto (LEOPOLDO PONS, 2011):

“(…) 5. Control de procesos concursales.

...El aumento del número de procesos concursales exige potenciar acciones específicas con el objeto de impedir actuaciones de defraudación que tratan de aprovechar la protección otorgada por la legislación concursal para eludir el pago de las deudas tributarias o evitar incurrir en los supuestos de responsabilidad previstos por la normativa tributaria. Así pues, se intensificarán las siguientes actuaciones de control en materia concursal:

⁴⁸ La competencia en materia de recaudación, es decir, conocer con qué unidad recaudatoria de la AEAT ha de relacionarse la empresa sometida a concurso resulta fundamental y ha de ser, asimismo, uno de los primeros asuntos por establecer por parte del administrador concursal.

⁴⁹ El artículo 3 del Real Decreto 1333/2012, de 21 de septiembre, por el que se regula el seguro de responsabilidad civil y la garantía equivalente de los administradores concursales (BOE de 6 de octubre), regula el ámbito objetivo de este seguro de indemnización por daños y perjuicios, para la cobertura “...por los actos y omisiones realizados, en el ejercicio de sus funciones...de cuya actuación sea responsable que sean contrarios a la Ley o hayan sido realizados sin la debida negligencia...”, afectando a acreedores de la entidad concursada, supuesto de la Hacienda Pública. La cuantía mínima a la que alcanza el seguro, de acuerdo al artículo 8 del citado Real Decreto, es de 300.000 euros.

⁵⁰ “La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de Control Tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen”.

Oposición a la aprobación de cuentas en concursos en los que se detecten alteraciones en el orden de pago de los créditos y en los que existan créditos contra la masa de naturaleza tributaria pendientes de pago.

Impulso del control de responsabilidades de los administradores concursales.

Potenciación de una participación más activa en la fase de calificación con la finalidad de obtener y aportar aquellas pruebas que permitan una calificación de concurso culpable cuando se estime que concurren los supuestos recogidos en el artículo 164 de la Ley Concursal.” (La cursiva es nuestra).

La situación, como veremos posteriormente, no ha hecho sino complicarse y ampliarse para los administradores concursales en los ejercicios 2012 y 2013; verbigracia, en 2012, la AEAT señala la necesidad de incrementar las actuaciones sobre los contribuyentes en concurso de acreedores:

- a) Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices anuales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012, BOE de 1 de marzo; II. Control del fraude en la fase recaudatoria, apartado 10. Impulso de la lucha contra el fraude en la gestión recaudatoria de los deudores incursos en un proceso concursal, donde se señala expresamente que se buscará, en su caso, la responsabilidad mercantil o tributaria del administrador concursal.
- b) Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices anuales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013, BOE de 12; II. Control del fraude en la fase recaudatoria. Apartado 6. Actuaciones cualificadas de lucha contra el fraude, b). Control de los procesos concursales, donde se indica específicamente entre los mismos: “...impulso del control de responsabilidad de los administradores concursales.”.

No cabe, por lo tanto, sino prever un reforzamiento de las actuaciones de la AEAT en materia de responsabilidad de los administradores concursales en los próximos años.

La evolución y contenido de estos Planes en este terreno se analizará con mayor amplitud posteriormente.⁵¹

C. El administrador concursal y el Plan de Control Tributario de 2014

La prueba palpable de que la presión sobre el administrador sucursal por parte de la AEAT no va sino a incrementarse, es lo dispuesto por el Plan Anual de Control Tributaria y Aduanero de 2014, aprobado por la Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2014 (BOE de 20 de marzo).

En principio, como en los ejercicios anteriormente mencionados, el control fiscal de los concursos de acreedores se focaliza en la fase recaudatoria, II.

En ese sentido, se indica que la solicitud por los deudores en proceso concursal de peticiones de aplazamiento, serán objeto de control especial, dado que deben ser objeto de inadmisión, ver arriba.

En particular, se indica:

“En materia concursal se mantiene como línea prioritaria la detección de actuaciones fraudulentas en el seno de los concursos que perjudiquen a la Hacienda Pública como acreedora, con la finalidad de determinar y exigir la responsabilidad que proceda no solo al concursado y a sus administradores sino también a aquellos que actúen al amparo de la acción o inacción de los mismos.”

Y d)

“...identificar los perjuicios causados a los intereses de la Hacienda Pública como consecuencia de la acción o inacción de los administradores concursales. Todo ello, con el objetivo final de exigir a cada uno de los anteriores la responsabilidad tributaria que proceda.”

⁵¹ En cualquier caso, la funcionalidad y aplicación de estos Planes es objeto de críticas. Por ejemplo, Organización de Inspectores de Hacienda de Estado. *Boletín Inspectores 2013.3*. “Publicación del Plan de Control 2013 y Nota de Prensa IHE”,

3. LA INCIDENCIA DEL CONCURSO DE ACREEDORES EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

El concurso de acreedores afecta de múltiples formas a las obligaciones tributarias. La entidad en proceso concursal⁵² mantiene su personalidad jurídica durante todo el procedimiento, incluso aunque el mismo acabe en liquidación, pues solamente cuando se extinga la personalidad jurídica de la entidad sometida al concurso y se dé de baja del Registro Mercantil, del índice de entidades sometidas al IS, artículos 130 y 131 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS) y se den de baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, artículo 11 del RGAT, entonces, la entidad o el empresario desaparecerá de la vida jurídica y dejará de estar sometida al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Mientras tanto, una empresa en proceso concursal es un obligado tributario, contribuyente y sujeto pasivo de diferentes impuestos⁵³.

Recuérdese también que la determinación de cuándo una empresa se encuentra en una situación de concurso responde a la apreciación por el JM de una situación objetiva, cuya declaración es de su exclusiva competencia (artículos 2 y 8 LC).

Así, es ajena a la actividad de la AT determinar cuándo una empresa o persona se encuentra en tal situación concursal (STS, de 11 de febrero de 2013, recurso número: 3736/2010) y que los procedimientos mercantiles de liquidación societaria, parcial o completa, son diferentes de los del procedimiento concursal, aunque estos últimos puedan concluir con la extinción de la personalidad jurídica del empresario y su desaparición del tráfico jurídico, mediante liquidación (tal y como sucede, desgraciadamente, en la mayoría de los supuestos y frente al propósito querido de la LC, ver *supra*).

Está, en consecuencia, la empresa en concurso de acreedores sometida a aquellas obligaciones tributarias de toda índole en las que resulte sujeto obligado a su cumplimiento.

Anexo II.

MODALIDADES DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

- *Principal*: pago de la cuota tributaria, artículo 19 LGT.⁵⁴
- *De realizar pagos a cuenta*: satisfacer pagos fraccionados, retenciones (sobre prestaciones en dinero) e ingresos a cuenta (sobre prestaciones en especie), artículo 23 LGT. Esta obligación tributaria es autónoma respecto de la anterior.
- *Entre particulares resultantes del tributo*: repercusiones, retenciones e ingresos a cuenta, artículo 24 LGT.
- *Accesorias*: las derivadas de otras obligaciones tributarias pecuniarias, por ejemplo, el pago del interés de demora y los recargos, artículo 25 LGT.⁵⁵

⁵² Aunque las personas físicas, las entidades del artículo 35.4 LGT, caso de las comunidades de bienes y otros entes no empresariales, personas jurídicas, pueden ser objeto de un procedimiento concursal, lo cierto es que las estadísticas de concursos revelan que la mayoría de los mismos corresponden a sociedades, entidades mercantiles; es más, la doctrina privada ha planteado en diversas ocasiones el interés de regular un sistema concursal para el patrimonio individual que mitigue los efectos de la responsabilidad patrimonial por deudas del artículo 1911 del CC.

En otro orden de cosas, la mayoría de los concursos de acreedores de las personas físicas resultan ser de los administradores de las sociedades concursadas que tratan, de esta manera, de proteger su patrimonio personal, *Vid.* BUJIDOS, ENRIQUE; MARQUÉS, IGNACIO; FERNÁNDEZ, ANA. *Análisis económico de los concursos en España*, Pricewaterhousecoopers, 2009; www.fef.es/new/index.php?option=com...

Por todo ello, a lo largo de nuestro texto utilizaremos indiferentemente las expresiones empresa, entidad, sujeto, explotación, etc., como sinónimos, para referirnos al sujeto del procedimiento concursal.

⁵³ Sobre el concepto y modalidades de obligados tributarios, véase el artículo 35 LGT.

⁵⁴ "La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria."

⁵⁵ "1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley.

Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias."

- *Formales*: Aquellas, no pecuniarias, relacionadas con el cumplimiento de actuaciones o procedimientos tributarios, verbigracia, presentar declaraciones, llevar contabilidad, solicitar el número de identificación fiscal (en adelante, NIF), darse de alta en el censo de contribuyentes, etc.; artículo 29 LGT.

Podemos clasificar estas obligaciones formales tributarias en:

- Presentar y modificar sus declaraciones censales, modelo 036, fundamentalmente.
- Solicitar y utilizar el NIF.
- Presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.
- Llevar libros de contabilidad y libros registros.
- Expedir y entregar facturas.
- Obligación de aportar a las AATT, cuando se les solicite, cualquier documento, informe, antecedente, documentación o prueba con trascendencia tributaria, suya o con relación a un tercero obligado tributario.
- Obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones tributarias.
- Obligación de entregar un certificado de las retenciones e ingresos a cuenta que haya efectuado a los obligados tributarios perceptores de las rentas sometidas a tales modalidades de pagos a cuenta.
- Obligaciones que establezca la normativa aduanera.
- Otras obligaciones de esta naturaleza que imponga la normativa de cada tributo, por ejemplo, la de efectuar las declaraciones y liquidaciones tributarias por medios telemáticos.

En general, estas obligaciones tributarias formales se desarrollan por disposiciones de carácter reglamentario.

Además de estas obligaciones tributarias que podríamos calificar como estándares, es decir, las propias de todo obligado tributario, el hecho de que este último *entre en concurso, genera algunas cuestiones fiscales particulares que pueden sistematizarse en las siguientes:*

- A) El nacimiento y alcance de la responsabilidad del administrador societario.
- B) La problemática particular de la concurrencia de los procedimientos tributarios y concursales sobre las obligaciones fiscales.
- C) La clasificación de los créditos tributarios dentro de las diferentes categorías de créditos concursales.
- D) Las particularidades que, en los diferentes parámetros de la relación jurídico-tributaria, artículo 17.1 LGT⁵⁶, produce el proceso concursal, por ejemplo, la modificación de la base imponible en el IVA.
- E) Aspectos específicos que la empresa concursada tiene en los diversos gravámenes del sistema tributario, lo cuales tienden, dicho sea de paso, a generalizarse. Así, el Real Decreto-Ley 3/2013, de 22 de febrero, por el que se modifica el régimen de las tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y el sistema de asistencia jurídica gratuita (BOE de 23), ha creado una nueva exoneración en el pago de las tasas judiciales, artículo 4.1,h) de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia⁵⁷ y la DF Segunda del reciente Real Decreto-Ley 4/2014, de 7 de marzo, ha incorporado varias alteraciones en el TRLIS, concretamente, en sus artículos 15 y 19 con ánimo de facilitar la capitalización y refinanciación de las deudas que, posteriormente, se han extendido al ITP y AJD por la Ley 17/2014.

Aunque todas ellas son de gran interés y, sin perjuicio de que nos remitamos a las mismas cuando resulte necesaria, nuestro trabajo se va a centrar en las clasificadas como A), B) y C) anteriores.

Téngase en cuenta, asimismo, que es de prever el nacimiento de problemas interpretativos y de nuevas discusiones acerca de la relación entre el concurso de acreedores y la legislación tributaria tras la entrada en vigor de la precitada Ley 7/2012.

⁵⁶ "Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos."

⁵⁷ "(...) h) Las acciones que, en interés de la masa del concurso y previa autorización del Juez de lo Mercantil, se interpongan por los administradores concursales."

De esta forma, la expansión, por ejemplo, de la figura de la llamada “inversión del sujeto pasivo” (en adelante, ISP) en el IVA a las transmisiones de bienes inmuebles en caso de concurso, mediante la nueva redacción de la letra e) del apartado Uno del artículo 84 LIVA⁵⁸, ha empezado a generar un aluvión de críticas doctrinales centradas en la posible inadecuación de la misma a los casos que el Derecho de la UE sobre el IVA, concretamente, la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre, artículo 199, lo permite.

En este sentido, mediante Auto de 24 de febrero de 2012 del JM número 1^o de Granada se planteó cuestión prejudicial al respecto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), pues las disposiciones europeas, artículo 199.1, g) de la precitada Directiva⁵⁹, sólo prevén la ISP en normas vinculadas a la liquidación del patrimonio empresarial, cuando, al menos teóricamente, nuestro procedimiento concursal pretende la continuidad de la explotación económica.⁶⁰

Sin embargo, la sentencia del TJUE, Sala Sexta, de 13 de junio de 2013, asunto C-212, deja claro en su apartado 32 que:

“...el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de procedimiento obligatorio de liquidación engloba cualquier venta de un bien inmueble realizada por el deudor de un crédito ejecutivo no sólo en el marco de un proceso de liquidación del patrimonio de éste, sino también en el marco de un proceso concursal anterior a tal procedimiento de liquidación, siempre y cuando la citada venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional de dicho deudor.”⁶¹

4. MÁS ACERCA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE EL CONCURSO DE ACREEDORES

La preocupación de la Hacienda Pública ante los concursos de acreedores en los últimos ejercicios, tal y como hemos anticipado en páginas anteriores, se ha centrado en dos aspectos:

- a) A medida que se ampliaba el número de empresas en proceso concursal y que, generalmente, este proceso terminaba en la liquidación de la explotación económica, la Hacienda Pública veía una fuente de pérdidas recaudatorias porque, una vez iniciado el concurso, su posición como acreedor no era privilegiada y competía con otros acreedores (*par conditio creditorum*) y porque la jurisdicción excluyente y exclusiva del JM hacía primar el carácter universal de la ejecución concursal sobre los apremios y embargos de bienes individuales de la Hacienda Pública, así como la necesidad de preservar, en su caso, la explotación económica.

En ese sentido, la jurisprudencia constante del TCJ está reconociendo “...el principio de vis atractiva del proceso concursal respecto de las ejecuciones y apremios sobre bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado (incluyendo las ejercidas por la Hacienda Pública) que corresponde conocer a la Jurisdicción Mercantil con carácter exclusivo y excluyente, cualquiera que fuera el órgano que los hubiese ordenado y cuyas actuaciones debiera suspender tras producirse la declaración del concurso...”(STCJ de 11 de diciembre de 2012, Fundamento de Derecho Quinto, tercer párrafo).

- b) El hecho de que la Hacienda Pública estaba financiando muchos concursos, principalmente, mediante el IVA devengado, ya que muchas operaciones de entrega de bienes (en general, inmuebles) se producían poco antes de la presentación del concurso de acreedores, siendo el IVA correspondiente repercutido y aquél era deducido por el adquirente de manera efectiva; sin embargo, el IVA repercutido o no era ingresado en las arcas de la Hacienda Pública o lo era en

⁵⁸ “(...) e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:
-Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal...”.

⁵⁹ “1.Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

(...) g) La entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.”.

⁶⁰ Sobre el particular, aunque algo anticuado: CASAS AGUADO, DANIEL. “Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio de proporcionalidad”, *Crónica Tributaria*, n^o 131/2009, páginas 223 a 251.

⁶¹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:6...>

cuantía reducida, pues el crédito tributario correspondiente, al liquidarse con posterioridad al devengo de la operación (ver *infra*), entraba entre los créditos contra la masa.

De esta forma, se realizaban muchas operaciones preconcursales de transmisión de bienes con IVA que se deducían totalmente por los adquirentes y no eran, por el contrario, abonados a la AEAT o ésta se encontraba con muchas dificultades para la realización de este crédito, llegándose a acuerdos entre los transmitentes (acreedores y empresas próximas concursadas) y los adquirentes (que se deducían el IVA), para instrumentar negocios jurídicos variados (daciones en pago, IVA repercutidos que se destinaban directamente el pago de créditos debidos por el transmitente al adquirente, compras por el transmitente de instrumentos financieros a plazo emitidos por el adquirente, a cambio de la transmisión, etc.) cuya finalidad común se traducía en la falta de ingreso del IVA repercutido y la deducción y, en su caso, petición de devolución o compensación del IVA soportado.

¿Cómo ha reaccionado la AEAT ante estas circunstancias?. De cinco maneras inmediatas y con una futura, *que es la que ha de preocupar directamente al administrador concursal*:

- a) "Monitoreando" a las empresas que, por su situación y actuaciones, puede preverse con gran probabilidad que entren en un proceso concursal o soliciten negociaciones para alcanzar un acuerdo de refinanciación o para obtener adhesiones a una propuesta anticipada de convenio.

Cuadro IV.
INDICIOS PREVIOS DE LA SITUACIÓN CONCURSAL DE UNA EMPRESA,
EN PARTICULAR, DESDE LA PERSPECTIVA FISCAL.

- Las restantes empresas que componen el grupo mercantil, artículo 42 del Código de Comercio (en adelante, Cco), se encuentran en situación concursal.
- Comienzo de procedimientos de exigencia de responsabilidad tributaria o de otro tipo contra los administradores de la sociedad.
- Incoación de Actas de inspección por importes elevados contra las sociedades, cuyas deudas tributarias son superiores al activo neto de la empresa o la entidad no puede hacerles frente con su liquidez ordinaria.
- Disminución acusada del importe de las autoliquidaciones presentadas, sin reducciones similares en la cifra de negocios.
- Generalizada presentación de autoliquidaciones, pero sin ingreso de cuotas tributarias.
- Comienzo de procedimientos hipotecarios que afecten de manera relevante al patrimonio del deudor.
- Tramitación de Expedientes de Regulación de Empleo (en adelante, ERE) colectivos o despidos masivos de personal.
- Daciones de pago a las entidades financieras y transmisiones de inmuebles a empresas vinculadas, por ejemplo, inmobiliarias, de entidades financieras.
- Transmisión de bienes inmuebles o de otros activos significativos de la empresa, verbigracia, derechos de la propiedad intelectual e industrial, a otras empresas del grupo.
- Incumplimiento generalizado de las obligaciones de pago tributarias.
- Reiteradas solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos.
- Peticiones de suspensión de pago de deudas tributarias, en general, sin garantías anexas o cuando se presentan éstas de complicada evaluación y consideración, por ejemplo, hipotecarias.
- Informaciones de medios de comunicación acerca de las dificultades de la empresa.
- Realización de negocios anómalos con entidades vinculadas, familiares, cónyuges o con los propios administradores, tendentes a "sacar" bienes y derechos patrimoniales de cuantía relevante del activo de la entidad.
- Existencia de medidas cautelares, cuya conversión en definitivas provocaría un fuerte deterioro patrimonial de la empresa.

Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de la Recaudación Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT.

- b) Estando informada en tiempo real y "on line" de las empresas declaradas en concurso, de los administradores concursales y teniendo un seguimiento muy constante del procedimiento concursal.

Esto se consiguió mediante *la obligación de comunicación del concurso de las entidades en sede electrónica a la AEAT (Art. 21.4, tercer párrafo, LC⁶², Disposición Transitoria 1ª.1, Ley 38/2011, de 10 de octubre)*.

Téngase en cuenta a este respecto que una de las funciones de secretaría del administrador concursal, de acuerdo a la nueva redacción del artículo 33.1, g) LC, es precisamente:

“Comunicación electrónica de la declaración de concurso a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social.”.

Cuadro V

ACTUACIONES EJECUTIVAS A AGILIZAR POR LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA ANTE LA COMUNICACIÓN DE SOLICITUD DE CONCURSO Y ANTES DE LA DECLARACIÓN DE CONCURSO.

- Compensaciones de oficio, artículo 73.1 LGT⁶³, por ejemplo, entre las obligaciones tributarias que se encuentren en período ejecutivo y las devoluciones en favor de la entidad concursada; ultimando su tramitación, incluyendo el acuerdo y su notificación.
- Conversión en embargos definitivos de las medidas cautelares, artículo 81 LGT.
- Notificación de las actuaciones de embargo practicadas.
- Conseguir la formalización de hipotecas y oras garantías en los aplazamientos en curso.
- Iniciar los procedimientos de ejecución de embargos e hipotecas.

Todo ello, con la finalidad de que, antes de la declaración del concurso, los apremios y embargos en favor de la Hacienda Pública se hallen ya iniciados, entrando en el ámbito de la ejecución administrativa y con el privilegio de autotutela de la Hacienda Pública⁶⁴.

A este respecto, es interesante decir que los administradores concursales pueden solicitar el levantamiento ya cancelación de los embargos trabados sobre bienes necesarios para la continuidad de la actividad empresarial de la empresa, pero “...con excepción de los embargos administrativos, respecto de los que no podrá acordarse el levantamiento o cancelación en ningún caso, de acuerdo con el artículo 56.”, artículo 33.1, 4º LC.

Fuente: Elaboración propia, a partir de Dependencia de Recaudación. Delegación Especial de Madrid, AEAT.

- c) Tratando de desplazar en el tiempo los créditos tributarios, para entenderlos nacidos antes de la declaración del concurso, donde los privilegios de autotutela de la Administración Tributaria permitían la ejecución de tal crédito.

Este desplazamiento se ha realizado de varias maneras, primero, de forma doctrinal, no atendiendo al momento del devengo de la obligación tributaria sino al posterior de la liquidación y, en el caso de existir un procedimiento administrativo de embargo sobre bienes y derechos del deudor antes del auto de concurso, tratando de aplicar el mismo sobre los bienes y derechos del concursado de manera general, sin atender a la relevancia o importancia de los mismos para la continuidad de la actividad empresarial.

Ante el rechazo jurisprudencial a muchas de sus interpretaciones “*pro Administratione*”, se recurrió al cambio legislativo.

⁶² “...La comunicación se dirigirá por medios electrónicos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social a través de los medios que éstas habiliten en sus respectivas sedes electrónicas, conste o no su condición de acreedoras. Igualmente se comunicará a la representación de los trabajadores, si la hubiere, haciéndoles saber su derecho a personarse en el procedimiento como parte.”.

⁶³ “1. La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo. Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por no haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta ley...”.

⁶⁴ Sin embargo, la STCJ 9/2013, de 1 de octubre de 2013, en el conflicto de jurisdicción nº 6/2013, suscitado entre la AEAT de Galicia y el JM nº 1 2 de A Coruña, BOE de 6 de noviembre, deja claro que la existencia de una diligencia de embargo e, incluso, la finalización de esta fase mediante la consignación de la deuda tributaria no es suficiente para que el procedimiento de apremio seguido por la AEAT se considere privilegiado, pues el JM sigue manteniendo su jurisdicción exclusiva y excluyente sobre el proceso concursal y si estima que parte de la renta consignada a favor de la Hacienda Pública es imprescindible para la continuidad de la actividad económica de la empresa o entidad concursada (en este supuesto un conocido Club de fútbol), entonces, como el procedimiento de apremio no ha terminado, la competencia para conocer sobre tales bienes sigue correspondiendo al órgano jurisdiccional, artículo 55 LC.

- d) Aprovechando la introducción en la LRC de la figura de los convenios preconcursales, para, flexibilizando el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, artículo 19 LGT⁶⁵, llegar a la aceptación de la celebración de acuerdos o convenios sobre los créditos tributarios con el deudor concursado.

De hecho, ya hay experiencias de celebración de tales acuerdos, aunque todavía son minoritarias y no parece, tal y como revela la exclusión de los créditos de Derecho Público en los muy recientes acuerdos de refinanciación, que la Hacienda Pública esté poniendo mucho énfasis en los mismos.

Esta situación puede, además, generalizarse si, como consecuencia de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 11/2014, la Hacienda Pública se ve forzada a aceptar quitas o esperas como consecuencia de los acuerdos mayoritarios alcanzados por otros acreedores concursales a este respecto.

Asimismo, el nacimiento del nuevo sistema del acuerdo extrajudicial de pagos, si bien limitado, no debería sino llevar a un impulso a tales convenios, porque el propio legislador quiere potenciar la negociación y solución “pactada”, preconcursal de los convenios. Sin embargo, repetimos que la exclusión de los créditos de Derechos Público del ámbito de los acuerdos de refinanciación incorporados en la nueva redacción del artículo 5 *bis* LC y en la DA de la LC. Acuerdos de financiación homologados, por el Real Decreto-ley 4/2004, de 7 de marzo, nos hace ser también pesimistas sobre el desarrollo inmediato de esta vía.

Así, desde el 1 de enero de 2012, la redacción del artículo 164.4 LGT dice:

“(…) 4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, *la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos 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 convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria.*

Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.” (La cursiva es nuestra).

En suma, existe la posibilidad de que la Hacienda Pública, en relación con los créditos privilegiados (arts. 90, con privilegio especial y 91, con privilegio general, LC), suscriba acuerdos o convenios con el deudor o acuerde condiciones singulares de pago que no sean más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio concursal, Orden MHAP/455/2012, de 6 de marzo (BOE del 7),⁶⁶ conforme a lo previsto en el artículo 10.2 de la Ley 47/2003, de 20 de noviembre, General Presupuestaria.

- e) Efectuando diferentes modificaciones legislativas, bien en la LC, bien la normativa tributaria, en especial, la reciente Ley 7/2012 y su desarrollo reglamentario, que reforzasen las garantías del crédito tributario y evitasen la financiación, vía IVA, de los concursos de acreedores, ver arriba.

La futura actuación más incisiva de la AEAT será desarrollar y perseguir ampliamente la responsabilidad subsidiaria del administrador concursal que, por su naturaleza subsidiaria, sólo puede surgir tras la declaración de fallido del deudor principal (la empresa concursada) o de los responsables solidarios (los administradores de la sociedad), ver infra.

Los Planes Anuales de Control Tributario, como ya hemos señalado con anterioridad, explican con todo detalle estos propósitos, ver arriba.

⁶⁵ “El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa.”.

⁶⁶ La Orden del Ministerio de Hacienda 455/2012, de 6 de marzo, por la que se delega la autorización para suscribir o celebrar los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal respecto de determinados créditos de la Hacienda Pública, establece que serán los órganos de la AEAT los encargados de ejercer esas competencias. Si los créditos superan 1.500.000 euros, la autoridad competente radica en el Departamento General de Recaudación y, si son inferiores a tal cifra, en los Delegados Especiales de la AEAT.

Recientemente, la Orden HAP/366/2014, de 7 de marzo, por la que se modifica la Orden PRE/3851/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias (BOE de 15), reduce a 1.000.000 de euros el nivel de competencia anterior.

También existe en el seno de la Dirección General de lo Contencioso del Estado una Coordinación Concursal.

En este sentido, las Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2012, aprobado por la Resolución de la Dirección General de la AEAT de 24 de febrero de 2012 (BOE de 1 de marzo), impulsando lo ya indicado para el 2011 (ver *supra*), señalan al respecto:

“(…)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 estadios 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.

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. 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.

Para realizar estas actuaciones de control se prevé continuar y mejorar con las alianzas con otros acreedores públicos como la Tesorería General de la Seguridad Social y el FOGASA.”

Por último, el Plan de Control Tributario para 2013 establece en su Apartado II. Control en fase recaudatoria.6. Actuaciones cualificadas de lucha contra el fraude:

“(…) b) Control de procesos concursales. El aumento del número de procesos concursales exige potenciar acciones específicas con el objeto de impedir actuaciones de defraudación que tratan de aprovechar la protección otorgada por la legislación concursal para eludir el pago de las deudas tributarias o evitar incurrir en los supuestos de responsabilidad previstos por la normativa tributaria. Así pues, se intensificarán las siguientes de actuaciones de control en materia concursal:

– Oposición a la aprobación de cuentas en concursos en los que se detecten alteraciones en el orden de pago de los créditos y en los que existan créditos contra la masa de naturaleza tributaria pendientes de pago.

– *Impulso del control de responsabilidades de los administradores concursales.*

– Participación más activa en la fase de calificación con la finalidad de obtener y aportar aquellas pruebas que permitan una calificación de concurso culpable cuando se estime que concurren los supuestos recogidos en el artículo 164 de la Ley Concursal.

– Inmediata inadmisión de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de las deudas que, conforme a la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa, declaradas inaplazables por el artículo 65.2 de la Ley General Tributaria en su reciente redacción dada por la Ley 7/2012.

– Seguimiento del efectivo cumplimiento de las normas introducidas por la citada Ley 7/2012 en relación al régimen de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de concurso para garantizar la declaración separada de cuotas devengadas antes y después de la fecha de declaración del mismo y la to-

tal compensación de los saldos pendientes, antes de dicha fecha, comunicando los incumplimientos detectados a los correspondientes órganos de Gestión o Inspección.” (La cursiva es nuestra).

Otras intervenciones de la Hacienda Pública a desarrollar próximamente serán las *acciones de reintegración*, reguladas en los artículos 71 y siguientes LC. Conforme a las mismas:

1. Declarado el concurso, serán rescindibles los actos perjudiciales para la masa activa realizados por el deudor dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración, aunque no hubiera existido intención fraudulenta.
2. El perjuicio patrimonial se presume, sin admitir prueba en contrario, cuando se trate de actos de disposición a título gratuito, salvo las liberalidades de uso, y de pagos u otros actos de extinción de obligaciones cuyo vencimiento fue posterior a la declaración del concurso, excepto si contasen con garantía real, en cuyo caso se aplicará lo previsto en el apartado siguiente.
3. Salvo prueba en contrario, el perjuicio patrimonial se presume cuando se trate de los siguientes actos:
 - 1.º Los dispositivos a título oneroso realizados a favor de alguna de las personas especialmente relacionadas con el concursado.
 - 2.º La constitución de garantías reales a favor de obligaciones preexistentes o de las nuevas contraídas en sustitución de aquellas.
 - 3.º Los pagos u otros actos de extinción de obligaciones que contasen con garantía real y cuyo vencimiento fuese posterior a la declaración del concurso.
 - 4.º Cuando se trate de actos no comprendidos en los tres supuestos previstos en el apartado anterior, el perjuicio patrimonial deberá ser probado por quien ejerce la acción rescisoria.
5. *En ningún caso podrán ser objeto de rescisión:*
 1. Los actos ordinarios de la actividad profesional o empresarial del deudor realizados en condiciones normales.
 2. Los actos comprendidos en el ámbito de Leyes especiales reguladoras de los sistemas de pagos y compensación y liquidación de valores e instrumentos derivados.
 3. *Las garantías constituidas a favor de los créditos de Derecho Público y a favor del FOGASA en los acuerdos o convenios de recuperación previstos en su normativa específica.*⁶⁷
6. El ejercicio de las acciones rescisorias no impedirá el de otras acciones de impugnación de actos del deudor que procedan conforme a Derecho, las cuales podrán ejercitarse ante el juez del concurso, conforme a las normas de legitimación y procedimiento que para aquéllas contiene el artículo siguiente.” (La cursiva es nuestra).⁶⁸

⁶⁷ Este punto 3 fue redactado nuevamente por el apartado cuatro del artículo 21 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, con vigencia desde el 18 de octubre de 2013.

⁶⁸ El punto 6 de este artículo fue suprimido por el artículo único. Cuarto del Real Decreto-Ley 4/2014, de 7 de marzo, para impedir el ejercicio de la acción rescisoria en los acuerdos de refinanciación regulados en la norma, con efectos desde el 9 de marzo de 2014, y decía lo siguiente:

“...No podrán ser objeto de rescisión los acuerdos de refinanciación alcanzados por el deudor, así como los negocios, actos y pagos, cualquiera que sea la forma en que se hubieren realizado, y las garantías constituidas en ejecución de tales acuerdos, cuando en virtud de éstos se proceda, al menos, a la ampliación significativa del crédito disponible o a la modificación de sus obligaciones, bien mediante prórroga de su plazo de vencimiento o el establecimiento de otras contraídas en sustitución de aquéllas, siempre que respondan a un plan de viabilidad que permita la continuidad de la actividad profesional o empresarial en el corto y medio plazo y que con anterioridad a la declaración del concurso:

El acuerdo haya sido suscrito por acreedores cuyos créditos representen al menos tres quintos del pasivo del deudor en la fecha de adopción del acuerdo de refinanciación. En el caso de acuerdos de grupo, el porcentaje señalado se calculará tanto en base individual, en relación con todas y cada una de las sociedades afectadas, como en base consolidada, en relación con los créditos de cada grupo o subgrupo afectados y excluyendo en ambos casos del cómputo del pasivo los préstamos y créditos concedidos por sociedades del grupo.

El acuerdo haya sido informado favorablemente por un experto independiente, que cumpla las condiciones del artículo 28, designado por el registrador mercantil del domicilio del deudor⁶⁸. Si el acuerdo de refinanciación afectara a varias sociedades del mismo grupo, el informe podrá ser único y elaborado por un solo experto, designado por el registrador del domicilio de la sociedad dominante, si estuviera afectada por el acuerdo o en su defecto por el del domicilio de cualquiera de las sociedades del grupo. El informe del experto contendrá un juicio técnico sobre la suficiencia de la información proporcionada por el deudor, sobre el carácter razonable y realizable del plan en las condiciones definidas en el párrafo primero y sobre la proporcionalidad de las garantías conforme a condiciones normales de mercado en el momento de la firma del acuerdo. Cuando el informe contuviera reservas o limitaciones de cualquier clase, su importancia deberá ser expresamente evaluada por los firmantes del acuerdo.⁶⁸

El acuerdo haya sido formalizado en instrumento público al que se habrán unido todos los documentos que justifiquen su contenido y el cumplimiento de los requisitos anteriores.”

Pues bien, la AEAT ha decidido en los últimos tiempos iniciar acciones de reintegración en el patrimonio del concursado, si entiende que se han producido actuaciones contrarias a los derechos de crédito de la Hacienda Pública, para ello:

- a) Ha “aclarado-” que un nuevo supuesto de rectificación de las cuotas tributarias en el IVA se produce en casos de reintegración concursal, mediante la precitada Ley 7/2012 y modificando la redacción del artículo 89 LIVA (y de su paralelo en el Impuesto General Indirecto Canario), apartado 5, rectificación de cuotas tributarias⁶⁹.

Téngase en cuenta que después de la modificación del RIVA incorporada por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre (BOE de 26), las facturas rectificativas emitidas al amparo del artículo 80.3 LIVA, modificación de la base imponible, se han de enviar a los administradores concursales, los cuales, además de utilizarlas para reconocer y documentar los créditos del concurso, no podrán alegar ya desconocimiento o falta de tiempo para calcular los IVA adeudados a la Hacienda Pública, ver abajo.

- b) Está revisando las operaciones realizadas por determinados concursados en los dos años anteriores a la declaración del concurso, por si se pudieran entender perjudiciales para la masa activa.

Una consecuencia inmediata de este inicio de acciones de reintegración en favor de la Hacienda Pública es que se tratará de configurar al administrador concursal como el responsable de los actos perjudiciales al crédito público.

En conclusión, cabe prever que, en los próximos años, la AEAT desarrollará múltiples actuaciones tendentes a exigir responsabilidad a los administradores concursales, por lo que estos deben ser muy conscientes de tal circunstancia y prepararse para afrontarla.

Sin embargo, la nueva figura del mediador concursal no debe verse concernida por tal activismo de la AEAT, pues como hemos indicado previamente, la nueva modalidad de concurso: el acuerdo extrajudicial de pagos, deja fuera a los créditos tributos. Lo mismo sucede con los novedosos acuerdos de refinanciación.

En nuestra opinión, si bien esta figura es más un negociador, un mediador mercantil⁷⁰ que un administrador societario y sus funciones son distintas y diferenciadas de las del administrador concursal, además de mucho más restringidas (DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS, 2013), lo cierto es que sí puede conllevar contingencias fiscales en su función y, en consecuencia, debería haber sido aclarada su responsabilidad tributaria.

De todas maneras, al no establecer el legislador ningún tipo de responsabilidad tributaria especial para él, como sí sucede (ver inmediatamente abajo) para el administrador concursal, sólo le serán aplicables, en su caso, las normas generales de la responsabilidad tributaria.

5. EL ADMINISTRADOR CONCURSAL. FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DESDE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA

A. Nota previa

En el Derecho Concursal español vigente (DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS; 2012) podemos indicar, sin temor a equivocarnos, que hay dos figuras esenciales y necesarias en el proceso: el Juez de lo Mercantil (JM) y el administrador. Sin ellas, no existiría el proceso concursal.

Por su parte, el apartado 7 pasó a ser el actual 6. Asimismo, hay que tomar en consideración el nuevo artículo 71 bis LC. Régimen especial de determinados acuerdos de refinanciación, declarándolos no rescindibles. Por su parte, el artículo único. Trece de la Ley 17/2014 sigue suprimiendo el apartado 6 del artículo 71 LC y el apartado 7 se convierte en el apartado 6.

⁶⁹ Como indica la EM, V, párrafo octavo, de la Ley 7/2012:

“Se introduce un nuevo supuesto de rectificación de cuotas repercutidas para los casos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras operaciones de impugnación ejercitadas en el seno del concurso. En estos supuestos, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se declara la operación. La minoración de deducciones por parte del adquirente, si estuviese también en situación de concurso, se realizará, igualmente, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció la deducción. Con estas medidas se pretende evitar que la eventual declaración de concurso, ya sea del transmitente o del adquirente, desvirtúe la neutralidad del impuesto.”

⁷⁰ Ver el Real Decreto-ley 5/2012, de 5 de marzo, de mediación en asuntos civiles y mercantiles, BOE de 6; posteriormente, convertido en Ley 5/2012.

Existen, lógicamente, otras personas y entidades implicadas en el mismo: los Abogados de las partes, los administradores de las entidades en concurso⁷¹, los representantes de los trabajadores, la propia Hacienda Pública, ahora y en el caso de encontrarnos ante un acuerdo extrajudicial de pagos, el mediador concursal o los expertos independientes y auditores en los supuestos de refinanciación, etc., pero el impulso de todo el proceso concursal y las funciones más significativas a desarrollar durante el mismo se encuentran en las manos de las dos instituciones anteriores.

Es más, podíamos decir que una de las últimas modificaciones de la LC, la precitada Ley 38/2011 (LRC), no ha hecho sino reforzar tal proceso, fundamentalmente, al reducir el número de administradores concursales y tratar de profesionalizar su actividad.

En otro orden de cosas, nos encontramos ante un nuevo proceso de modificación de las funciones de esta institución, pues la Ley 17/2014 ha afectado profundamente a aspectos fundamentales de esta figura, caso de algunos aspectos vinculados a su designación, verbigracia, “...la posibilidad de exigir la superación de pruebas y cursos específicos...” (EM Ley 17/2014, IV, tercer párrafo); cambios en su proceso de designación y en su fórmula retributiva, así como una mejor sistemática en lo que se refiere a las funciones que todo administrador concursal ha de cumplir en el proceso, nueva redacción del artículo 33LC.

Sin embargo, varios de estos cambios, concretamente, los ligados a los artículos 27 (designación), 34 (retribución) y 198 (Registro Público Concursal, configuración de la Sección Cuarta. De administradores concursales y auxiliares delegados, “...no entrarán en vigor hasta que se haga su desarrollo reglamentario, que deberá aprobarse, a iniciativa de los Ministerios de Justicia y de Economía y Competitividad, en un plazo máximo de seis meses.”, desde la entrada en vigor de la citada Ley 17/2014, el 2 de octubre de 2014; de acuerdo a lo dispuesto en sus Disposiciones Transitoria (en adelante, DT) y Disposición final undécima, respectivamente.

Aspectos esenciales del trabajo de un administrador concursal, como son los criterios para su designación y sus retribuciones se encuentran pendientes de un próximo desarrollo reglamentario de determinadas modificaciones de la LC incorporadas por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, BOE de 1 de octubre.

Asimismo, los JM han ido potenciando su especialización y desarrollando la concentración de su poder en un solo órgano jurisdiccional, ya que, como indicaba la EM, IV, de la LC, a la hora de referirse a la extensión de la jurisdicción del JM que conoce del concurso:

“El carácter universal del concurso justifica la concentración en un solo órgano jurisdiccional del conocimiento de todas estas materias, cuya dispersión quebranta la necesaria unidad procedimental y de decisión.”.

Tal concentración de poder se manifiesta en la jurisdicción exclusiva y excluyente del JM sobre el concurso, artículo 8 LC, la cual tiene, en estas circunstancias, que chocar muchas veces con la autonomía de la Hacienda Pública a la hora de exigir coactivamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tal y como estamos reiterando a lo largo de este trabajo.

Por ello, conocer las funciones, derechos y deberes del administrador concursal, su rol en el concurso, sus atribuciones, *así como sus responsabilidades de toda índole⁷², incluyendo las tributarias* (en las cuales centraremos nuestro texto), resulta esencial para analizar con conocimiento de causa el Derecho Concursal y la incidencia en el mismo de la presente crisis sistémica española.

Por otra parte, es imprescindible desde el principio recordar que, declarado el concurso mediante el correspondiente auto del JM, artículo 21 LC⁷³, éste puede disponer de dos modalidades en lo que

⁷¹ Ciertamente, la expresión “deudores en situación concursal” es más amplia que la de empresas concursadas, aunque solamente sea por la existencia de personas físicas, ajenas a la actividad empresarial o profesional, que se encuentran en situación concursal, pero son minoritarias y toda la construcción del concurso, su regulación, las personas implicadas y también este texto, como hemos indicado con anterioridad, parte de la base de que el sujeto concursado es, por antonomasia, un empresario, persona física, jurídica o entidad dedicada a la actividad empresarial y profesional sin disponer de personalidad jurídica, por ejemplo, las comunidades de bienes.

⁷² *Passim*. DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *Presupuestos de la responsabilidad de los administradores concursales*, Ed, Aranzadi, Thomson-Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2012.

⁷³ “Auto de declaración de concurso.

1. El auto de declaración de concurso contendrá los siguientes pronunciamientos:

hace referencia a la gestión y administración de la entidad que entra en el procedimiento concursal, bien los órganos de administración de la empresa declarada en concurso continúan con sus funciones gestoras ordinarias, bien éstas son también sustituidas por la figura del administrador concursal.

En este sentido, el artículo 21.1, 2º, LC, establece que una de las cuestiones a incluir en el auto de declaración del concurso es:

“Los efectos sobre las facultades de administración y disposición del deudor respecto de su patrimonio, así como el nombramiento y las facultades de los administradores concursales”.

Por lo tanto, cuando las facultades de administración y disposición de la entidad o de la persona concursada desaparecen o, mejor dicho, dejan de estar en manos del órgano mercantil especialmente dedicado a su ejercicio: el órgano de administración, las mismas son sustituidas por las atribuidas al administrador concursal, el cual, entonces, asume una doble función en el concurso: la de administrador de la empresa y la de administrador concursal.

En suma, la declaración de concurso provoca una limitación en el ejercicio de las facultades patrimoniales del concursado; el propio auto de declaración del concurso debe incluir, necesariamente, una pronunciamiento en relación a las facultades de administración y disposición del deudor respecto de su patrimonio, art. 21.1.2º LC.

En general, en el supuesto de concurso voluntario (instado por el propio empresario), las facultades de administración y disposición del patrimonio concursal se someten al régimen de intervención, art. 40.1 LC; en cambio, si el concurso es necesario (instado por los acreedores), las facultades de administración y disposición del patrimonio concursal se someten al régimen de suspensión, art. 40.2; pero la regla admite excepciones y el JM puede alterarla a lo largo del procedimiento concursal mediante Auto motivado (MARÍN LÓPEZ, MANUEL JESÚS, 2005). Por último, durante la fase de liquidación, si exis-

1º. El carácter necesario o voluntario del concurso, con indicación, en su caso, de que el deudor ha solicitado la liquidación o ha presentado propuesta anticipada de convenio.

2º. Los efectos sobre las facultades de administración y disposición del deudor respecto de su patrimonio, así como el nombramiento y las facultades de los administradores concursales.

3º. En caso de concurso necesario, el requerimiento al deudor para que presente, en el plazo de 10 días a contar desde la notificación del auto, los documentos enumerados en el artículo 6.

4º. 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.

5º. El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.

6º. La publicidad que haya de darse a la declaración de concurso.

7º. En su caso, la decisión sobre la formación de pieza separada, conforme a lo dispuesto en el artículo 77.2 en relación con la disolución de la sociedad de gananciales.

8º. En su caso, la decisión sobre la procedencia de aplicar el procedimiento especialmente simplificado a que se refiere el capítulo II del título VIII de esta Ley.

2. El auto producirá sus efectos de inmediato, abrirá la fase común de tramitación del concurso, que comprenderá las actuaciones previstas en los cuatro primeros títulos de esta Ley, y será ejecutivo aunque no sea firme.

3. 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.

4. La administración concursal realizará sin demora una comunicación individualizada a cada uno de los acreedores cuya identidad y domicilio consten en la documentación que obre en autos, informando de la declaración de concurso y del deber de comunicar los créditos en la forma establecida por la Ley.

La comunicación se efectuará por medios telemáticos, informáticos o electrónicos cuando conste la dirección electrónica del acreedor.

La comunicación se dirigirá por medios electrónicos a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social a través de los medios que éstas habiliten en sus respectivas sedes electrónicas, conste o no su condición de acreedoras. Igualmente se comunicará a la representación de los trabajadores, si la hubiere, haciéndoles saber de su derecho a personarse en el procedimiento como parte.

5. El Secretario judicial notificará el auto a las partes que hubiesen comparecido. Si el deudor no hubiera comparecido, la publicación prevista en el artículo 23 producirá, respecto de él, los efectos de notificación del auto.

Si el concursado fuera una entidad de crédito o una empresa de servicios de inversión participante en un sistema de pagos y de liquidación de valores o instrumentos financieros derivados, el Secretario judicial notificará el auto, en el mismo día de la fecha, al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y al gestor de los sistemas a los que pertenezca la entidad afectada, en los términos previstos en la legislación especial a que se refiere la disposición adicional segunda.

Asimismo, notificará el auto a la Comisión Nacional del Mercado de Valores cuando el concursado sea una sociedad que hubiera emitido valores admitidos a cotización en un mercado oficial.

Si el concursado fuera una entidad aseguradora, el Secretario judicial notificará el auto, con la misma celeridad, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y si fuera una mutua de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, se lo notificará en los mismos términos al Ministerio de Trabajo e Inmigración."

te, las facultades del concurso quedan inexorablemente sometidas al régimen de suspensión, art. 145.1 LC.

En cualquiera de estos regímenes el administrador concursal tiene un papel que jugar, más intenso en el de suspensión, porque entonces es aquél quien debe ejecutar las acciones del concurso en defensa de su patrimonio; mientras que en el régimen de intervención, el concursado conserva su legitimación para interponer las demandas, aunque siempre bajo la autorización de la administración concursal.

De esta manera, las funciones que desempeña el administrador concursal son muy significativas, aunque dependen del régimen de limitación de las facultades patrimoniales del concursado que se establezca.

En la nueva redacción del artículo 33.1, LC, letra b), 12º, para el concurso necesario, entre las funciones del administrador se incluyen:

“...sustituir las facultades de administración y disposición sobre el patrimonio del deudor...”

Y, en el caso más común de concursos voluntarios, artículo 33.1. 13º:

“...intervenir las facultades de administración y disposición sobre el patrimonio del deudor...y, en particular:

“iii) Autorizar o confirmar los actos de administración y disposición del órgano de administración...”.

El administrador concursal puede ser definido como el órgano que, junto con el JM, se ocupa del mantenimiento y conservación del patrimonio del concursado, sustituyendo (concurso de sustitución) o interviniendo junto con el órgano de administración de la empresa en las labores de gestión de la entidad, según el régimen de facultades que le otorgue el JM, artículos 27 y siguientes LC.

A partir de su nombramiento, se genera la Sección Segunda del proceso concursal, Título II de la LC, artículos 25 y siguientes.

En la gran reforma concursal que supuso la LRC, se tendió a la profesionalización de la administración concursal (materia todavía pendiente de concreción práctica), se pasó del sistema trimembre a un modelo único y profesional (abogado, economista, titulado mercantil o auditor de cuentas con, al menos, cinco años de experiencia profesional⁷⁴) y se prevé el nombramiento de personas jurídicas para el cargo de administradores concursales⁷⁵.

En cualquier caso, las carencias en la profesionalización e independencia del administrador concursal, pretendida tras la LRC, están siendo objeto, cada vez con más intensidad, de críticas de todo tipo, en particular, por la excesiva concentración en manos de determinados despachos de los concursos más sustanciosos, por la creciente crítica de los propios deudores concursados a las facultades exorbitantes del administrador concursal, por la polémica acerca de sus retribuciones, ante lo que muchos consideran un incumplimiento generalizado del Real Decreto 1860/2004, de 6 de septiembre, por el que se establece el arancel de los derechos de los administradores concursales (BOE de 7), por las complejas relaciones que debe mantener el administrador concursal con el JM, etc.⁷⁶

A estas críticas parecen haber dado respuestas las reformas incluidas en la Ley 17/2014; por un lado, volviendo a insistir en la necesaria profesionalización del administrador concursal, obligándoles a que:

⁷⁴ El artículo 27.1 LC les exige, asimismo, una formalización especializada en el ámbito concursal, cuyo ejercicio y prueba está por desarrollar.

⁷⁵ Asimismo, se plantean situaciones especiales, donde el administrador concursal posee importantes particularidades, por ejemplo, si la entidad declarada en concurso es emisora de valores cotizados en mercados organizados, el administrador concursal tiene que ser miembro de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, CNMV).

Puede darse la paradoja, incluso, de que el administrador concursal sea una Administración Pública, en casos en los que concurra una causa de interés público suficientemente justificada e, incluso, la propia AEAT. Así, la Resolución de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la AEAT, por la que se modifica la de 25 de diciembre de 2005, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (BOE de 25), prevé que, en materia de procesos concursales, salvo que la competencia esté atribuida al titular del Departamento de Recaudación, el Delegado Central acepte o rechace el nombramiento de la AEAT como administrador concursal; conforme a lo regulado en el Apartado Quinto.2, h), 7º de la citada Resolución.

⁷⁶ En este sentido, puede verse: “¿Y si fuera posible acabar con el negocio obscuro de los administradores concursales?”, www.elconfidencial.es.

“...cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente. Dichos requisitos podrán referirse a la titulación requerida, a la experiencia a acreditar y a la realización o superación de pruebas o cursos específicos. Se podrán exigir requisitos específicos para ejercer como administrador en concursos de tamaño medio y gran tamaño.”

Conforme al artículo 27.3, *in fine* LC. Por otro lado, también se aspira a que la retribución del administrador concursal cambie, introduciendo criterios de eficiencia, de forma tal que aquella tenga en cuenta criterios de calidad y los resultados de su trabajo.

“De este modo, se persigue que el arancel no solo sea un mecanismo de retribución, sino también un mecanismo de incentivos que fomente la calidad, la diligencia y la agilidad de la administración concursal.” (EM, IV, quinto párrafo, LC).

La previsible estructura de administradores concursales en especializados en pequeños concursos, medianos y mayores, creemos que supondrá un cambio muy importante en esta figura y una auténtica especialización y profesionalización, pero habrá que ver cuándo, en realidad, se ponen en marcha las modificaciones previstas en la mencionada Ley 17/2014.

En estas condiciones, *el poder del administrador en el proceso concursal se ve reforzado, pero también sus responsabilidades se multiplican* pues, al lado de las propias como administrador concursal, pueden aparecer las correspondientes a los administradores de la entidad objeto del concurso y, dado que en variados procesos concursales españoles se produce la sustitución, por decisión judicial, de la administración ordinaria de la empresa por la administración concursal, podemos concluir *que las responsabilidades del administrador concursal durante todo el procedimiento de concurso son múltiples, pudiendo sumar a las propias de la figura específica del administrador concursal, nacida con la legislación concursal y desarrollada de manera exclusiva en el seno del procedimiento concursal; las crecientes, complejas y debatidas responsabilidades de los administradores “ordinarios” de una sociedad en proceso de concurso.*

La propia EM de la Ley Concursal, LC, publicada en el BOE del 10 de julio de 2003, reconoce el papel preponderante del administrador concursal, al señalar que al mismo:

“...se encomiendan funciones muy importantes...”

Algún autor (TIRADO MARTÍN, IGNACIO, 2005) incluso ha llegado a señalar que, en el fondo, el administrador concursal lleva todo el peso del procedimiento; es más, resulta una constatación práctica que, desde la última gran reforma de la LC, Ley 38/2011, de 10 de octubre, LRC, el protagonismo del administrador concursal se ha intensificado, ante las limitaciones del Juez de lo Mercantil⁷⁷ para cumplir todas las funciones del proceso e impulsar el procedimiento concursal en todas sus fases y vicisitudes y, en algunos casos, por el desconocimiento por parte del mismo de muchas cuestiones técnicas (contabilidad, fiscalidad, gestión empresarial,...), propias de una vida empresarial en crisis como la que sufre la empresa concursada desde el momento en que la misma es declarada en concurso, *instante en el cual aparece el administrador concursal.*

Incluso, nos atreveríamos a decir que el número excesivo de atribuciones en manos del administrador concursal está también detrás de la “crisis” de esta figura y de la necesidad de introducir significativos cambios en su regulación, por ejemplo, una mayor especialización; crisis que ha llevado al legislador a la reforma incorporada sobre esta figura en la Ley 17/2014.

Anexo III

LAS FASES DEL CONCURSO Y EL NACIMIENTO DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL.

- 1) Fase común.
- 2) Fase de convenio o liquidación: soluciones al concurso.

⁷⁷ Limitaciones crecientes, dicho sea de paso, ante la avalancha de concursos y su creciente complejidad, así como al desarrollo de las nuevas “instituciones preconcursoales”, todavía más reforzadas por la muy reciente entrada en vigor de los llamados “acuerdos de refinanciación” y el carácter “exclusivo y excluyente” de su propia jurisdicción; así se está abriendo paso una crítica generalizada al incumplimiento de los plazos para dictar el auto de concurso, ante la acumulación de peticiones de concursos voluntarios y necesarios en los Juzgados de lo Mercantil y al retraso, en general, de la salida de las empresas a la propia situación de concurso.

Posiblemente tales restricciones hayan estado detrás de la decisión del legislador en la Ley 14/2013 de que no sea un administrador concursal el encargado de gestionar la modalidad de acuerdo extrajudicial de pagos, sino otra figura diferenciada: el mediador concursal.

3) Fase de calificación del concurso (fortuito o culpable).

A su vez, las Fases anteriores se dividen en:

1) Fase común:

- Sección Primera: declaración de concurso, medidas cautelares, etc.
- Sección Segunda: *administración concursal*.
- Sección Tercera: composición, identificación y determinación de la masa activa (bienes y derechos: inventario) de la empresa concursada.
- Sección Cuarta: composición, identificación y determinación de la masa pasiva (personas y créditos pendientes: lista de acreedores).

2) Fase de convenio o liquidación: Sección Quinta.

3) Fase de calificación: Sección Sexta.

Podemos, por lo tanto, afirmar que el administrador concursal lleva el peso del procedimiento y, en consecuencia, conocer el alcance de sus deberes y responsabilidades frente a terceros (los “*stakeholders*” del proceso), ajenos en principio al concurso como es la Hacienda Pública, resulta fundamental, pues la Hacienda Pública mediante las instituciones encargadas de la aplicación de los tributos, fundamentalmente, la AEAT, pero asimismo las entidades encargadas de la gestión de los tributos autonómicos y locales (por no hablar de la TGSS, problemática fundamental en los concursos de acreedores), van a tener un contacto directo con el administrador concursal y le van a exigir escrupulosamente la rendición de las cuentas “tributarias” de la entidad concursada y el cumplimiento de las obligaciones tributarias (materiales y formales)⁷⁸ que la misma haya de ejecutar durante el período concursal.

Si, además, consideramos que, en importantes procesos concursales, el administrador concursal sustituye al órgano de administración de la empresa, entonces, este rol fundamental del administrador concursal es todavía más contundente, pero también lo son sus responsabilidades, porque una de las tendencias del Derecho Mercantil moderno es exigir cada vez mayor responsabilidad a los administradores, particularmente, en las sociedades de capital.⁷⁹

B. Sobre el ejercicio del cargo de administrador concursal y sus responsabilidades.

El administrador concursal es más, mucho más que un simple delegado del Juez de lo Mercantil en el procedimiento concursal.

Se trata de un órgano dotado de autonomía en el proceso para realizar funciones y cumplir los objetivos del procedimiento concursal, pudiendo, asimismo, acumular varias funciones (y varias responsabilidades), en especial, la de administrador societario y la de administrador concursal.

A esta creciente autonomía respecto del Juez de lo Mercantil, de los accionistas, partícipes y gestores de la empresa y de terceros, se le contrapone, en coherencia, una mayor responsabilidad en el cumplimiento de la normativa vigente, a la cual viene sometida la empresa en concurso, incluyendo la fiscal.

En la LC, el administrador concursal, cuyo nombramiento se produce de acuerdo al artículo 27 LC, es un órgano necesario del concurso, junto al Juez de lo Mercantil, que se ocupa del mantenimiento y conservación del patrimonio del concursado, sustituyéndolo o interviniendo junto con él, según el régimen de facultades.

La LC simplifica la administración del concurso y establece como únicos órganos necesarios al Juez y al administrador concursal.

⁷⁸ La normativa tributaria española diferencia entre obligaciones tributarias materiales, cuyo ejemplo paradigmático es el pago de la deuda tributaria; obligaciones tributarias formales, verbigracia, la presentación de declaraciones tributarias; obligaciones accesorias, caso de las obligaciones de información y obligaciones tributarias autónomas, supuesto de la realización de pagos a cuenta. Ver, asimismo, el Cuadro I de este texto.

⁷⁹ DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *Deberes y responsabilidades de los Administradores de Sociedades de Capital*, prólogo de Alberto Bercof Rodríguez-Cano, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2005.

Esta simplificación de la estructura orgánica del concurso acrecienta también las responsabilidades del administrador, ya que en la misma persona se concentran funciones que, anteriormente, debían cumplir otros sujetos (en la normativa anterior a la LC, funciones similares a las del administrador concursal se distribuían entre los interventores en las suspensiones de pagos y el comisario, el depositario y los síndicos de la quiebra).

Este reforzamiento de la relevancia del administrador concursal se ha visto potenciada por la también citada Ley 38/2011, de reforma concursal, LRC, la cual no ha hecho sino impulsar el protagonismo de los administradores y su simplificación, ampliar sus funciones, ocupar parcelas anteriormente atribuidas a otros órganos: Juez de lo Mercantil, Junta de Acreedores, etc. y, sustancialmente, ha incrementado la profesionalidad del cargo del administrador concursal, aunque, en la práctica, la especialización del mismo no siempre se acredite de manera bastante, siendo éste, sin duda, uno de los graves defectos de la práctica de nuestro proceso concursal, deficiencia que se pretende resolver tras la Ley 17/2014 con la nueva redacción de los artículos 27 y 198.1, todavía sin desarrollar reglamentariamente hablando.

Asimismo, la LRC ha reducido el número de administradores, cambiando el modelo trimembre, de colegiado, en general, donde podían combinarse las diferentes habilidades y pericias técnicas (abogado, economista, auditor, etc.) de sus miembros a un modelo único y profesional, pero que asegura la profesionalidad del sujeto elegido como administrador del concurso (DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS, 2011), centrándolo en las profesiones de abogado o economista⁸⁰ y ampliando la posibilidad de nombramiento de personas jurídicas.

También hay supuestos especiales de administración concursal, por las particularidades de algunos concursos, caso de las empresas cotizadas en mercados organizados, donde el administrador concursal es un miembro de la CNMV, artículo 27.6 LC y donde, nuevamente, se refleja el énfasis puesto en la LC en la profesionalidad y el conocimiento técnico de la actividad empresarial y sus vicisitudes que debe disponer el administrador concursal, por lo que éste no puede negar ignorancia o desconocimiento de la materia (tributaria) si le son exigidas responsabilidades.

Desgraciadamente, la mencionada profesionalidad no ha sido puesta de manifiesto en muchos casos, al no haberse introducido criterios objetivos de cualificación entre los administradores, lo que se pretende solucionar con la nueva Ley 17/2014.

Pues bien, *mayor profesionalidad conlleva directamente mayor responsabilidad en su gestión*, pues el administrador concursal, elegido con posterioridad a la entrada en vigor de la LRC, difícilmente puede distribuir sus funciones y cargas con otros órganos del proceso o afirmar su desconocimiento o falta de pericia técnica en el buen número de actividades que se le encargan.

La EM de la LRC, parte VII, es contundente al respecto de ese mayor protagonismo y profesionalización con la que se desea dotar al administrador concursal, al señalar:

“Por otra parte la Ley es consciente de la importancia que desempeñan en este ámbito los administradores concursales y busca una mayor profesionalización, al tiempo que se realiza sus funciones y *su responsabilidad*. Puede destacarse, así, la potenciación que se efectúa de las funciones de la administración concursal y el refuerzo de los requisitos para ser nombrado administrador concursal, permitiendo una mejor valoración por el juez del concurso de la experiencia y formación específica para el desempeño del cargo. En esta línea se sitúan dos medidas fundamentales de la ley. La primera es la extensión de los supuestos en los que la administración concursal está integrada por un único miembro, que no serán únicamente los concursos abreviados, lo cual tiene una repercusión clara en su funcionamiento, en su toma de decisiones...Y la segunda es el reconocimiento de la persona jurídica como administrador concursal, en tanto que algunas de sus formas, como es la sociedad profesional, favorecen el ejercicio de esta función por una pluralidad de profesionales que cuenten con la necesaria formación y experiencia...”.(La cursiva es nuestra).

Y de una modalidad de responsabilidades, las tributarias, habla fundamentalmente nuestro texto, siendo preciso indicar previamente que tales responsabilidades tributarias pueden dividirse sintéticamente en dos bloques, las propias del administrador en atención a sus funciones en el proceso y las que se derivan del hecho de que el administrador concursal puede ocupar y sustituir la función de otras personas encargadas de la gestión ordinaria de la empresa, nos referimos a los administradores

⁸⁰ Los titulares mercantiles se han integrado, recientemente, con los economistas y la inmensa mayoría de los auditores de cuentas son, a su vez, economistas.

de hecho y de derecho de la sociedad concursada, entre cuyas acciones ordinarias se encuentra el cumplimiento de las obligaciones tributarias del obligado tributario principal, ahora en concurso: la empresa.

Lógicamente, sólo las primeras, las propias del administrador concursal, suponen un “*plus*” diferencial respecto de la teoría general de la responsabilidad tributaria; mientras que las segundas deberían estudiarse en el marco genérico de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades.

Al poder asumir el administrador concursal gran parte de las funciones de los administradores societarios, también absorbe su posición y las cuestiones derivadas de la misma, por ejemplo, la de cumplir con las obligaciones tributarias de la entidad, tal y como reconocen ahora, expresamente, el artículo 33.1, 12º iv) y 13º, vi) LC y, por ello, y con las peculiaridades propias del proceso concursal, con la responsabilidad de dar cumplimiento a unas obligaciones fiscales que la existencia del concurso altera en gran medida.

Evidentemente, si nos encontramos ante un concurso voluntario, a instancias del propio empresario, las facultades del administrador concursal serán menores, pues el régimen de intervención que establece la LC, artículos 40 a 48 *quáter*, supone que los administradores societarios siguen gestionando la actividad empresarial, mientras que, en la modalidad de concurso necesario, estas funciones se suspenden, régimen de suspensión y adquiere mayor protagonismo el administrador concursal.

En la mayoría de los casos, los concursos realizados en España vigente la LC se encuentran sometidos al régimen de intervención, al tratarse de concursos voluntarios y, por lo tanto, la importancia del administrador concursal, sus funciones y responsabilidades se diferencia de las responsabilidades y funciones de los administradores societarios, los cuales siguen en el ejercicio de sus funciones durante el concurso.

Por último, recordar que el administrador concursal nace a la vida jurídica con el auto de declaración del concurso de acreedores, de cuyo contenido se ocupa el artículo 21.1 LC y en el cual, en el punto 2º del mismo, ver *supra*, se determina si nos encontramos ante un proceso concursal donde las facultades de administración y disposición del deudor desaparecen, siendo sustituidas por el administrador concursal, lo cual sucede siempre en los concursos llamados necesarios o se conservan, tal y como resulta en los denominados concursos voluntarios (artículos 22.1 y 40 LC)⁸¹.

En todo caso, incluso en los concursos voluntarios, donde las facultades patrimoniales del deudor se conservan, el ejercicio de la administración y disposición de su patrimonio queda sometido a la intervención del administrador concursal, mediante su autorización o conformidad, pudiendo, si lo considerara necesario, suspenderlas y sustituir al deudor, con la tutela del JM y, a su vez, solicitar al JM declarar la responsabilidad de los administradores societarios.

También el JM puede acordar, motivadamente, la suspensión de las funciones del administrador societario y su ejercicio por el administrador concursal, artículo 40.2 y 3 LC.

Anexo IV

CONTENIDO DEL AUTO DE DECLARACIÓN DE CONCURSO.

- El carácter necesario o voluntario del concurso, con indicación, en su caso, de si el deudor ha solicitado la liquidación de la entidad o ha presentado propuesta anticipada de convenio.
- *Los efectos sobre las facultades de administración y disposición del deudor respecto de su patrimonio, así como el nombramiento y las facultades de los administradores concursales.*
- En caso de concurso necesario, el requerimiento al deudor para que presente en el plazo de 10 días a contar desde la notificación del auto, los documentos citados en el artículo 6 LC.
- Medidas cautelares a adoptar, en su caso, por el JM.
- El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración del concurso, artículos 21, 5º y 23 LC. Se trata de la conocida como “comunicación o insinuación de créditos”.

⁸¹ Conforme al artículo 22.1 LC: “...tendrá la consideración de voluntario cuando la primera de las solicitudes presentadas hubiera sido la del propio deudor. En los demás casos, el concurso se considerará necesario...”.

- La publicidad que haya de darse a la declaración del concurso.
- Si se formula pieza separada, artículo 77.2 LC, sobre disolución de la sociedad de gananciales.
- En su caso, decisión sobre la procedencia de comenzar el llamado “procedimiento especialmente simplificado”.
- *Comunicación del concurso de manera telemática a la AEAT y a la TGSS, actividad atribuida individualmente al administrador concursal, entre sus funciones de secretaría, en la nueva redacción del artículo 33,g) 1º LC.*⁸²
- Efectos del cierre registral, artículo 24.5 LC

En todo caso, el administrador concursal en el ejercicio de su cargo puede combinar dos funciones y responsabilidades y, de hecho, lo hace siempre en alguna medida, tal y como se deduce del artículo 35 LC⁸³:

- a) La de un ordenado administrador, siendo éste uno de los estándares utilizados por el legislador, la doctrina, la práctica forense y la jurisprudencia para evaluar la diligencia con la cual debe actuar el administrador concursal y sus auxiliares delegados, ver abajo.

Y ya se sabe que la responsabilidad de los administradores societarios, su naturaleza, prueba, modulación y ejercicio conforma una de las problemáticas más debatidas en el Derecho Mercantil moderno, por lo cual todas estas dificultades y problemática se trasladan al análisis de las responsabilidades del administrador concursal.

- b) La de un representante leal, de manera similar a un mandatario, artículos 281 y 283 del CCo, ya que actúan como gestores de intereses ajenos, en este caso, fundamentalmente, de la empresa concursada.

Por lo tanto, esta dualidad de funciones genera importantes problemas, señalados por la doctrina, a la hora de evaluar las responsabilidades de todo tipo en las cuales incurren los administradores concursales y que, en principio, se regulan en el artículo 36 LC.

El artículo 36 LC señala a este respecto:

“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 éstos, salvo que prueben haber empleado toda la diligencia debida para prevenir o evitar el daño.
3. La acción de responsabilidad se sustanciará por los trámites 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.

⁸² “Comunicación electrónica de la declaración de concursos a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social.”.

⁸³ “Ejercicio del cargo.

1. Los administradores concursales y los auxiliares delegados desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado administrador y de un representante leal.
2. Cuando la administración concursal esté integrada por dos miembros, las funciones de este órgano concursal se ejercerán de forma conjunta. Las decisiones se adoptarán de forma mancomunada, salvo para el ejercicio de aquellas competencias que el juez les atribuya individualizadamente. En caso de disconformidad, resolverá el juez.
3. Las decisiones y los acuerdos de la administración concursal que no sean de trámite o de gestión ordinaria se consignarán por escrito y serán firmados, en su caso, por todos sus miembros.
4. La administración concursal estará sometida a la supervisión del juez del concurso. En cualquier momento, el juez podrá requerirle una información específica o una memoria sobre el estado de la fase del concurso.
5. Las resoluciones judiciales que se dicten para resolver las cuestiones a que se refiere este artículo revestirán la forma de auto, contra el que no cabrá recurso alguno. Tampoco podrá plantearse incidente concursal sobre la materia resuelta.”.

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.”.

Lógicamente, nuestro texto tiene que centrarse en la *responsabilidad tributaria de los administradores concursales, una especie de su responsabilidad, regulada extra muros de la LC*.

6. CUESTIONES GENERALES SOBRE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

La norma básica del Ordenamiento Tributario español, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, LGT, se ocupa de la figura de la responsabilidad tributaria de manera sustantiva en la Sección 3ª. Responsables, del Capítulo II. Obligados tributarios, del Título II. Los tributos, artículos 41 a 43, ambos inclusive.

Asimismo, a la responsabilidad tributaria hacen referencia otros muchos artículos de la LGT desde el 8,c) que establece el principio de legalidad a la hora de determinar los responsables (pues una característica esencial de la responsabilidad tributaria es su determinación *ex lege*⁸⁴) hasta diferentes artículos de los procedimientos de recaudación, por ejemplo, los 174 a 176 LGT, ambos inclusive, donde se reglamenta el procedimiento frente a los responsables, pasando por normas relativas a las infracciones y sanciones tributarias, verbigracia, el artículo 181.2 LGT.⁸⁵

Dado que, tradicionalmente, en nuestro Derecho Financiero la figura de la responsabilidad tributaria ha venido vinculada al procedimiento de recaudación, y ha sido utilizada como mecanismo secundario para asegurar el cobro de la deuda tributaria, una vez que han fallado las actuaciones recaudatorias contra el obligado tributario principal, también son significativas las cuestiones de regulación del procedimiento de recaudación frente a los responsables tributarios, las cuales aparecen en el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

De hecho, el Título IV del RGR, artículos 124 a 127, ambos inclusive, lleva como rúbrica: “Procedimiento frente a responsables y sucesores”.

La figura de la responsabilidad tributaria, su naturaleza, funciones, sus relaciones con otras figuras del Derecho Civil, en especial, las denominadas obligaciones solidarias y mancomunadas, artículo 1137 del CC⁸⁶ (que, para la doctrina tradicional, son el origen de la distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, lo cual no es aceptado por los textos más modernos, etc.), constituye, sin ningún género de dudas, una de las materias más complejas y debatidas del Ordenamiento Financiero español (GALÁN RUIZ, JAVIER, 2005).

Por lo tanto, un primer problema para delimitar con exactitud el alcance y las consecuencias de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales es la ausencia de unanimidad doctrinal acerca de la naturaleza de la propia figura de la responsabilidad tributaria, producto directo de la indefinición de la misma en la LGT.

Así, a la hora de definir la figura del responsable, apenas nos vale la dicción de la LGT, más allá de calificar al responsable tributario como un obligado tributario “secundario”⁸⁷, con el matiz de que la

⁸⁴ “Se regularán en todo caso por ley:

(...) c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables...”. (La cursiva es nuestra).

⁸⁵ “(...) 2. El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad.”.

⁸⁶ “La concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a pedir, ni cada uno de éstos deba prestar íntegramente, las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria.”.

⁸⁷ Pues el artículo 41.1 LGT afirma:

“La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, *junto con los deudores principales*, a otras personas o entidades...”. (La cursiva es nuestra).

estructura del artículo 35 LGT (donde se expone de manera general la figura⁸⁸ del obligado tributario y se enuncian, *numerus apertus*, alguna de sus clases en el apartado 2), separa el concepto del responsable, apartado 5, de las restantes modalidades de obligado tributario (contribuyentes, sustitutos del contribuyente, sujeto pasivo, etc.), al señalar:

“Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.”

Esta autonomía del obligado tributario-responsable en relación a otros tipos de obligados tributarios conlleva que, salvo su introducción por Ley y su carácter conexo y, por lo tanto, accesorio de otros obligados tributarios, mencionados como “los deudores principales”, es decir, precisamente, los expuestos en el artículo 35.1 LGT (“...A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.”, artículo 41.1, segundo inciso, LGT), conlleva que el Derecho Tributario español no se posea una definición legal precisa de este concepto, no existiendo consenso acerca de su naturaleza y de las funciones que cumple en la relación jurídico-tributaria.

La doctrina oscila entre calificar, para algunos, la situación del responsable tributario como la de una figura de garantía, accesoria de la obligación tributaria principal: el pago de la cuota tributaria, para el cumplimiento de la misma por un tercero que no sea el “deudor principal”, el cual, por alguna causa de vinculación con tal deudor principal, por ejemplo, ser el administrador de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubiesen incumplido sus obligaciones tributarias, artículo 43.1, a) LGT, se pone en el lugar del obligado tributario principal, forzándosele, por parte de la Hacienda Pública, solidaria o subsidiariamente, al cumplimiento de la obligación tributaria que no ha realizado el deudor principal, tras la correspondiente derivación de responsabilidad y en el marco, generalmente, del procedimiento de recaudación.

La naturaleza de la responsabilidad tributaria es una de las cuestiones más debatidas en el Derecho Tributario español.

No hay unanimidad ni sobre su naturaleza ni acerca de su función en la relación jurídico-tributaria.

A la hora de hablar del responsable tributario, se trataría, pues, conforme a la tesis dominante en el Derecho Financiero español, de un tercero, deudor tributario secundario, por deudas ajenas, al cual se derivan las mismas; lo cual implica también una acción de regreso sobre el deudor principal, para evitar el enriquecimiento injusto del deudor, tal y como ya se reconoce expresamente en el artículo 41.6 LGT, al señalar:

“Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.”

Esta posición mayoritaria puede encontrarse, verbigracia, en los textos de uno de los grandes expertos en la materia (GALÁN RUIZ, J, 2005, páginas 295 y 296), el cual dice expresamente:

“La determinación de la naturaleza de la responsabilidad tributaria pasa necesariamente por hallar un elemento común a todos los supuestos de responsabilidad. Ese elemento común sólo lo podemos encontrar en el carácter garantista del cobro del crédito por la Hacienda Pública. Cualquier otro aspecto que califique determinados supuestos de responsabilidad (como puede ser la comisión de actos ilícitos) podrá dar lugar a subclasificaciones pero que no indicarán ese elemento común de todos los supuestos de responsabilidad y que define la verdadera naturaleza jurídica del instituto.

El hecho de que en algunos supuestos, los que la doctrina viene denominando de responsabilidad por actos ilícitos, el responsable debe hacer frente a la sanción, no desvirtúa la naturaleza garantista de esta figura pues, a nuestro juicio, la sanción debe exigirsele en su condición de sujeto infractor y no de responsable.”

⁸⁸ Y en cuyo apartado 1, por cierto, se hace de manera tan imprecisa como la siguiente:

“Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”.

Es decir, nos encontramos ante una definición (obligado tributario) que incluye lo definido (cumplir obligaciones tributarias).

Para otros, en cambio (entre los cuales nos encontramos), más allá de asegurar mediante una acción recaudatoria sobre terceros el cobro de la cuota tributaria⁸⁹, una función garantista; la responsabilidad tributaria también tiene visos de norma sancionadora sobre los responsables, los cuales por inacción, desistimiento, ignorancia, “*culpa in vigilando*”, “*culpa in contrahendo*”, etc., han facilitado el incumplimiento de las deudas tributarias por parte del deudor principal y, en consecuencia, se convierten en potenciales y, en su caso, reales (tras el procedimiento recaudatorio oportuno) deudores por una deuda tributaria ajena, la cual, en principio, no les correspondía y que, debido a su comportamiento ilícito en algunos casos, desordenado y poco profesional e imprudente en otros, es decir, negligente (el presupuesto objetivo de la responsabilidad), se convierte en deuda propia del responsable (CARBAJO VASCO, DOMINGO, 2005).

Otra corriente doctrinal, aun reconociendo que, en sus orígenes, la responsabilidad tributaria era una forma de asegurar el cobro de deudas tributarias de terceros, siempre que existiera un nexo entre el deudor originario y el responsable (deudor derivado), señala que las últimas modificaciones legislativas de la responsabilidad tributaria, concretamente, la propia LGT de 2003, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal y la más reciente Ley 7/2012, están suponiendo cambios en esta figura para:

- Objetivizar la responsabilidad tributaria, es decir, la misma nace con independencia del comportamiento del responsable.
- Reforzar su carácter sancionador.
- Restringir el estatuto jurídico del responsable (HINOJOSA TORRALVO, JUAN JOSÉ, 2008).

Es más, entendemos que las últimas reformas mencionadas en materia de responsabilidad tributaria, incluyendo las de la Ley 7/2012, las que han afectado a la redacción de los artículos 41 y 44 LGT, no han hecho sino potenciar el carácter de carga, gravoso, de esta figura; ello, a pesar de que la citada Ley 7/2012, en su EM, II, tercer párrafo, diga al respecto de tales cambios:

“Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, *que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como un obligado tributario en sentido estricto*, aunque responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor.”. (La cursiva es nuestra).

Sin embargo, frente a esta dicción literal⁹⁰, la reforma mencionada lo que hace, en general, es reforzar los casos en que la responsabilidad tributaria se extiende a las sanciones, frente al pretendido carácter excepcional de tal hecho, *arg. ex.* artículo 41.1, primer párrafo, LGT⁹¹; crea un nuevo supuesto de responsabilidad, artículo 43.2 LGT y, básicamente, endurece el tratamiento del responsable que puede, incluso, resultar obligado a una deuda tributaria de cuantía superior a la teóricamente debida por el deudor principal al cual sustituye, lo cual supone un replanteamiento radical de la tesis garantista.

Además, esta última modificación legislativa del régimen de las responsabilidades tributarias en la mencionada Ley 7/2012 no hace sino dificultar exponer un planteamiento unitario del concepto, por la ausencia de seguridad jurídica en su regulación y por la tendencia expansiva que está teniendo la misma, tanto en la legislación tributaria que potencia su uso como instrumento anti-fraude fiscal (lo cual coadyuvaría a la segunda posición doctrinal al respecto), como por la práctica reiterada de las oficinas recaudatorias de la AEAT que tratan de cobrar la deuda tributaria del “obligado principal”, derivando la misma contra cualquier sujeto vinculado, por muy pequeño nexo que tenga con aquél.

Es contundente a este respecto, el hecho de que los últimos Planes Generales de Control Tributario, por ejemplo, el relativo al año 2011, insistan en el impulso al control de las diferentes responsabilidades tributarias, incluyendo la de los administradores concursales (Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan

⁸⁹ Recuérdese que los conceptos de cuota y deuda tributaria no tienen por qué ser idénticos, definiéndose en los artículos 56 y 58 LGT, respectivamente.

⁹⁰ Anótese a estos efectos que las Exposiciones de Motivos y los Preámbulos de las normas no son normas jurídicas en sentido estricto, pero sí instrumentos muy válidos para la interpretación de las mismas, al expresar, en principio, la voluntad e intención del legislador.

⁹¹ “(...) 4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta ley se establezcan...”.

General de Control Tributario de 2011, ver arriba). Lo mismo ha sucedido en los correspondientes a 2012 y 2013, *ver supra*.

Existe una tendencia creciente por parte de las oficinas recaudatorias de la Hacienda Pública a tratar de cobrar deudas tributarias mediante una aplicación extensiva de la figura de la responsabilidad tributaria.

Por lo tanto, cabe esperar que el administrador concursal se enfrente cada vez con más intensidad a la acción recaudatoria y “derivada” de la Hacienda Pública.

La tendencia legislativa, por otra parte y, nuevamente, es un buen ejemplo la precitada Ley 7/2012, es extender y potenciar las responsabilidades tributarias, llegando al extremo de que hay supuestos en nuestro Ordenamiento donde la deuda tributaria a pagar por un responsable es ya superior a la correspondiente al obligado tributario “principal”, lo cual supone, por otra parte, a nuestro entender, una negación clara de la naturaleza del “deudor principal”, siendo así que la obligación tributaria principal “...tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.”, artículo 19 LGT; un creciente desvirtuamiento de esta figura y, a la vez, una manifestación de su carácter de reglas anti-fraude, gravosas y cuasi-sancionadoras, más que puramente garantistas.

La situación se complica aún más si observamos que la responsabilidad tributaria admite dos grandes variedades: la solidaria y la subsidiaria, siendo la regla general la segunda (*arg. ex. art. 41.2 LGT*), aunque las diferencias entre las mismas (generalmente, la responsabilidad por las sanciones tributarias sólo alcanzaba a la primera modalidad; la responsabilidad subsidiaria requiere, previamente, la declaración de fallido del deudor principal y de los otros responsables solidarios) se han ido diluyendo en el tiempo y la relación de estas dos modalidades de responsabilidad tributaria con la tradicional distinción en el Derecho Civil ente las obligaciones mancomunadas y solidarias sea muy tenue.

Y determinar cuál es la naturaleza de la figura del responsable y sus funciones no es materia baladí pues si aceptamos su asimilación a una figura cuasi-sancionadora, entonces, la interpretación de sus preceptos, al tratarse de una norma onerosa, deberá ser restrictiva y, asimismo, le serían de aplicación los principios constitucionales y administrativos propios del Derecho Sancionador, caso de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española (en adelante, CE) y los recogidos para las infracciones tributarias en el propio artículo 178, segundo párrafo, LGT, es decir, legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

En cambio, si la responsabilidad tributaria actuase como una garantía más del cobro de la deuda tributaria, tales principios interpretativos no se le aplicarían, sino los generales del Derecho, por remisión del artículo 12.1 LGT⁹² al artículo 3.1 del CC⁹³, así como algún principio propio de las normas garantistas, del tipo temporalidad y proporcionalidad.

7. LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL

A. Antecedentes y cuestiones generales

Nos encontramos ante uno de los supuestos de responsabilidad que incluye la nueva LGT, la cual entró en vigor el día 1 de julio de 2004.

Formado a imagen y semejanza de la responsabilidad de los administradores societarios, sin embargo, la redacción del artículo 43.1, c) LGT, donde se encuentra normada específicamente la responsabilidad de los administradores concursales, resulta ser distinta y separada de las del artículo 43.1, a) y b) LGT, donde se citan dos especies de la responsabilidad tributaria de los administradores sociales.

Asimismo, la responsabilidad tributaria citada en el artículo 43.1, c) LGT amalgama en el mismo bloque de responsables a dos sujetos con funciones y características muy diferentes: los administrado-

⁹² “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”

⁹³ “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.”

res concursales y los liquidadores de sociedades y entidades en general, a los cuales pueden sustituir los primeros, cuando se abra la fase de liquidación del concurso (artículo 33.1, f) 1º LC).

El antecedente inmediato de esta modalidad de responsabilidad subsidiaria figuraba en el artículo 40.2 de la anterior LGT, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, redactado conforme a la Ley 60/1969, de 30 de junio (BOE de 1 de julio), el cual decía:

“...2. 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 importante señalar, tal y como se ha indicado con anterioridad, que esta especie de la responsabilidad tributaria ya aparecía en la LGT de 1963 junto con la responsabilidad de los administradores societarios, artículo 40.1 LGT 1963⁹⁴.

Es más, en la LGT de 1963, la responsabilidad de los antecesores de los administradores concursales (síndicos, interventores, etc.) sólo abarcaba a “...las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones...” de concurso, quiebra o suspensión de pagos; porque la responsabilidad genérica de los administradores societarios cubría también cualquier supuesto de cese de actividades (entendido éste de manera general, cualquiera que fuera la forma jurídica adoptada para el cese e. incluso, el cierre fáctico o material de la explotación económica).

La responsabilidad de los síndicos, interventores, etc. recogida en el precitado artículo 40.2 LGT 1963 apenas tuvo aplicación práctica, quizás por el escaso uso de estas fórmulas de ejecución en España antes de la LC y su sustitución por ceses fácticos de las explotaciones económicas que la Hacienda Pública cubría con la responsabilidad de los administradores del artículo 40.1 LGT 1963 o la sucesión de deudas tributarias, cuya responsabilidad recaía sobre los adquirentes de entidades.

Por ello, no se dispone de doctrina o jurisprudencia de interés. Además, la misma se centró siempre en la responsabilidad de los administradores que, tal y como estaba redactada en la LGT 1963, se configuraba limitadamente, restringiéndola a la comisión de una infracción tributaria en su párrafo primero y como una especie de sucesión de deudas tributarias por cese de la actividad, sin cumplir con la liquidación legal de las deudas tributarias.

Esta ausencia de doctrina y jurisprudencia específicas sobre el artículo 40.2 LGT de 1963 se vio, asimismo, complicada porque, en general, se trató de manera equivalente con la responsabilidad del administrador societario, artículo 40.1 LGT (OCHOA TREPAT, MARÍA LUISA, 1991).

Cuando los trabajos de reforma de la LGT (INFORME PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, 2001), el protagonismo correspondió, como así sucedía y sucede en el campo doctrinal y jurisprudencial, con la responsabilidad de los administradores societarios.

En particular, el debate se centró tanto en la extensión de la figura del administrador de Derecho a la del administrador de hecho, como en la necesidad o no de “objetivar” los supuestos de responsabilidad, debate que enlaza con la polémica general acerca de la naturaleza de la responsabilidad tributaria, ver arriba, porque, como hemos visto en la LGT de 1963, la acción de los administradores se vinculaba a supuestos de comisión de infracciones tributarias y, en el caso de los síndicos, interventores, liquidadores, etc. de sociedades se necesitaba la “*negligencia o mala fe*”, para dar nacimiento al supuesto de responsabilidad.

En estas condiciones, el caso de la responsabilidad subsidiaria de las figuras antecedentes del administrador concursal (síndicos, interventores, liquidadores, etc.) fue muy poco aplicado, además de que (no lo olvidemos) los supuestos de empresas españolas que, antes de la LC, aplicaban las vetustas

⁹⁴ “Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas.

Lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuesto de responsabilidad tributaria en la legislación tributaria en vigor.”

normas de suspensión de pagos, quiebra, etc., eran muy reducidos y poco significativos en términos económicos y sociales, salvo contadas excepciones.

Esto hace que la doctrina y la jurisprudencia acerca de la responsabilidad de los antecesores de la figura del administrador concursal sea muy escasa y tal circunstancia dificulta el análisis de esta clase de responsabilidad.

De todas formas, el impulso dado por la Ley 7/2012, citada varias veces en este texto, a la responsabilidad tributaria, como instrumento de lucha contra el fraude fiscal, revela, a nuestro entender, que el giro de la figura de la responsabilidad desde una visión garantista y de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, hacia un mecanismo que no sólo asegura la recaudación, sino que reacciona ante los comportamientos defraudatorios de terceras personas, vinculadas al obligado tributario, pero ejecutores de los incumplimientos fiscales, caso de los administradores, es evidente.

B. Contenido

La inclusión de los administradores concursales como un caso de responsabilidad subsidiaria en la nueva LGT 2003 ha sido objeto de escaso interés por la doctrina, generalmente, más preocupada por analizar la figura de la responsabilidad de los administradores, de hecho o de Derecho, de las sociedades, regulada en las letras a) y b) del artículo 43.1 LGT, la cual ya contaba con amplia tradición en nuestro Derecho y ha sido y es objeto de profundos debates doctrinales y jurisprudenciales y por el novedoso artículo 43.1,f), relativo a la responsabilidad de contratistas y subcontratistas.

La escasa doctrina que se ha ocupado de este asunto o bien ha considerado que esta responsabilidad es una de las cubiertas por responsabilidad general de los administradores concursales en el desempeño de sus cargos, artículo 36 LC o la ha identificado como una subespecie de la responsabilidad de los administradores societarios de hecho o de derecho, en el bien entendido de que parte de la base de suponer que, en la generalidad de los procesos concursales españoles, se produce la sustitución, es decir, el administrador concursal sustituye y suple las funciones de los administradores societarios, lo cual no es cierto, ya que, en principio, tal circunstancia solo se produce en los concursos necesarios.

A nuestro entender, de forma errónea, se ha identificado la responsabilidad del administrador concursal como una especie de la responsabilidad de los administradores societarios, sin duda, por el peso de la tradición, porque también son “administradores” en algunos supuestos, porque en variados concursos ocupan las funciones clásicas del administrador, etc., pero el simple hecho de que figuren en dos letras diferentes del artículo 43 LGT y la propia tradición histórica del Ordenamiento Tributario, que los diferenciaba, revelan, según nuestra opinión, que se trata de dos ejemplos de responsabilidad tributaria de naturaleza subsidiaria con distinto alcance y que su génesis, funcionamiento e interpretación deben ser distintos.

Es más, basta comparar la lectura del artículo 43.1, a) y el 43.1,c) LGT, para darse cuenta de que el primero atiende a un contenido infractor, “...*habiendo éstas (las personas jurídicas) cometido infracciones tributarias*”, vinculado a un comportamiento poco “ordenado”, a una mala gestión del administrador societario, a un comportamiento negligente, “...*no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones*”.

Estos comportamientos, inapropiados en una gestión ordenada de la empresa, explican que la responsabilidad del artículo 43.1, a) LGT abarque también a las sanciones tributarias, frente al principio general contrario a esta extensión, artículo 41.4 LGT⁹⁵.

Más paralelismos existen, sin embargo, entre el supuesto de responsabilidad de los administradores societarios incluido en el artículo 43.1, b) LGT y la responsabilidad mencionada en el artículo 43.1,c) LGT, a la cual dedicamos nuestra atención.

⁹⁵ “...4. La responsabilidad tributaria no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.”.

Por un lado, en el artículo 43.1, b) LGT se produce una referencia al administrador de la compañía que cesa en su actividad, de manera fáctica y, en consecuencia, lleva a una liquidación desordenada, sin legalidad aparente de la empresa, lo cual se aproxima al supuesto de liquidador de sociedades, ejemplo de responsable tributario mencionado en el artículo 43.1,c); al decir:

“1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los siguientes personas o entidades:

(...) b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no se hubiese hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.”

En segundo lugar, el alcance temporal de la responsabilidad de estos administradores societarios se refiere a las obligaciones anteriores al cierre empresarial, tal y como también se predica de los administradores concursales y de los liquidadores en el primer inciso del artículo 43.1, c) LGT y, asimismo, no se liga este comportamiento a una infracción tributaria por parte de la empresa, es decir, se objetiva la actitud del administrador, aunque esta última postura haya sido muy debatida por la doctrina, pues el inciso final del precitado artículo 43.1,b) LGT vincula la responsabilidad a una actitud siquiera negligente, poco cuidadosa (“...no se hubiese hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.”), comportamientos poco “ordenados” y escasamente adecuados a una buena gestión empresarial que también aparecen en el supuesto del administrador concursal.

Ahora bien, las diferencias entre estas dos modalidades de responsabilidad tributaria también son palpables, empezando por la asimilación que se produce en el artículo 43.1,c) LGT entre el administrador concursal y el liquidador empresarial y por el hecho, a desarrollar posteriormente, de que se contemplen dos momentos de responsabilidad distintos antes de la declaración concursal y seguidamente.

De esta forma, sí se produce una identificación total, *ex lege*, entre la responsabilidad del administrador concursal por las obligaciones tributarias posteriores al concurso con las responsabilidades del administrador societario.

C. Desarrollo

La inclusión del administrador concursal como nuevo caso de responsable en la LGT vigente desde el día 1 de julio de 2004 manifiesta indubitadamente 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, reconociéndose de manera indirecta que el concurso, situación anómala⁹⁶ y, en principio, transitoria de la vida empresarial, supone, en general, dificultades para el cumplimiento ordinario de las obligaciones de pago por parte de tal empresa, incluyendo las fiscales y, en consecuencia, la Hacienda Pública se ve obligada a reforzar tal cumplimiento, garantizándolo, integrando en el círculo de sus obligados tributarios a un órgano esencial del proceso concursal como es el administrador concursal.

Podría el legislador haber aplicado directamente las responsabilidades tributarias previstas para los administradores en el artículo 43.1, b) LGT, pero la diferente función del administrador concursal, la coexistencia de las dos figuras en procedimientos concursales y el hecho de que el administrador concursal sólo nace a la vida jurídica con el auto del JM declarando el concurso, ha obligado al legislador a crear una nueva modalidad de responsabilidad que, además, por razones históricas (y añadiendo confusión) se identifica con la de los liquidadores de empresas.

De hecho, como sucede en muchos casos, una vez declarado el concurso, si el administrador concursal sustituye al órgano de administración o al administrador único, entonces, el artículo 43.1,c) se limita a aplicarles directamente las responsabilidades tributarias de estos.

En estas condiciones, parece claro que la exigencia de una responsabilidad tributaria para los administradores concursales obliga, en primer lugar, a éstos a procurarse un conocimiento exhaustivo de

⁹⁶ Pues, en general, atenta contra el principio de continuidad en la actividad empresarial, contra la idea de que el curso ordinario de los negocios no tiene límite temporal, principio de la “empresa en funcionamiento”, básico por otra parte en nuestro Derecho Contable.

la situación tributaria de su obligado principal (la entidad en concurso), una vez que hayan sido nombrados por el Juez, artículos 26 y 27 LC, tanto antes de la declaración del concurso, es decir, analizar la situación de sus deudas tributarias “concursoales”, como al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto concursado tras la declaración del concurso, es decir, conocer el estado de sus deudas con la Hacienda Pública sobre la “masa”.

El administrador concursal, por lo tanto, como primera providencia y actuación, una vez designado por el Juez, debería informarse del estado y cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, formales, accesorias y autónomas (para seguir la clasificación de la LGT, ver *supra*) por parte de la entidad en concurso de acreedores, las cuales se hayan devengado con anterioridad a la declaración del concurso y, por lo tanto, tengan la naturaleza de concursoales.

De hecho, la nueva redacción del artículo 33.1, a) 4º LC obliga a que el administrador concursal conozca tal situación, pues debería diferenciar entre los embargos que puedan existir en el auto de declaración del concurso sobre los bienes de la actividad empresarial o profesional⁹⁷

En suma, el administrador concursal debe efectuar una revisión, una “due diligence” completa de las obligaciones tributarias de la entidad bajo su administración devengadas antes de la declaración del concurso, de la situación de las mismas (por ejemplo, si están devengadas, pero no pagadas; aplazadas, etc.) y, todo ello, para el período de prescripción tributaria (cuatro años, artículo 66 LGT) anterior a la citada fecha.

*Asimismo, deberá conocer el estado, en su caso, de los procedimientos tributarios que se estén siguiendo (cosa muy normal) con la entidad declarada en concurso. Téngase en cuenta que, conforme al artículo 108 RGAT, ver *infra*, puede haberse convertido, incluso, en el representante legal de la entidad respecto de la AEAT.*

Es más, tal revisión puede conllevar que el administrador concursal pida responsabilidades a otros agentes sociales y los propios socios, como señala expresamente el artículo 33.1, a) 1º y 2º, respectivamente, LC⁹⁸

La mayor exigencia que las disposiciones concursoales y tributarias ponen en la figura del administrador concursal tiene también su reflejo en la exigencia de la LC, si acepta el puesto, de que el mismo suscriba un seguro de responsabilidad civil.

D. Más sobre la responsabilidad tributaria de los administradores concursoales

1. Posibles supuestos de concurrencia de responsabilidades tributarias.

Una primera cuestión a plantearse es cuántas modalidades de responsabilidad tributaria pueden recaer sobre el administrador concursal, además de la específica prevista en el artículo 43.1,c) LGT y de la especialidad, interesante para todos los procesos concursoales que, en materia de responsabilidad por sucesión de empresas, se prevé en el artículo 42.1, c) cuarto párrafo, LGT y que estudiaremos posteriormente.

El artículo 43.1 c) LGT manifiesta:

“1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

(...) c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los

⁹⁷ “1. Son funciones de los administradores concursoales, en los términos previstos en esta Ley, las siguientes:

De carácter procesal:

(...) 4º. Solicitar, en su caso, el levantamiento y cancelación de embargos trabados cuando el mantenimiento de los mismos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado, *con excepción de los embargos administrativos, respecto de los que no podrá acordarse el levantamiento o cancelación, en ningún caso, de acuerdo con el artículo 56.*” (La cursiva es nuestra).

⁹⁸ “(...) 1º. Ejercer la acción contra el socio o socios personalmente responsables por las deudas anteriores a la declaración de concurso.

2º. Ejercer las acciones de responsabilidad de la persona jurídica concursada contra sus administradores, auditores o liquidadores...”.

respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán cuando tengan atribuidas funciones de administración.”.

Lo primero que conviene destacar es que la citada responsabilidad, es una constatación clara de la relevancia concedida por la AT a las funciones en el rol del administrador concursal, exigiendo a éste un elevado nivel de responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En segundo término, nos encontramos ante una responsabilidad de naturaleza subsidiaria, lo cual es lo general en el campo tributario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 41.2 LGT⁹⁹.

Tal calificación conlleva que, para poder ejecutar su presupuesto de hecho, se tratará, en primer lugar, de que cumplan con las obligaciones tributarias correspondientes tanto los obligados tributarios principales, en este caso, la propia entidad en concurso de acreedores, como los otros responsables solidarios, artículo 42 LGT; además, puede haber otros responsables subsidiarios, de los cuales, los más relevantes son los propios administradores, artículo 43.1,a) LGT.

Sólo si los mencionados obligados tributarios principales y solidarios no abonan íntegramente las deudas tributarias de la entidad concursada, funcionará, subsidiariamente, esta responsabilidad, la cual, además, precisará para su nacimiento “...la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios”, artículo 41.5, segundo párrafo, LGT, mediante el desarrollo del oportuno procedimiento de declaración de responsabilidad, artículos 174 y 176 LGT.

Ahora bien, esto tampoco quiere indicar que la AT tenga que esperar, para derivar la responsabilidad por los impagos de deudas tributarias de las empresas concursadas, a la declaración de fallido de éstas y, luego, de sus administradores, pues no podemos olvidar la extensión de las medidas cautelares, artículo 81 LGT en la nueva LGT y su reforzamiento tras la Ley 7/2012.

De esta forma, puede resultar que el administrador concursal se enfrente a medidas cautelares, aun antes de la declaración de fallido, artículo 61 RGR.¹⁰⁰

En otro orden de cosas, la doctrina manifiesta que esta responsabilidad tiene dos vertientes:

- a) Por las deudas tributarias previas a la declaración del concurso de acreedores, es decir, las deudas concursales, se trata siempre de deudas devengadas con anterioridad a la declaración del concurso.
- b) Por las deudas tributarias posteriores a la declaración concursal que integran los créditos contra la masa.

El presupuesto objetivo del supuesto de responsabilidad es, por lo tanto, doble y diferente (MUÑOZ, ALBERTO, 2012). En el primer caso, cuya sobria regulación aparece en el primer inciso del artículo 43.1,c) LGT, la administración concursal tiene una responsabilidad diferente y diferenciada a la de los administradores (de hecho o de Derecho) de la entidad, cuyo nacimiento se debe a la omisión de las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al auto declarativo del concurso (“créditos concursales”) y se asimila al nivel de diligencia exigible a los liquidadores societarios.

⁹⁹ “Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”.

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

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.

3. Sin perjuicio de lo que establece la normativa presupuestaria y atendiendo a criterios de eficiencia en la utilización de los recursos disponibles, se determinarán por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable.”.

En esta primera vertiente de la responsabilidad del administrador concursal, a pesar del intento de objetivarlo por parte de la AT, la mayoría de la doctrina conceptúa que, para nacer su presupuesto objetivo, se necesita un comportamiento reprobable del administrador concursal, contrario a Derecho y a su profesionalidad y conocimientos técnicos, al demandarle, para que nazca la responsabilidad, "...que no hubiese realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad..." a la declaración del concurso.

Es más, entendemos, por asimilación a los presupuestos objetivos de la responsabilidad citada en el artículo 43.1, b) LGT, ver *supra*, que es necesario graduar esa "necesidad" de cumplimiento diligente de sus obligaciones tributarias como administrador, pues no es lo mismo "no haber hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias" que "no haber tomado medidas para evitar el impago".

En lo primero se da un comportamiento reprobable, pero pasivo; en lo segundo hay un comportamiento doloso, proactivo, que coadyuva al incumplimiento.

De esta forma, entendemos que la responsabilidad tributaria del administrador concursal "ex ante" de la declaración concursal, ha de evaluar el comportamiento del mismo y no puede ser aplicada de manera objetiva, sin antes la Hacienda Pública establecer con claridad el grado e intensidad de la cooperación del citado administrador con el estado de incumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al concurso e imputables a la entidad en proceso concursal.

Sin embargo, en esta subespecie de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales no es dable imputarles las sanciones tributarias.

En cambio, para el caso de las obligaciones tributarias posteriores a la declaración del concurso y también de las sanciones tributarias, la LGT remite simplemente la responsabilidad del administrador concursal a la del administrador societario., pero siempre que el JM haya atribuido las funciones del segundo al primero.

Esta redacción del segundo inciso del artículo 43.1,c) LGT plantea muchos problemas; en primer lugar, ¿qué sucede si el JM conserva el órgano de administración societario tras la declaración del concurso, de manera independiente a las funciones del administrador concursal?. A nuestro entender, *a sensu contrario* artículo 43.1,c), segundo inciso, LGT, entonces, el administrador concursal ya no sería responsable tributario, sino que todas las responsabilidades tributarias, incluyendo las relativas a las infracciones tributarias, generadas después del concurso recaerían en el órgano de administración de la empresa.

Ciertamente, este planteamiento aleja de responsabilidades tributarias (no de otras) a los administradores concursales y no parece coherente, pero dado que, literalmente, es lo afirmado en el artículo 43.1,c) LGT y propugnamos una interpretación restrictiva, literal, de la responsabilidad tributaria, ver arriba, no creemos sea posible, por ejemplo, afirmar que la voluntad del legislador es diferenciar entre la responsabilidad del administrador concursal y la de los administradores societarios si no existiera la sustitución de funciones y que, por lo tanto, la AT pueda dirigirse contra cualquiera de ellos, porque si no hay sustitución del órgano de administración, es éste el encargado de velar por el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias.

Otro problema importante, ya expuesto, pero sin solución, por la doctrina (CRUZ AMORÓS, MIGUEL, 2006), es plantearse que el administrador concursal puede sufrir varias modalidades de responsabilidad tributaria si asume las funciones de administración societaria, lo que obliga a discutir la prioridad entre ellas, fundamentalmente, entre las reguladas en las diferentes letras de los artículos 43.1, a), b) y c) y, tras la Ley 7/2012, la del 43.2. Volveremos sobre este particular más tarde.

En nuestra opinión, la concurrencia de responsabilidades tributarias sobre los administradores concursales puede darse perfectamente y, dado que sus presupuestos de hecho, alcance y consecuencias son distintos y diferenciados, habrá que atender, en su caso, al comportamiento del administrador, a los medios de prueba de los que se disponga, el tipo de vínculo con la sociedad, al alcance de la obligación tributaria, etc., pudiendo ser objeto, con total autonomía conceptual y procedimental, de varias modalidades de responsabilidad, no solo subsidiaria, sino solidaria, verbigracia, la del artículo 42.1,a) LGT.¹⁰¹

¹⁰¹ "1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

Cuadro VI
CASOS COMUNES DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LOS CUALES PUEDE ENCONTRARSE UN ADMINISTRADOR CONCURSAL

- Cooperación en la realización de infracciones tributarias, artículo 42.1,a), de carácter solidario.
- Como administrador de una sociedad que hubiese cometido infracciones tributarias, artículo 43.1, a). De carácter subsidiario, mas incluyendo las sanciones.
- Como administrador de una sociedad que cese en sus funciones (sólo posible si la empresa en trámite concursal no cumple las instrucciones del JM), artículo 43.1,b) LGT. De carácter subsidiario.
- Como administrador concursal o societario, tanto de obligaciones tributarias anteriores al auto de declaración del concurso como de las posteriores (+sanciones tributarias), artículo 43.1,c) LGT. De carácter subsidiario.
- Como administradores societarios que, carentes de patrimonio, realizan una actividad pero incumplen sistemáticamente con la presentación de autoliquidaciones tributarias con ingreso. Nuevo caso de responsabilidad subsidiaria, artículo 43.2 LGT. Sólo posible en casos donde no haya masa activa y que, entendemos, reúne una serie de presupuestos de hecho prácticamente imposibles de darse en una entidad en proceso concursal.

Sin embargo, el legislador parece regular la responsabilidad tributaria del administrador concursal para cuando se le atribuyan funciones de administración de la entidad, pues sino el responsable del cumplimiento de tales obligaciones serán los propios administradores de hecho o de Derecho de la entidad, teniendo estos una responsabilidad tributaria de alcance más amplio que la de los administradores concursales; por ello, las responsabilidades reguladas en el artículo 43.1,a) y 43.1,b) LGT, a nuestro entender, primarían sobre la del administrador concursal, pues cuando coexisten administradores societarios y administradores concursales, éstos se encuentran bajo la dependencia de los primeros, por lo cual resultarían de aplicación directa las responsabilidades tributarias del artículo 43.1, a) y b) LGT¹⁰².

Además de su responsabilidad como administrador concursal, si sustituyen a los administradores de la sociedad, se plantea inmediatamente que, como afirma el propio artículo 43.1, c) *in fine* LGT, aquéllos serán responsables como administradores de las obligaciones tributarias y de las sanciones devengadas con posterioridad a la declaración del concurso, nuevamente, un momento determinante donde convergen obligaciones concursales y obligaciones tributarias.

Un problema que plantea la redacción actual, sumamente imprecisa, de la responsabilidad de los administradores concursales es que, al contrario, que la de los administradores societarios, cuya regulación demanda la existencia de una infracción tributaria cometida por la persona jurídica, (“...*habiendo éstas cometido infracciones tributarias...*”, dice el artículo 43.1, a) LGT), es que aquélla no exige culpa, dolo o negligencia por parte de la sociedad en concurso a la hora de cumplir las obligaciones tributarias.

Si, como hemos señalado con anterioridad, esta responsabilidad fuera una garantía para la Hacienda Pública, sería factible entender que el incumplimiento objetivo de cualquier obligación tributaria, cualquiera que fuera la causa o motivo del mismo, determinaría el nacimiento de la responsabilidad, si el administrador concursal no pusiera la diligencia necesaria para evitarlo.

Sin embargo, si la responsabilidad tributaria es algo más que una garantía, entonces, se necesitaría también plantearse algún tipo de negligencia o mala fe en la actuación del administrador, y probarlo.

Por coherencia, nuestro planteamiento es el segundo: si el administrador concursal emplea la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, en este caso, de naturaleza tributaria, y así lo prueba ante la AT, no puede achacársele responsabilidad tributaria alguna.

Los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.”

¹⁰² “1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

(...) los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que son de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, *hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan*, o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.” (La cursiva es nuestra).

Creemos que refuerza también esta tesis el artículo 179 LGT, cuyo tenor, a la hora de delimitar el “*principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias*”, admite diversas causas de exclusión de la misma.

Ahora bien, tal circunstancia plantea inmediatamente qué tipo de responsabilidad sería aplicable en el supuesto de que el administrador concursal ocupe las funciones del administrador, ¿la del artículo 43.1,a) o la del artículo 43.1, c) LGT?.

Pues bien, entendemos que, para las obligaciones posteriores a la declaración del concurso, si se trata de sanciones tributarias, entonces, sería aplicable la responsabilidad del artículo 43.1,a), la cual requiere dolo, culpa o, al menos, simple negligencia; en cambio, si no hay comisión de infracción tributaria, entonces, operaría la naturaleza garantista de la responsabilidad y seguiría siendo directamente aplicable lo dispuesto en el artículo 43. 1,c) LGT.

Por si esto fuera poco, entendemos que el administrador concursal puede ser objeto también de otra modalidad de responsabilidad tributaria, en este caso, solidaria.

Nos referimos a los supuestos citados en el artículo 42.2 LGT, es decir.

“(…) 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 de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Los 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.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo....”

Téngase en cuenta que embargos, medidas cautelares y exigencias de garantías para el pago de las deudas tributarias son propios de situaciones económicas de crisis y de insolvencia empresarial y, por tanto, muchas deudas tributarias de entidades concursadas se pueden encontrar en situaciones de embargo tributario o asimiladas y el gestor y factótum del concurso es el administrador concursal, por lo cual, no cabe extrañar que la AEAT trate de hacerlo responsable del adecuado aseguramiento del embargo.

Por último, también pueden los administradores concursales caer en el supuesto de responsabilidad solidaria mencionado en el artículo 42.1, a) LGT, es decir:

“1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción...”

De todas formas, de existir un potencial supuesto de concurrencia de responsabilidades tributarias, lo sería entre el administrador de la empresa y el administrador concursal y la AT debería, en principio, acudir contra el responsable de naturaleza solidaria, que devendría en “deudor principal”, artículo 41.1 LGT y sujeto infractor, artículo 181.2 LGT y sólo si los intentos de ejecutar el crédito tributario resultaren fallidos, artículo 176 LGT, se procedería contra los responsables subsidiarios.

De existir (lo cual sería lo común en este supuesto de concurrencia, dado que nos encontraríamos en modalidades de responsabilidad tributaria del artículo 43 LGT) varios responsables subsidiarios, no puede darse una solidaridad entre los mismos, sino que, analizando los presupuestos subjetivos y objetivos de cada modalidad de responsabilidad, la AEAT tendría que seguir el procedimiento independientemente con cada uno de ellos, de acuerdo al alcance de su propia responsabilidad.

A este respecto, la doctrina (MUÑOZ, ALBERTO, 2012) manifiesta que este procedimiento se verá facilitado por la propia existencia del concurso de acreedores, no siendo necesario un procedimiento de apremio, ni que el procedimiento concursal haya concluido.

Por último, recuérdese que la responsabilidad solidaria por sucesión de empresas, artículo 42.1, c), LGT, tiene una excepción formulada expresamente en su último párrafo:

“(…) no será aplicable a las adquisiciones de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.”

Siendo esta excepción al alcance de esta responsabilidad muy importante para facilitar la venta de unidades productivas autónomas de la entidad concursada que puedan, sin embargo, asegurar la continuidad del resto de la explotación económica.

2. La “due diligence” del administrador concursal

En consecuencia, la responsabilidad tributaria del administrador concursal citada en el artículo 43.1, c) LGT, en sus dos vertientes, sólo es posible ejecutarla cuando el administrador concursal ha asumido las funciones de administración en el proceso concursal y *refuerza nuestra recomendación de que una de las primeras tareas de toda administración concursal es formular una “due diligence” de la situación tributaria de la entidad que administra.*

Due diligence que, asimismo, será imprescindible para dar cumplimiento a una de sus funciones clásicas, en el papel del deudor o de su órgano de administración, como es la presentación de las correspondientes declaraciones y autoliquidaciones tributarias, artículo 33.1, b), 12^o, iv) y 13^o, vi) LC.

Si, por el contrario, el administrador concursal no sustituye a los administradores societarios, entonces, su responsabilidad se limitará y, en concurrencia con estos últimos, a cumplir con las obligaciones tributarias concursales.

El administrador concursal, una vez designado por el JM, debería responder a las siguientes preguntas respecto de la empresa administrada:

- ¿En qué tributos resulta obligado tributario?
- ¿Está al corriente la empresa de las obligaciones tributarias, tanto materiales como formales, accesorias y autónomas (pagos a cuenta)?
- ¿Ha pedido aplazamientos y fraccionamientos de pago a la AEAT y a otras Administraciones tributarias?.
- ¿Existe algún procedimiento tributario (de verificación de datos, comprobación limitada, inspección, etc.) en curso en relación a la empresa?
- ¿Se encuentra la entidad con procedimientos de apremio o con bienes y derechos embargados en favor de la Hacienda Pública?

Cuadro VII POSIBLES CASOS QUE GENERAN RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL.

El administrador concursal podría incurrir en responsabilidad:	
1.	Si calificase mal un crédito, otorgándole garantías que no tiene (Sentencia de la Audiencia Nacional; en adelante, SAN, de 27 de agosto de 2001),
2.	Si no realizase los pagos de manera acorde con la prelación de créditos,
3.	Si no informase al JM sobre los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte del concursado,
4.	Si no detectase dichos incumplimientos,
5.	Si rechazase indebidamente la inclusión de un crédito tributario, por considerar insuficiente la certificación administrativa regulada en el RGR (art.123.3),
6.	Si incluyera en la lista un crédito inexistente que desplazara, total o parcialmente, al de la Hacienda Pública,
7.	Cuando excluyera del inventario bienes o derechos del deudor,
8.	Cuando omitiera la legítima acción rescisoria, dejando así de cobrar un crédito u obtener un bien del deudor,
9.	Cuando, en caso de mera intervención de los actos patrimoniales del deudor, permita un acto ilegal del concursado por el que se perjudique el crédito tributario.
10.	Cuando, por no atacar en los breves plazos de caducidad un acto irregular en el que el deudor se haya extralimitado en sus competencias, se consolide tal irregularidad,

11. Cuando los administradores procediesen a la enajenación o gravamen de elementos integrantes de la masa activa sin la preceptiva autorización del Juez.
12. Cuando no cuidara la recepción y control de las facturas rectificativas del IVA, producto de las modificaciones de la base imponible que conlleva el proceso concursal,
13. *Y, siempre y cuando, en todos los casos, el Fisco se viese, total o parcialmente, perjudicado por dichas actuaciones.*

Fuente: Para Rodríguez-Santana, Juan Carlos, *op. cit.*

Tras efectuar este análisis de la situación fiscal de la empresa respecto del período de prescripción tributaria anterior al auto del concurso, sugerimos que el administrador concursal elabore *un análisis de las contingencias fiscales y pagos tributarios pendientes en el momento de la declaración concursal, pidiendo certificados a la Administración tributaria acerca de la situación fiscal de la empresa*¹⁰³ y dejando claro que la responsabilidad sobre cualquier incumplimiento tributario no le corresponden a él, sino a otros sujetos, en especial, los administradores de la entidad.

Sólo de esta forma, el presupuesto de hecho de la responsabilidad del administrador, consistente en que “...no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones (el auto de declaración de concurso) e imputables a los respectivos obligados tributarios...”, no se produciría.

Anótese que los órganos de recaudación de la Hacienda Pública conocen inmediatamente la declaración del concurso del obligado tributario pues, entre las reformas incorporadas por la LRC, el artículo 21.4, tercer párrafo, LC, establece la obligación de comunicación individualizada a la AEAT y a la TGSS de la declaración del concurso a través de su sede electrónica, obligación que es una función del propio administrador concursal, artículo 33.1, g) 10 ° LC.

De esta forma, la AEAT conoce inmediatamente que un obligado tributario “normal” (aunque puede tener la presunción por actos anteriores del mismo, verbigracia, el retraso e impago generalizado de las liquidaciones tributarias, ver *supra*) ha devenido en “concurtido” y, en consecuencia, rápidamente analizará la situación de las obligaciones tributarias del citado sujeto con anterioridad al momento del concurso, ¿cuáles están devengadas?, ¿cuáles han sido liquidadas y cuáles no?, ¿cuáles se encuentran en procedimiento ejecutivo?, etc. y, por la misma razón, someterá a una estrecha vigilancia al procedimiento concursal, enviando un representante al mismo y *centrando sus relaciones con el administrador concursal*.

Sobre la unicidad de las relaciones de la AEAT y de otras AATT con el administrador concursal se pronuncia el artículo 108.2. Actuaciones en supuestos de liquidación o concurso, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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 (RGAT).

Es más, el citado artículo, clave para la representación de los concursos en los procedimientos tributarios, ha sido objeto de una importante reforma en su apartado 2 por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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 y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 26)¹⁰⁴.

¹⁰³ De hecho, se está produciendo una queja constante en los órganos de recaudación de la AEAT acerca de la carga de trabajo que supone atender a la demanda de certificados sobre las deudas tributarias de la empresa concursada y documentación relativa a la misma por parte de la administración concursal.

¹⁰⁴ La simple lectura de rúbrica tan farragosa refleja, nuevamente, uno de los ejemplos de la penosa técnica legislativa que caracteriza la redacción de las últimas normas tributarias: la integración en un solo texto legislativo (en nuestro ejemplo, un Real Decreto) de modificaciones normativas de naturaleza y contenido muy diferentes.

La citada modificación, para clarificar “...el régimen jurídico en relación con la determinación de la persona con la que se deben entender las actuaciones administrativas en caso de concurso del obligado tributario”, según indica el Preámbulo del mencionado Real Decreto 828/2013, antepenúltimo párrafo, y con entrada en vigor el día 1 de enero de 2014 (DF única, Real Decreto 828/2013), vuelve a expresar el creciente interés de las autoridades hacendísticas por controlar la gestión del administrador concursal.

El artículo 108.2 RGAT dice así ahora:

“(...) 2. En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el concursado o su representante cuando el juez no hubiera acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición.

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

A nuestro entender, el cambio normativo incluido en el precitado Real Decreto 838/2013 va a obligar al administrador concursal a identificar (si el concurso es voluntario) los documentos y notificaciones que la entidad concursada reciba de la Hacienda Pública.

- *Si el concurso es voluntario, la Hacienda Pública se sigue comunicando con el deudor o su representante, no teniendo porqué hacerlo con el administrador concursal.*
- *Si el concurso es necesario, la Hacienda Pública sólo se relacionará con el administrador concursal.*

Es decir, el administrador concursal, desde la declaración del concurso, centralizaba antes, por imperativo legal, todas las comunicaciones y notificaciones de la Administración tributaria en relación a la entidad concursada y, de hecho, una de las reformas incorporadas por la LRC fue que los JM notifican telemáticamente a la AEAT la declaración del concurso y la designación de la administración concursal, por lo cual, el administrador no puede alegar desconocimiento y falta de notificación de los actos tributarios, empezando por el más común: la liquidación tributaria y de las notificaciones de inicio de actuaciones de cualquier procedimiento tributario.

Ahora, en los concursos voluntarios, la cuestión no es tan clara, pues puede existir ante la AT un representante de la entidad concursada distinto del administrador concursal, tanto legal como voluntario; lo cual va a demandar al administrador concursal un seguimiento más exhaustivo de unas relaciones que antes llevaba directamente en todo caso.

Respecto a los créditos contra la masa, la responsabilidad del administrador concursal para el cumplimiento íntegro de los mismos es todavía más acusada que respecto de los anteriores (concursoales), por dos causas:

- a) Es una responsabilidad directa, en el caso de que la entidad esté administrada por el mismo (como sucede en los casos de concurso necesario) y donde no puede alegar la existencia de una responsabilidad anterior o coetánea, de los administradores de la entidad,
- b) Se extiende a las sanciones tributarias, pues el inciso final del artículo 43.1, c) LGT así lo indica:

“...De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.”

De esta manera, una vez iniciado el concurso, el alcance de la responsabilidad del administrador concursal se iguala con el de la responsabilidad de los administradores de derecho o de hecho de la empresa, artículos 43.1, a) y b) LGT, lo cual es lógico, pues tal circunstancia se produce cuando el administrador concursal sustituye en sus funciones al administrador empresarial, en virtud de la correspondiente decisión judicial.

Téngase en cuenta también, que los créditos tributarios tienen la naturaleza de créditos contra la masa *ex lege*, con independencia del interés de la misma, si son posteriores al concurso, artículo 84.2, 10 LC.

Nuevamente, lo relevante, a efectos de conocer cuándo el administrador concursal puede ser responsable por los créditos tributarios nacidos antes del concurso y cuándo después, es el auto del concurso y coincide con el devengo impositivo, ver *infra*; por lo mismo que también tal cesura temporal era,

hasta la entrada en vigor de la Ley 7/2012 en materia de IVA (y sigue siéndolo para otras obligaciones tributarias), la que diferenciaba cuándo un crédito era concursal y cuándo contra la masa, según la postura jurisprudencial común (ver, verbigracia, sentencias (en adelante, SS) JM Oviedo 1015/2005, de 24 de junio y 863/2006, de 11 de mayo).

Por su parte, el TS en sus SS 852/2013 y 4084/2013, de 18 de febrero de 2013 y 22 de julio de 2013, número de recursos 1793/2010 y 1699/2011, respectivamente, ha elevado al rango de jurisprudencia tal criterio.

Todo ello, frente a la tesis de la propia AEAT que pretendió situar tal ruptura temporal en el momento de la liquidación de los diferentes tributos, postura, ahora, refrendada por la Ley 7/2012, pero solamente en materia de IVA y no negando que sea el devengo del impuesto quien “diferencia” la naturaleza de los créditos tributarios, sino identificando dos períodos de liquidación tributaria nuevos^{105 106}, rompiendo la tradicional dicotomía (según el tamaño de las empresas) que llevaba a períodos de declaración-liquidación mensuales (grandes empresas) o trimestrales (pequeñas y medianas empresas; en adelante, PYME).

De todas formas, tal equivalencia de responsabilidades, tras la declaración del concurso, lo es, fundamentalmente, con el artículo 43.1, a) LGT, porque incluye las sanciones tributarias.

El administrador concursal debe demostrar su diligencia y atención en el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante el adecuado reconocimiento de las mismas y de su situación en el Informe de la administración concursal y detallando qué actuaciones ha realizado para cumplir con sus obligaciones como gestor tributario.

Anexo V

EL INFORME DE LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL Y LAS RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS

En general, según la LC, es el documento elaborado por la administración concursal donde constan los bienes y derechos (masa activa) de la entidad y los créditos pendientes de pago (masa pasiva) y cuenta con dos versiones: inicial y definitiva (una vez realizadas y resueltas las impugnaciones de los acreedores).

La LC describe muy brevemente el contenido del Informe de la administración concursal y lo hace desde:

- Una perspectiva patrimonial.
- Desde el interés privatístico de los acreedores privados.

Su contenido:

A Estado de la contabilidad del deudor+

B Memoria de actuaciones de la administración concursal+

C Documentos:

- Inventario de la masa activa.
- Lista de acreedores.
- Evaluación, en su caso, de propuestas de convenio o plan de liquidación

Recomendaciones:

- Dejar clara la situación de las obligaciones tributarias de la entidad con anterioridad a la declaración del concurso. Demostrar el análisis de las mismas realizado por el administrador concursal, las consecuencias encontradas, en su caso, y las medidas adoptadas por el administrador para solucionarlas.
- Señalar de manera expresa en el inventario las devoluciones en favor de la entidad por parte de la AT y el estado de las mismas.

¹⁰⁵ Como afirma expresamente la EM Ley 7/2012, V, quinto y sexto párrafos:

“...En los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicta a lo largo del período de liquidación del impuesto es necesario diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa, ya que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben calificarse como concursales los créditos de IVA por hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso.

Como en la regulación actual la declaración-liquidación es única, se establece, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso y otra por los posteriores, en los términos que se desarrollen reglamentariamente...”

¹⁰⁶ Esta modificación de las liquidaciones tributarias en el IVA se ha plasmado mediante el citado Real Decreto 838/2013, de 25 de octubre, dividiendo el período normal de liquidación de este gravamen en dos períodos, según se trate de hechos imponibles anteriores o posteriores al auto de declaración del concurso, modificándose para lograr tal objetivo el artículo 71 RIVA.

- Identificación expresa, como supuestos especiales de reconocimiento de créditos, artículo 87 LC:
 - Créditos resultantes de procedimientos de comprobación o inspección.
 - Cantidades defraudadas a la Hacienda Pública o Seguridad Social hasta sentencia.
 - Otros créditos de Derecho Público reconocidos en vía administrativa o judicial: condicionales
- Identificar de manera autónoma a la Hacienda Pública como acreedor.
- Atención especial a la recepción de las facturas rectificativas del IVA.
- Justificar y sustentar, en su caso, los planteamientos del administrador concursal en los procedimientos tributarios en curso.
- Dejar claro el cumplimiento de las obligaciones tributarias durante el concurso.
- En su caso, exigir responsabilidades a los administradores societarios por el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ejemplo N^o 1

Un informe de la administración concursal. Índice.

- A Encargo.
- B Informe.
 1. Datos generales sobre el deudor y el procedimiento.
 - 1.1. Datos sobre la entidad concursada.
 - 1.2. Datos sobre el procedimiento.
 2. Análisis de los datos y circunstancias del deudor expresados en la memoria a que se refiere el artículo 6.2.2. De la LC.
 - 2.1. Historia jurídica.
 - 2.2. Historia económica de la actividad a que se ha dedicado durante los últimos tres años.
 - 2.2.1. Balances y cuenta de pérdidas y ganancias.
 - 2.2.2. Análisis de los balances de situación y cuenta de resultados.
 - 2.2.1. Balances de situación.
 - 2.2.2. Pérdidas y ganancias.
 - 2.2.3. Ratios comparativos.
 - 2.2.4. Análisis de la actividad de los tres últimos años.
 - 2.2.5. Causas del estado en que se encuentra la entidad concursada y propuestas sobre la viabilidad patrimonial.
 3. Estado de la contabilidad del deudor.
 - 3.1. Relación de los libros y cuentas anuales.
 - 3.2. Estado de la contabilidad del deudor y, en su caso, juicio sobre las cuentas, estados financieros, informes y memoria a que se refiere el apartado 3 del art. 6 LC.
 - 3.2.1. Introducción.
 - 3.2.2. Análisis de balances en masas patrimoniales.
 - 3.3 Memoria de los cambios más significativos, operados en el patrimonio, con posterioridad a las últimas cuentas anuales formuladas.
 - 3.4. Análisis y juicio acerca de la continuidad de la empresa y aplicación del principio de empresa en funcionamiento.¹⁰⁷
 4. Memoria de las principales decisiones y actuaciones de la administración concursal, art. 75.2 de la LC.
 5. Documentos que deben unirse al informe, conforme a lo establecido en el artículo 75.2 de la LC.

¹⁰⁷ Todo ello, en atención a lo dispuesto en la Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (BOE de 25) y la Resolución de 20 de diciembre de 2013, del ICAC, por la que se publica la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (BOE de 22 de enero de 2014).

5.1. Inventario de la masa activa.
5.2. Listado de acreedores incluidos en el concurso.
5.3. Créditos contra la masa.
6. Conclusión.
7. Informe sobre el plan de viabilidad.

Fuente. Elaboración propia, a partir del Informe Administrador Concursal, JM n.º 1 Barcelona, Concurso 000/2010 H, 25 de marzo de 2011.

Notas: En el punto 1.1 del Informe anterior, el administrador concursal que lo redacta, incluye expresamente un epígrafe con la siguiente rúbrica: "Relaciones con la AEAT".

En nuestra opinión, tal rúbrica debe existir en todos los Informes Concursales y separarse como apartado aparte en los mismos, es decir, en el apartado B.1, debería incorporarse un nuevo epígrafe, 1.3. Datos sobre la situación del deudor respecto de la Administración Tributaria, diferenciando, por ejemplo, entre la situación de sus deudas tributarias en el momento de la declaración del concurso, a partir del certificado emitido por la AT; si existen aplazamientos y fraccionamientos en curso y el estado de pago de los mismos, si hay suspensión de deudas tributarias, si hay procedimientos tributarios en ejecución, etc.

3. Sobre la diligencia exigible en el ejercicio del cargo

Conforme señala la doctrina:

"La diligencia señalada por el legislador para la administración concursal cumple diversas funciones: en primer lugar, establece una pauta de conducta que viene a señalar el comportamiento que le es exigible en el ejercicio de su cargo, la forma en que habrá de cumplir las funciones que le vienen atribuidas; en segundo término, constituye una fuente de obligaciones para ellos ya que éstas no se agotan en el cumplimiento de las que la LC les atribuye o el juez les señala, sino que buena parte derivan de su deber de actuación diligente en defensa de los intereses del concurso; y en tercer lugar, realizan una función de definición del título de imputación de la responsabilidad por negligencia." (DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS, 2011, página 110).

Estos estándares de diligencia son los aplicables también para estimar cuándo se produce el presupuesto de hecho que genera la responsabilidad tributaria específica del artículo 43.1, c) LGT, la cual no puede ser objetiva a nuestro entender, sino que necesita la demostración (en nuestro caso, por parte de la Hacienda Pública) de que el administrador sucursal no ha cumplido sus deberes con el adecuado nivel de diligencia.

Además, cuando opera como o sustituye al administrador societario, tampoco cabe se alteren tales parámetros, pues el artículo 35 LC establece para los administradores concursales un nivel o patrón de diligencia similar al de los administradores societarios, no existiendo diferencias entre ambos tipos de administración a estos efectos, ver *supra*

Siguiendo al artículo 35.1 LC:

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

Por lo tanto, se les reconoce una doble vertiente de responsabilidad: la de administradores societarios, vinculada al concepto jurídico indeterminado de "ordenado administrador" y, dada su especialidad de administración concursal, de actuación desarrollada no en interés propio, sino por cuenta del concursado, el legislador les exige un comportamiento como "representantes leales", concepto jurídico también indeterminado.

No existe, por tanto, en el campo tributario una diligencia diferente a la general exigida a los administradores concursales en otros órdenes jurídicos y su problemática aplicación, por ejemplo, respecto al comportamiento exigible a los mismos, se traslada, asimismo, a los supuestos de la responsabilidad tributaria.

8. LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUXILIARES DELEGADOS DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL

A. La figura del auxiliar delegado

En procesos concursales complejos, el artículo 32 LC prevé que el administrador concursal pueda solicitarle al JM delegar determinadas funciones, incluidas las correspondientes a la continuación de la explotación económica del deudor, en una serie de auxiliares.

Esta figura, una vez que el administrador concursal es, generalmente, único, se hace aún más necesaria, aunque también es lógico pensar que el JM tenderá en casos de concursos de empresas grandes a nombrar como administradores concursales a personas jurídicas.

Tras la Ley 17/2014, con la previsible diferencia entre concursos grandes, mediados o pequeños de tamaño, es en los dos primeros donde el papel de estos auxiliares delegados parece más apropiado

De hecho, el nombramiento de auxiliares delegados es obligatorio:

- a) En empresas con establecimientos dispersos por el territorio,
- b) En empresas de gran dimensión,
- c) Cuando se solicite prórroga para la emisión del informe del administrador concursal y
- d) En concursos conexos, donde se haya designado una administración concursal único, verbigracia, si se trata de un grupo de empresas.

A los auxiliares delegados se les aplica el amplísimo régimen de incapacidades, incompatibilidades, prohibiciones, recusación y *responsabilidad* establecido para la administración concursal y sus representantes.

El JM, si concediere la autorización solicitada, designa a los auxiliares, *especifica las funciones que se delegan en cada uno de ellos (cuyo alcance es esencial para evaluar el presupuesto de la responsabilidad tributaria)* y determina su retribución, a cargo del administrador concursal.

Tras la LRC se trata de que el auxiliar delegado sea, precisamente, un profesional de aquella rama del saber en la que no se encuentre dotado de pericia el administrador concursal, por ejemplo, un abogado, si el administrador concursal es un economista de profesión o viceversa.

B. El alcance de su responsabilidad

Dado que la administración concursal es un órgano delegado y pueden existir auxiliares delegados del administrador concursal, la doctrina se ha planteado si pueden extenderse a los mismos las responsabilidades tributarias anteriores (ALBERTO MUÑOZ, 2012).

El artículo 32 LC (ahora, 31) regula el nombramiento de los auxiliares delegados que, en el procedimiento concursal, pueden producirse cuando el concurso es complejo y en los supuestos indicados en el epígrafe anterior, siendo obligatorio en circunstancias como la existencia de una empresa con establecimientos comerciales dispersos, entidades de gran dimensión, concursos conexos con una sola administración concursal, etc.; siendo su retribución con cargo a la masa, por arancel y con sujeción a reglas de exclusividad, limitación y efectividad.

De acuerdo a la normativa concursal, el administrador concursal responde, no solamente por sus actos propios, sino por los de sus auxiliares que sean declarados lesivos o contrarios a la ley. La LC establece también la responsabilidad en el ejercicio del cargo de los auxiliares por actos lesivos o contrarios a la ley.

La LGT nada dice al respecto de esta figura y de sus responsabilidades de cara a la Hacienda Pública, lo cual plantea el problema de si las responsabilidades tributarias del administrador concursal se pueden aplicar a los mismos o no.

A nuestro entender, si consideráramos al responsabilidad tributaria desde una perspectiva garantista, aplicando las normas generales de interpretación jurídico-tributaria, artículo 12.1 LGT¹⁰⁸, cuyo tenor remite directamente al artículo 3.1 CC¹⁰⁹, entonces, la respuesta ha de ser negativa, pues ni por la fecha de la redacción de la LGT, ni por el papel subordinado que tienen los auxiliares respecto del administrador concursal, pueden derivarse a los mismos cualquier tipo de responsabilidad tributaria, ya que la propia LC traslada las responsabilidades propias de la legislación concursal a la figura del administrador, subrayando la dependencia de los auxiliares respecto del titular.

Ciertamente, desde una perspectiva cuasi-sancionadora (como propugnamos, ver arriba) de la responsabilidad tributaria, el asunto es más dudoso porque la dicción literal del artículo 43.1, c) primer inciso, LGT, puede dar cabida a estas figuras, al mencionar a “*los integrantes de la administración concursal...*” y, dentro de ellos, al redactarse en plural el texto, incorporar a los auxiliares delegados.

Mas lo que sucede es que, en el instante de redactarse el artículo 43.1,c), ejercicio 2003 (la LGT entró en vigor el día 1 de julio de 2004), la LC configuraba una administración concursal trimembre, orgánicamente compuesta y, de esta forma, la dicción a “*los integrantes de la administración concursal*” no remite al administrador concursal y a los auxiliares delegados sino a la pluralidad de componentes de la propia administración concursal vigente en la época de redacción de la LGT.

Hoy, bajo una administración concursal individualizada en la inmensa mayoría de los casos, la mención plural del artículo 31.1 LC no puede hacerse a los auxiliares.

Este planteamiento se vería reforzado porque el precitado artículo 31 LC impone a estos auxiliares delegados el mismo régimen de incapacidades, incompatibilidades, prohibiciones, recusación y *responsabilidad* establecidas por la LC para los administradores concursales, ya que ambas figuras integran la administración concursal, pero bajo la cobertura del administrador y desde la interpretación restrictiva de la responsabilidad tributaria que apoyamos, sólo puede atribuirse la misma al sujeto principal, el administrador concursal y no a sus dependientes o delegados.

Por lo tanto, nuestra posición de calificar como norma cuasi sancionadora a las responsabilidades tributarias nos lleva a una interpretación estricta del ámbito subjetivo de la misma; por ello, consideramos que el alcance del artículo 43.1, c), primer inciso, LGT, atañe sólo al administrador concursal *strictu sensu* y que, cuando el artículo 31 LC extiende el mismo régimen de responsabilidades del administrador concursal a los auxiliares delegados, lo es, exclusivamente, en materia civil y mercantil.

Además, será el JM quien, al especificar las distintas facultades de los auxiliares en el proceso concursal, a la vez, delimitará el alcance de las responsabilidades civiles; una responsabilidad por un hecho ajeno, reservándose a los administradores la acción de repetición contra aquellos, artículo 1904 del CC¹¹⁰.

9. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS MEDIADORES CONCURSALES

A. La figura del mediador concursal

Como ya hemos señalado al principio de este documento, la LC nació en unos momentos, 2003, donde la economía española se enfrentaba a un ciclo largo de expansión económica y crecimiento de empleo que duró hasta el ejercicio 2007.

No era, en consecuencia, una Ley pensada para una situación de crisis sistémica y, sobre todo, era una disposición con pretensiones de duración, de visión a largo plazo.

¹⁰⁸ “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”

¹⁰⁹ “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.”

¹¹⁰ “El que paga el daño causado por sus dependientes puede repetir de éstos lo que hubiese satisfecho. Cuando se trate de centros docentes de enseñanza no superior, sus titulares podrán exigir de los profesores las cantidades satisfechas, si hubiesen incurrido en dolo o culpa grave en el ejercicio de sus funciones que fuesen causa del daño. ”

Sin embargo, la intensidad y duración de la crisis económica, así como los propios problemas derivados de la aplicación de la LC a la realidad, han ido obligando a adaptar la misma a las nuevas circunstancias, tal y como hemos expuesto, asimismo, en páginas anteriores.

Como toda adaptación coyuntural, rápida y sincopada, las diferentes modificaciones de la LC, ver arriba, han finalizado con la existencia de una norma con importantes problemas de coordinación interna y ciertas incoherencias que, además, ha ido siempre detrás de los acontecimientos y, sobre todo, ha sido incapaz de cumplir uno de los objetivos fundamentales para los cuales nació la LC: el mantenimiento de las empresas en concurso, considerando éste como una mera situación transitoria, permitiendo lo que la doctrina conoce como *fresh start*.

Por ello, en una norma con escasa relación con el asunto, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, la introducción de una modificación significativa de la LC poco puede aportar a la seguridad jurídica y a la coherencia del procedimiento concursal.

El Capítulo V de la citada Ley 14/2013 modifica los artículos 3, 5 *bis*, 15, 71, 178 y 198 de la LC y añade un nuevo título, el X, a la misma bajo la denominación “El acuerdo extrajudicial de pagos”, compuesto por los artículos 231 a 242, ambos inclusive, que regula un procedimiento de negociación previo y alternativo a los ya previstos en la LC (acuerdos de refinanciación, propuesta anticipada de convenio y convenio) (DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS; 2014).

No es nuestro propósito analizar con detalle este procedimiento, este instituto preconcursal, todavía con escasa definición doctrinal, poca o nula práctica e importantes problemas de interpretación (REUNIÓN DE MAGISTRADOS DE LO MERCANTIL DE MADRID, 2013; DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS, 2014), sino de considerar la función tributaria de su figura protagonista: el mediador concursal y algunas de sus características tributarias.

En cualquier caso, la figura del mediador concursal es la clave del proceso del acuerdo extrajudicial de pagos. Figura compleja e híbrida, según la doctrina, al reunir elementos de un árbitro, lo cierto es que la ausencia efectiva de funcionamiento (previsto, en principio, para entrar en vigor del día 1 de julio de 2014) del Registro de Mediadores e Instituciones de Mediación del Ministerio de Justicia (artículo 233 LC; Real Decreto 980/2013, de 13 de diciembre, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 5/2012), conlleva que desconozcamos, en la práctica, cómo va a funcionar este instrumento de acuerdo y avenencia entre el deudor y sus acreedores.

Su regulación, en principio, se produce conforme a lo establecido en la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles, con las especialidades incluidas en el mencionado Título X de la LC. Es en el artículo 11 de la Ley citada donde se recogen las exigencias para ser mediador concursal, a las que deben añadirse las del artículo 27.1 LC, donde se regulan las condiciones subjetivas necesarias para ser designado como administrador concursal, *ver arriba*.

B. Especificidades tributarias del acuerdo extrajudicial de pagos

Al tratamiento de los créditos de Derecho Público, entre los cuales figuran tanto los tributarios como los de la SS, se refiere la nueva DA 7^a de la LC. Tratamiento de créditos de Derecho Público en caso de acuerdo extrajudicial de pagos.

Conforme a su apartado 1, lo dispuesto en el nuevo Título X de la LC no será de aplicación a los créditos de Derecho Público, citándose expresamente entre los mismos, aquellos cuya gestión recaudatoria se realice conforme a la LGT.

De esta manera, la Administración Pública protege sus deudas, convirtiéndose en una prioridad el cumplimiento de las mismas para el futuro empresario sometido, en su caso, al Acuerdo Extrajudicial de Pagos.

La doctrina ha criticado acerbamente este privilegio exorbitante contrario al principio *par conditio creditorum* y que, además, puede hacer inviable el funcionamiento de la propia figura.

Sin embargo, la exclusión de las deudas públicas respecto del acuerdo es una respuesta de la Administración tributaria a los problemas que el concurso de acreedores le ha planteado (y plantea), así como al muy negativo impacto recaudatorio del mismo.

La crisis ha puesto en cuarentena cualquier tentación para la Hacienda Pública de reducir sus privilegios ejecutivos, aunque la presión social ha obligado a un nuevo cambio de criterio en el Real Decreto-Ley 11/2014, de Medidas Urgentes en materia concursal.

Por lo tanto, la existencia o no de un acuerdo extrajudicial de pagos en nada afecta al procedimiento recaudatorio y se trata al obligado tributario en estas condiciones de manera equivalente que al obligado tributario ordinario.

Sin embargo, sí que existe una especialidad en esta materia, mediante la cual el legislador pretende flexibilizar el procedimiento de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas tributarias, regulado, básicamente, en los artículos 65, 161.2 y 167.3, b) LGT y 44 al 54 del RGR.

Nos referimos a lo dispuesto en la DA 7^a.2 LC. De acuerdo con la misma, el deudor tributario que se encuentre sometido al acuerdo extrajudicial de pagos, artículos 231 y 232 LC, “deberá” (anótese el carácter imperativo de la redacción) solicitar el aplazamiento y fraccionamiento de las mismas, salvo que opte por el ingreso de las deudas tributarias.

La redacción es absurda, pues si el obligado tributario empresarial (único al que puede aplicarse el acuerdo extrajudicial de pagos) no solicita el aplazamiento y fraccionamiento específico que pretende regular la DA 7^a LC, entonces, lógicamente, no se producirá el mismo; por lo tanto, no tiene sentido el uso del verbo en imperativo.

Lo que viene, en el fondo, a señalar la norma es que, en el acuerdo extrajudicial de pagos, de producirse una petición de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias, se hará conforme a las especialidades de la LC y no, de acuerdo a las normas generales de la LGT y el RGR.

Es importante matizar que la inclusión del concepto “deudas tributarias” en este régimen de aplazamiento conlleva, a nuestro entender, la remisión al artículo 58 de la LGT y, por tanto, que también pueden aplazarse las sanciones tributarias, pues si bien no son, técnicamente, deuda tributaria¹¹¹, sí le son aplicables a las mismas las normas de gestión recaudatoria de la LGT, incluyendo las relativas a los aplazamientos y fraccionamientos de pago.

“Sin embargo, según la sistemática de la LC, las multas y sanciones forman parte de la categoría de los créditos subordinados, conforme a lo previsto en su art. 92.4, al igual que los recargos de apremio ordinario¹¹² que, de acuerdo a la doctrina sentada, entre otras, por la STS de 17 de marzo de 2011, núm. 177/2011, cumplen una función equivalente a una sanción. Con ello, créditos cuyo pago sólo puede hacerse efectivo cuando hayan sido íntegramente satisfechos los créditos ordinarios quedan extramuros del Acuerdo Extrajudicial de Pagos y, además, no se verán afectados por la extinción prevista en el artículo 242.2.5. Esta medida, que indudablemente supone una alteración de los principios generales de la LC, previsiblemente obedece al interés del legislador por salvaguardar la indemnidad de los créditos de naturaleza pública.” (DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS; 2014).

El aplazamiento y fraccionamiento alcanza a las deudas tributarias que existieran en el momento de la formalización del acuerdo extrajudicial de pagos y sólo podrá dictarse cuando tal acuerdo haya sido formalizado.

No obstante, será posible resolver antes de la concurrencia de tal circunstancia, si pasan tres meses desde la presentación de tal solicitud, sin que en el BOE se hubiese publicado el acuerdo extrajudicial o declarado el concurso.

Aunque la DA 7^a. 2 LC no es nada clara al respecto, parece como si la Administración tributaria, en presencia de una petición de aplazamiento y fraccionamiento de pagos por parte de un sujeto sometido a un acuerdo extrajudicial de pagos, no pudiera negarse al mismo, pues toda la estructura de esta DA 7^a se basa en la existencia de una concesión del mismo.

Sin embargo, esto parece contradecir lo dispuesto en la Instrucción 6/2013, del Departamento de Recaudación sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores, enormemente restrictiva sobre tal

¹¹¹ “...3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo a lo dispuesto en el título IV de esta ley, no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.”

¹¹² Que también forman parte de la deuda tributaria, ex. artículo 58.2, c) LGT.

posibilidad y donde se indica expresamente que, en materia de créditos concursales, no se admiten aplazamientos o fraccionamientos de deudas tributarias.

A nuestro entender, lo que sucede es que el Departamento de Recaudación de la AEAT, a la hora de redactar la citada Instrucción, ha desconocido, por pura ignorancia, la figura del acuerdo extrajudicial de pagos y la propia existencia de la DA 7ª de la LC, la cual, como norma especial y de publicación posterior prima sobre la redacción del artículo 65.2 LGT¹¹³ o bien (interpretación más plausible, y que defendemos) que esta Instrucción sólo es aplicable a las deudas tributarias surgidas post-concurso, es decir, que afecten a los créditos contra la masa y no respecto de las deudas tributarias concursales existentes antes de la declaración de concurso, ver *infra*.

También podría interpretarse que el acuerdo extrajudicial de pagos no se incluye en esa disposición porque no es una modalidad de concurso de acreedores, sino una nueva vía preconcursal que trata, precisamente, de eludir el concurso de acreedores ordinario.

Sin embargo, no es ese el parecer de la doctrina más solvente que afirma:

“Es un procedimiento concursal en cuanto a su legislación, aun cuando no da lugar a un concurso en sentido estricto. *Puede ser calificado como concursal* porque tiene la insolvencia como presupuesto objetivo y por su alcance universal... *También puede ser considerado como paraconcursal*, puesto que permite que el acuerdo entre el deudor insolvente y sus acreedores se alcance al margen del procedimiento concursal. *Por último, comparte la naturaleza preconcursal* de otras instituciones puesto que puede desembocar en un concurso que la LC califica como consecutivo.”¹¹⁴

Lo mismo sucedería con el acuerdo extrajudicial de pagos, simple variedad del concurso y sería posible pedir el aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias existentes en el momento del acuerdo, pero no de las surgidas con posterioridad.

En cualquier caso, las dudas anteriores ameritan que la AEAT aclare si la Instrucción 6/2013 se aplica a todas las modalidades de concurso, incluidos los acuerdos extrajudiciales de pago, o no.

La otra especialidad de este acuerdo de aplazamiento y fraccionamiento de deudas, que insistimos parece que no puede denegar la AT (aunque entendemos también, siempre que cumpla las reglas generales de la LGT y del RGR respecto de los aplazamientos, en particular, la necesidad de garantías), alcanzará tanto a las deudas tributarias solicitadas por el obligado como a las que, previamente pedidas por el mismo, estuvieran pendientes de resolución en la fecha de declaración del acuerdo.

El plazo del acuerdo, en general, se vincula a la propia duración del acuerdo extrajudicial, pero se permite a la propia AT cambiarlo, de manera discrecional (aunque, entendemos, que como cualquier acto administrativo con la pertinente motivación), pudiendo también la AT modificar los plazos de pago.

Respecto de los aplazamientos y fraccionamientos (cosa muy común en empresas que, con posterioridad, entran en concurso, ver *supra*) que estuvieran otorgados por la AT y en marcha en el momento de la declaración de acuerdo extrajudicial, se registrarán por las disposiciones del acuerdo hasta conclusión, sin perjuicio de que el contribuyente pueda solicitar la modificación de los mismos.

En suma, la norma especial de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias para los sujetos incluidos en el acuerdo extrajudicial de pagos, que resulta, en el fondo, la única flexibilidad concedida por la AT para facilitar estos procesos, claramente menos favorables que el acuerdo concursal normal en materia tributaria; nos resulta confusa y, en el fondo, nada nuevo aporta sobre el régimen general de aplazamientos y fraccionamientos de las deudas tributarias regulado en la LGT y la RGR, donde la AT dispone de una amplia discrecionalidad para su concesión y regulación de sus características; es más, plantea actualmente la duda de si la muy restrictiva norma de la Instrucción 6/2013 se le aplica o no, con lo cual sólo complica la posibilidad de que un empresario opte por esta modalidad de concurso.

¹¹³ “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.”

¹¹⁴ DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *El Acuerdo Extrajudicial de Pagos*, Ed. Civitas, Thomson Reuters, colección Monografías, Cizur Menor, Navarra, 2014, página 27.

A nuestro entender, todo depende de la naturaleza que demos al acuerdo extrajudicial de pagos, si lo calificamos con un procedimiento de negociación previo, alternativo y diferente al concurso de acreedores, entonces, no le serán aplicables las normas que regulan este último, salvo en ausencia de norma especial. Así no le sería aplicable tampoco la Instrucción 6/2013 y, en consecuencia, tendría una gran diferencia respecto de los concursos como es la posibilidad de solicitar el aplazamiento y fraccionamiento de todas las deudas tributarias, tanto las nacidas con anterioridad como las surgidas con posterioridad a la fecha de declaración del acuerdo.

En caso contrario, no tendría sentido una regulación específica de cuestiones tributarias en el acuerdo y, en realidad, la DA 7^o LC no sería sino un reiteración de lo ya dispuesto sobre aplazamientos y fraccionamientos de pago de deudas tributarias en el régimen general de la LGT, incluyendo la precitada Instrucción 6/2013. Por lo tanto, también debemos entender que esta Instrucción no se aplica a los acuerdos extrajudiciales de pago.

C. Sobre la responsabilidad tributaria del mediador concursal

La LC nada específico afirma sobre las responsabilidades, tanto tributarias como de otro tipo, del mediador concursal, que es protagonista y el principal elemento diferencial respecto de otras figuras que propician una solución negociada de los concursos, caso de los acuerdos de refinanciación, posteriormente, potenciados por el Real Decreto-ley 4/2014, de 5 de marzo.

La imprecisa regulación de esta figura en la LC nada dice al respecto de las responsabilidades de los mediadores concursales, por lo cual el alcance de su responsabilidad es la establecida en el artículo 14 de la Ley 5/2012, de Mediación.¹¹⁵

Además, dada la interpretación restrictiva que propugnamos para las responsabilidades tributarias en general, ver arriba, no es posible utilizar por analogía contra el mismo lo dispuesto en el artículo 43.1, c) LGT.

Además, tal aplicación no tendría ninguna finalidad o función garantista del cobro de los créditos tributarios para la Hacienda Pública, pues si, en el fondo, se mantienen los privilegios ejecutivos de la AT en todos los créditos ubicados bajo el paraguas del acuerdo extrajudicial de pagos y el régimen de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias, regulado en la DA 7^a LC y única "ventaja" fiscal otorgada a estos acuerdos, no rompe, en realidad, con el régimen general de los aplazamientos y fraccionamientos tributarios, carecería de todo sentido exigir a los mediadores concursales un sistema de responsabilidades tributaria especial.

En todo caso, la AEAT conoce al mediador, pues una de las obligaciones del notario o registrador mercantil que lo designa es comunicar la identificación del mediador concursal por medio de instrumentos electrónicos.

D. Acuerdos de refinanciación y responsabilidades tributarias

Dado que los nuevos acuerdos de refinanciación y capitalización de deudas establecidos por el mencionado Real Decreto-Ley 4/2014, no crean ninguna persona con funciones novedosas en el seno del procedimiento concursal y, además, excluyen radicalmente de su ámbito a los créditos de Derecho Público, nada novedoso plantean en materia de responsabilidades tributarias respecto a lo ya señalado con anterioridad.

10. EL INFORME DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL

Un documento esencial para situar las posibles responsabilidades del administrador concursal y para que éste, a su vez, conozca las posibles contingencias fiscales del deudor concursal, es el informe que, obligatoriamente, debe emitir aquél.

¹¹⁵ "La aceptación de la mediación obliga a los mediadores a cumplir fielmente el encargo, incurriendo, si no lo hicieren, en responsabilidad por los daños y perjuicios que causaren. El perjudicado tendrá acción directa contra el mediador y, en su caso, la institución de mediación que corresponda con independencia de las acciones de reembolso que asistan a éste contra los mediadores. La responsabilidad de la institución de mediación derivará de la designación del mediador o del incumplimiento de las obligaciones que le incumben."

El informe básicamente se estructura de la siguiente manera:

- Análisis de los datos y circunstancias del deudor.
- Estado de la contabilidad del deudor donde, a nuestro entender, deberá evaluar el cumplimiento por la misma de las obligaciones fiscales y la posible continuidad de la empresa.
- Decisiones y actuaciones tomadas por el administrador concursal, donde entendemos que debe demostrar su diligencia de “ordenado administrador” y su “actitud diligente” en el mandato que supone el ejercicio de su cargo.
- Inventario de la masa activa.
- Lista de acreedores.
- En su caso, evaluación de las propuestas de convenio o plan de liquidación.

Sobre la estructura y contenido de este Informe, nos remitimos al Anexo V anterior y al Ejemplo 1, destacando la Nota incluida en éste, pues entendemos que sería importante, para evaluar la diligencia del administrador concursal que éste, en su Informe, estableciera en un apartado independiente el contenido de los trabajos realizados por el mismo en materia tributaria.

Así, debería señalar la situación fiscal de la entidad en el momento de la declaración del concurso y sus deudas tributarias, si existen o no procedimientos tributarios en marcha e indicar las posibles consecuencias, contingencias para la masa activa, que se deducirían del mismo, la existencia o no de reclamaciones de naturaleza tributaria, sean éstas administrativas o judiciales, etc. También en el análisis de la contabilidad debería dedicar atención a las deudas, créditos y provisiones de naturaleza fiscal.

A nuestro entender, la nueva redacción del artículo 33 LC, sobre funciones del administrador concursal, fuerza directamente a que el mencionado Informe disponga de algún tipo de apartado dedicado específicamente a la materia tributaria, pues no iba, de otra forma, a cumplir con la obligación de declarar y autoliquidar las obligaciones tributarias.

Es más, dentro de esas funciones del administrador concursal, el artículo 33.1, e) cita específicamente las siguientes funciones de informe y evaluación:

- “1.º Presentar al juez el informe previsto en el artículo 75.
- 2.º Realizar el inventario de la masa activa con el contenido del artículo 82.
- 3.º Proponer al juez el nombramiento de expertos independientes.
- 4.º Evaluar el contenido de la propuesta anticipada de convenio.
- 5.º Realizar la lista de acreedores e inventario definitivos de conformidad con lo previsto en el artículo 96.5.
- 6.º Evaluar el contenido del convenio, en relación con el plan de pagos y, en su caso, con el plan de viabilidad que le acompañe.
- 7.º Informar sobre la venta como un todo de la empresa del deudor.
- 8.º Presentar al juez del concurso informes trimestrales sobre el estado de las operaciones de liquidación y un informe final justificativo de las operaciones realizadas en la liquidación.
- 9.º Presentar al juez un informe razonado y documentado sobre los hechos relevantes para la calificación del concurso, con propuesta de resolución de concurso culpable o fortuito.
- 10.º Informar antes de que el juez acuerde la conclusión del concurso por el pago de la totalidad de los créditos o por renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.
- 11.º Actualizar el inventario y la lista de acreedores formados en el procedimiento en caso de reapertura.”

11. EL CONTROL DEL FRAUDE EN LA FASE RECAUDATORIA Y LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL, 2014

A. Consideraciones generales.

El desplazamiento del fraude fiscal hacia la fase recaudatoria en los últimos años ha llevado a la AEAT a intensificar las actuaciones tendentes a lograr el ingreso efectivo de las deudas tributarias, mediante diversas actuaciones: organizativas, gestoras, normativas (nuevamente, la tantas veces citada Ley 7/2012 es un ejemplo de este planteamiento), etc.

Entre los ejes de tales actuaciones para el control del fraude fiscal en la fase recaudatoria, el seguimiento y control de los procesos concursales, en línea con la expansión de los mismos en esta de etapa de crisis sistémica, puede calificarse como un *leit motiv* de la AEAT.

Por ello, no es de extrañar que el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2013, aprobado por la Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013 (BOE de 12), continuando con afirmaciones anteriores, ver *supra*, señale dentro de la Directriz II. Control del fraude en fase recaudatoria, punto 6, actuaciones cualificadas de lucha contra el fraude, letra b), la necesidad de reforzar el control de procesos concursales, ya que:

“El aumento del número de procesos concursales exige potenciar acciones específicas con el objeto de impedir actuaciones de defraudación que tratan de aprovechar la protección otorgada por la legislación concursal para eludir el pago de las deudas tributarias o evitar incurrir en los supuestos de responsabilidad previstos por la normativa tributaria...”

Cuadro VIII

ACTUACIONES DE CONTROL TRIBUTARIO EN PROCESOS CONCURSALES, EJERCICIO 2013

- Oposición a la aprobación de cuentas en concursos en los que se detecten alteraciones en el orden de pago de los créditos y en los que existan créditos contra la masa de naturaleza tributaria pendientes de pago.
- Impulso del control de responsabilidades de los administradores concursales.
- Participación más activa en la fase de calificación del concurso, con la finalidad de obtener aquellas pruebas que permitan una calificación del concurso como culpable, artículo 164 LC.
- Inmediata inadmisión de las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de las deudas que se califiquen como créditos contra la masa, conforme a la nueva redacción del artículo 65.2 LGT, ver *infra*.

En este sentido, la Instrucción 6/2013, del Departamento de Recaudación, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores, ha sido contundente.

- Seguimiento del efectivo cumplimiento de las normas introducidas por la Ley 7/2012 en relación a las declaraciones del IVA, *vid, abajo*.

Por su parte, el Plan de Control Tributario para 2014, aprobado por la Resolución del Presidente de la AEAT de 10 de marzo de 2014, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero (BOE de 31), sigue centrando las actuaciones en materia concursal dentro del fraude en la fase recaudatoria, II y, en general, se anota una continuidad respecto de las políticas llevadas a cabo en ejercicios anteriores (ver, al respecto, los párrafos segundo y tercero de II).

En general, se indica que:

“En materia concursal, se mantiene como línea prioritaria la detección de actuaciones fraudulentas en el seno de los concursos que perjudiquen a la Hacienda Pública como acreedora, con la finalidad de determinar y exigir la responsabilidad tributaria que proceda no solo al concursado y a sus administradores sino también a aquellos que actúen al amparo de la acción o inacción de los mismos.”

En particular, se indican las siguientes actuaciones a realizar por los órganos recaudadores de la AEAT:

- Detectar comportamientos desarrollados por el concursado y sus administradores que perjudiquen a la Hacienda Pública como acreedor.
- *Identificar los perjuicios que pueda causar a la Hacienda Pública la acción o inacción de los administradores concursales.*
- Exigir a las anteriores personas las responsabilidades tributarias que procedan.

B. Efectos tributarios de la declaración de concurso de acreedores

1. Introducción

El administrador concursal nace a la luz cuando el Juez de lo Mercantil acepta la petición del concurso de acreedores presentado voluntariamente por el deudor (concurso voluntario) u obligatoriamente por algún acreedor (concurso necesario) y, en ese momento, designa al administrador concursal, a través de Auto correspondiente, artículo 21 LC, produciéndose una auténtica cesura en la vida de la empresa que tiene grandes consecuencias para la misma, incluyendo las fiscales.

El momento de la declaración de concurso divide la vida empresarial entre un “antes”, donde su actividad y explotación económica se encuentra bajo los principios propios de la empresa en funcionamiento, una entidad normal y sus créditos y operatoria es la estándar y un “después”, donde nos enfrentamos ante una empresa en concurso de acreedores, cuya actividad viene dirigida, bien a la recuperación de la vida ordinaria de la empresa bien, si tal retorno a la normalidad no es posible, a su liquidación y donde, asimismo, bajo el concurso necesario, la gestión ordinaria de la empresa (sometida a la dirección de los administradores) se ve sustituida por una gestión que podíamos denominar “extraordinaria”, bajo la batuta del administrador concursal y siempre bajo la superior vigilancia y control del JM.

Sólo cuando la empresa se encuentra bajo concurso de acreedores, nace al mundo del Derecho el administrador concursal designado por el Juez de lo Mercantil, al señalar el artículo 26 LC que, una vez declarado el concurso, el Juez ordenará la formación de la denominada “Sección Segunda”, la cual comprenderá todas las materias relativas a la administración concursal del concurso, al nombramiento y estatuto de los administradores concursales, la determinación de sus facultades y al ejercicio de las mismas, la rendición de cuentas y, en su caso, *la responsabilidad, ver supra.*

Desde el punto de vista fiscal, *el momento de la declaración del concurso de acreedores resulta sustancial para determinar el cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias y la integración de estas deudas tributarias entre los créditos concursales o entre los créditos contra la masa, pues la ubicación de unas determinadas deudas tributarias en una u otra categoría tiene, como sabe cualquier profesional del Derecho Concursal, unas grandes y graves consecuencias.*

Asimismo, es más que posible que, cuando se produzca la declaración del concurso, se encuentren en marcha variados procedimientos tributarios, fundamentalmente, el procedimiento de recaudación, artículos 160 y ss. LGT y, en general, RGR, sea en sus fases voluntaria o ejecutiva, pero también procedimientos de inspección tributaria, artículos 141 y ss. LGT o de comprobación limitada, artículos 136 a 140, ambos inclusive, LGT; pues como se ha indicado en páginas anteriores, lo más normal es que una entidad o persona declarada en concurso de acreedores haya generado con anterioridad a ese momento una serie de indicios, de dificultades de pago respecto de la Hacienda Pública, de retrasos o incumplimientos generalizados en el pago de sus obligaciones tributarias; de forma tal que lo estándar es que la citada empresa se encuentre ya sometida a algún tipo de actuación de la AT.

En estas circunstancias, resulta muy relevante conocer cuál es el efecto de ese momento: la declaración del concurso de acreedores para el estado de los procedimientos tributarios y cuál es, desde la perspectiva de este texto, el papel del administrador concursal ante los mismos.

Es más, la experiencia de aplicación de la LC en materia tributaria indica que las tensiones han surgido por los intentos de la AEAT de posponer el nacimiento de determinadas deudas tributarias, en

particular, en el IVA, al momento de liquidación del impuesto y no, al instante de nacimiento del hecho imponible (devengo), tratando de trasladar en el tiempo la aparición del débito fiscal; pues si el nacimiento de la obligación tributaria se produce antes de la declaración del concurso y, entonces, el débito respecto de las AATT se califica como crédito concursal, la Administración Tributaria goza de todas las garantías y privilegios que el pago de una deuda pecuniaria, de origen legal y exigencia mediante el principio de autotutela supone, además de tratarse de una deuda, en principio, indisponible, como afirma el artículo 18 LGT¹¹⁶.

En cambio, si la obligación tributaria material nace, como es de recibo, con el devengo del impuesto, ver *infra*, sucedería que algunas deudas tributarias devengadas con anterioridad a la declaración del concurso, deberían, sin embargo, ser liquidadas y recaudadas con posterioridad y, por lo tanto, se integrarían entre los llamados “créditos contra la masa”, situación en la cual los privilegios de la Hacienda Pública para el cobro de tales débitos son menores.

Es más, el otro problema es que, en materia de IVA, si se ha repercutido el impuesto y no se ha liquidado, al ser el tiempo de la liquidación siempre posterior al momento del devengo de tal gravamen, es posible que la empresa que repercute, tras ser declarada en concurso, nunca abone el IVA debido a la Hacienda Pública o no lo haga en su totalidad, al integrarse el débito tributario entre las deudas de la masa pasiva del concursado y sufrir la correspondiente quita, cuenta 477. Hacienda Pública, IVA repercutido, de nuestro Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC); por el contrario, ese IVA repercutido será deducible como IVA soportado, cuenta 472. Hacienda Pública, IVA soportado, por el adquirente del bien o del servicio, pudiendo la Hacienda Pública, incluso, tener que devolver o compensar este IVA, sin haberlo percibido efectivamente.

Si a este *décalage* temporal en la mecánica del IVA se une la posibilidad de aprovechar la cesura temporal derivada del concurso para realizar operaciones fraudulentas, se comprenden los problemas recaudatorios que el concurso de acreedores plantea a la Hacienda Pública.

Podemos señalar a este respecto que las reformas de la legislación concursal en materia tributaria, culminadas recientemente con la Ley 7/2012 y el Real Decreto 838/2013, de 25 de octubre e incluso con la Ley 16/2012, lo único que han tratado es de reforzar la posición de la Administración Tributaria en el cobro de créditos concursales y contra la masa, tratando de evitar que la diferencia temporal producida entre el instante del devengo y pago del impuesto suponga que obligaciones tributarias principales, artículo 19 LGT¹¹⁷, devengadas con anterioridad a la declaración de concurso, pero que debieron legalmente liquidarse y pagarse con posterioridad, entrasen dentro de la calificación de créditos contra la masa y no fueran satisfechas por el obligado tributario.

La AEAT mediante, primero, interpretaciones doctrinales, después a través de recursos contra las decisiones de los JM y, finalmente, por medio de modificaciones de la LC o de la propia legislación tributaria, en especial, del IVA, lleva tratando de ubicar muchas obligaciones fiscales entre los créditos concursales, es decir, entre los nacidos con anterioridad a la declaración del concurso, manteniendo sus privilegios de ejecución singularizada sobre los bienes y derechos del deudor o, al menos, atribuyendo a cada liquidación del IVA (la anterior y la posterior a la declaración del concurso), las cuantías de los IVA repercutidos y soportados correspondientes, sin permitir el desplazamiento de los mismos, cosa que, singularmente, se producía mediante la aplicación de la redacción del artículo 99 LIVA, anterior a la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

Frente a una visión superficial de la función del administrador concursal y de sus facultades, la cual podría entender que todo lo que se califique como “créditos concursales” le es ajeno, en materia de responsabilidad, ya que tales créditos nacieron en períodos de gestión ordinaria de la empresa y, por lo tanto, las responsabilidades tributarias pertinentes corresponderían a los administradores de hecho o de derecho de la empresa en tal período, conforme regula el artículo 43.1, a) y b) LGT, ya hemos indicado en apartados anteriores de este trabajo, que tal planteamiento no es correcto.

Y no lo es, tal y como manifestamos en páginas anteriores y ahora reiteramos porque el artículo 43.1,a) LGT se encarga directamente en su primer inciso de trasladar la responsabilidad a los “intergrantes de la administración concursal...” , “...que no hubiesen realizado las gestiones necesarias

¹¹⁶ “El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa.”

¹¹⁷ “La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.”

para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias...”, es decir, aquellas que hubieran nacido antes de la declaración del concurso, por lo tanto, “...devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los obligados tributarios”.

Y no se trata del caso (previsto en la LRC y estándar, dado el predominio de la modalidad de concurso voluntario) de que la gestión y administración de la empresa en situación concursal sea mantenida por sus administradores y, entonces, el administrador concursal pudiera alegar que él no es “responsable” del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sean éstas concursales o contra la masa, pues tal responsabilidad correspondería íntegramente a los administradores societarios, artículos 43.1, a), b) y c), segundo inciso, LGT; ya que, incluso el citado artículo 43.1,c) LGT, segundo inciso, los hace responsables, *culpa in vigilando* clásica, de que el administrador concursal cumpla con sus deberes en este terreno.

Con independencia de que la doctrina discute de si, incluso en este caso de mantenimiento de la administración societaria anterior al concurso empresarial durante la vigencia del concurso, sería de aplicación la responsabilidad específica que, para los administradores concursales, prevé la mencionada letra c) del artículo 43.1 LGT, por ser independiente y autónoma de la establecida en la letra a) del mismo artículo de la norma básica de nuestro Ordenamiento Financiero, la LGT, ver arriba; lo cierto es que el administrador concursal puede encontrarse con situaciones muy comunes donde también necesite conocer el estado de las obligaciones tributarias de la empresa nacidas antes de la declaración del concurso, aunque solamente sea porque los debates sobre si es el devengo de la deuda tributaria o su liquidación lo que determina la naturaleza, concursal o contra la masa, del crédito tributario, crónicos durante la vigencia de la regulación del IVA anterior a la Ley 7/2012; revelan bien a las claras *que el papel del administrador concursal, calificando unos créditos de una forma u otra, no siempre será aceptado de manera pacífica por los acreedores, ni por la Hacienda Pública y que ésta tratará, en la medida de lo posible, de calificar como créditos concursales, obligaciones tributarias cuyo devengo se haya producido con anterioridad a la declaración concursal, pero tengan que pagarse después o de cambiar el rango de sus créditos en el conglomerado de créditos contra la masa, ver abajo.*

La situación se complica, aunque no es el objetivo fundamental de nuestro trabajo, porque tras la reforma de la LC por la LRC, la declaración del concurso, fecha esencial para nuestros propósitos, no es tan inmediata y porque la incorporación, artículo 5 *bis* de las instituciones preconcursales o DA cuarta. Homologación judicial de acuerdos de refinanciación, LC, a las que cabe añadir la reciente del “acuerdo extrajudicial de pagos”, ver *supra*; pueden conllevar un mayor retraso en el nacimiento del concurso, ya que la comunicación al JM competente de que la empresa ha iniciado negociaciones para alcanzar un acuerdo de refinanciación o para obtener adhesiones a una propuesta anticipada de convenio, debe realizarse en el plazo de dos meses desde la fecha en que el deudor hubiera conocido su estado de insolvencia.¹¹⁸

	Insolvencia	Concurso
Comunicación	(3 meses)	Solvencia
		Aplazamiento

Respecto a los casos de refinanciación bancaria (muy comunes, verbigracia, entre las empresas inmobiliarias españolas) y que necesitan determinados requisitos, por ejemplo, que esté suscrito por acreedores cuyos créditos representen al menos tres quintos del pasivo del deudor en la fecha de adopción del acuerdo de refinanciación, la DA Cuarta de la LC conlleva la necesidad de homologar el mismo ante el JM, pudiendo solicitar el deudor la paralización de las ejecuciones singulares sobre su patrimonio,¹¹⁹ incluyendo las tributarias, precisamente, hasta la homologación y, en todo caso, por el plazo máximo de un mes.

Una problemática similar puede producirse con el acuerdo extrajudicial de pagos que, tras los pertinentes trámites y aplazamientos, se puede, asimismo, convertir en un clásico concurso, pero con unos desfases temporales importantes en tal reconocimiento por el JM.

¹¹⁸ Si la negociación del convenio resulta fallida, la fecha real del concurso voluntario será la fecha de la comunicación al JM de la negociación del convenio, por lo que los concursos necesarios presentados con posterioridad por los acreedores no tendrán validez alguna.

¹¹⁹ “1. Podrá homologarse judicialmente el acuerdo de refinanciación que habiendo sido suscrito por acreedores que representen al menos el 51 por ciento de los pasivos financieros...”

Tras el concurso, bien porque el administrador concursal sustituye al administrador societario, bien porque sus funciones en la gestión de la empresa concursada adquieren toda su naturaleza, tal y como exige el artículo 33 LC, el administrador concursal *ha de poner el máximo empeño en identificar, cuantificar, calificar y, en su caso, dar cumplimiento a las obligaciones tributarias y atender cualesquiera requerimientos de la Administración Tributaria, pues la Hacienda Pública, incluso, se dirigirá a él como representante legal de la empresa concursada a todos los efectos fiscales y, artículo 108.2 RGAT y, lógicamente, tratará de hacerle responsable, en principio, vía el artículo 43.1, c) LGT, del pago de cualesquiera deuda tributaria, a la cual no haga frente la empresa en situación de concurso.*

Ello, sin tomar en consideración que, como hemos señalado, para alguna doctrina, en el supuesto de que el administrador concursal sustituya a los administradores empresariales anteriores en la gestión de la empresa, se situará en la función de los mismos y, por la misma razón, se podrían derivar contra él las responsabilidades del artículo 43.1, a) y 43.1, b) LGT como “administrador de derecho” de la persona jurídica.

Asimismo, si lo prueba la Administración Tributaria, también puede pretender la Hacienda Pública, si la empresa en situación concursal comete infracciones tributarias, aplicar a los administradores concursales la responsabilidad de naturaleza solidaria y por actos ilícitos regulada en el artículo 42.1, a) LGT, es decir:

- “1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
 - a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.”

Por lo tanto, reiteramos la posición de que las responsabilidades tributarias de los administradores concursales no se limitan a las deudas tributarias nacidas tras la declaración del concurso, sino que los mismos han de atender con sumo rigor a la calificación, cuantificación y cumplimiento para con la Hacienda Pública de créditos tributarios de naturaleza concursal y de las obligaciones formales correspondientes, pues el mero hecho de que, no siempre sea posible o pacífico determinar qué situación tienen ciertas deudas tributarias (concursoales o contra la masa), puede conllevar que la Administración Tributaria trate de dirigir contra el administrador concursal varias responsabilidades tributarias.

Recuérdese también que, en el momento de declaración del concurso, convergen generalmente procedimientos tributarios de aplicación de los tributos, artículo 83 LGT¹²⁰ y el propio proceso concursal.

El administrador concursal resulta ser, en la mayoría de los casos, el responsable del seguimiento y cumplimiento de estos procedimientos, los cuales persiguen objetivos distintos y atienden a intereses no siempre comunes; así, en los procedimientos tributarios, la otra parte suele ser la Agencia Tributaria y la finalidad fundamental de ésta es asegurar el cobro de la deuda tributaria; en cambio, en el procedimiento de concurso de acreedores, se trata, en principio, de asegurar la viabilidad de la empresa concursada.

No es de extrañar que, en estas circunstancias, hayan surgido múltiples conflictos, sobre todo, si tenemos en cuenta que, tras la aprobación de la LC, la Hacienda Pública abandonó la posición como acreedor privilegiado que disponía antes en los procedimientos antecesores del concurso de acreedores (suspensión de pagos y quiebra).

De hecho, reiteramos que no es casualidad que las reformas de la LC, tanto la producida en el Real Decreto-Ley 3/2009 como en la LRC y, muy recientemente, en una Ley puramente fiscal como es la Ley 7/2012, hayan consistido, en la inmensa mayoría de los casos, en *reforzar la posición del acreedor Hacienda Pública frente al principio general “par conditio creditorum”* y en incorporar legalmente las posiciones de la AEAT en materia de créditos tributarios en procesos de concurso, dividiendo, por ejemplo, la liquidación del IVA en dos periodos por el momento de la declaración del concurso, lo cual puede llevar, en casos extremos, a periodos de liquidación que solamente duren un día.

¹²⁰ “1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias...”

3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título...”

Recuérdese también que la Hacienda Pública ha tratado legalmente de recuperar su posición privilegiada en materia de deudas concursales, para asegurar la recaudación tributaria (el principio de suficiencia presupuestaria es esencial en circunstancias de crisis económica), utilizando interpretaciones de la normativa concursal y fiscal que, en muchos supuestos, no han sido aceptadas por los Jueces Mercantiles o por el TCJ.

Los JM, los cuales poseen, no lo olvidemos, una jurisdicción exclusiva y excluyente para todo tipo de acciones que afecten al patrimonio del deudor y para el conocimiento de las cuestiones prejudiciales, artículos 8 y 9 LC., han solido favorecer la continuidad de la empresa y el pago igualitario a los acreedores, siendo reacios a aceptar las posturas e interpretaciones de la AEAT, ya que los dos principios anteriores constituyen la clave de bóveda de nuestro Derecho Concursal, aunque los dos, irónicamente, se incumplan constantemente, el primero porque la mayoría de los concursos acaban en la liquidación empresarial y el segundo por el predominio de los créditos singulares y privilegiados contra la masa, este último a pesar de recientes reformas legislativas.

Por ello, al final, la Hacienda Pública ha recurrido a implantar su “interpretación” de la legalidad, modificando la normativa concursal y la tributaria en su favor, siendo un ejemplo paradigmático de este hecho la reciente Ley de lucha contra el fraude fiscal, Ley 7/2012 y las modificaciones reglamentarias subsiguientes, incorporadas en el precitado Real Decreto 838/2013.

En todo caso, los problemas persisten, pues si bien las nuevas redacciones de los artículo 55 de la LRC y del artículo 164 LGT han tratado, como veremos, de acabar con la controversia relativa a qué procedimiento de ejecución (administrativo o concursal) sería aplicable, una vez iniciado el concurso, es decir, en supuestos de concurrencia del concurso con apremios tributarios en marcha; lo cierto es que siguen existiendo dudas al respecto (CALVO VÉRGEZ, JUAN, 2012), aunque solamente sea porque no se ha derogado la DA sexta de la propia LGT, la cual sigue diciendo de manera totalmente confusa:

“Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento.”

De esta forma, la redacción citada, así como la jurisdicción exclusiva y excluyente del JM, artículos 8 y 9 LC, pueden conllevar una interpretación favorable a la primacía, en caso de duda, de lo dispuesto en la LC, frente a las posturas de la Hacienda Pública.

2. *Devengo, exigibilidad y liquidación de las deudas tributarias*

La cesura que produce la declaración del concurso es, como indicamos, un momento temporal esencial para conocer la responsabilidad del administrador concursal, el estado de los procedimientos tributarios en curso y la situación de las obligaciones tributarias en el procedimiento concursal.

Por esta razón, es importante diferenciar entre varios elementos temporales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pues habrá que identificar a partir del cual, una vez declarado el concurso, los créditos tributarios se convierten en créditos contra la masa y otros efectos del concurso en materia impositiva.

El nacimiento de todo tributo, su hecho imponible, conlleva que su “...*realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*”, artículo 20.1 LGT; evidentemente, es fundamental determinar el elemento temporal del hecho imponible para exigir el tributo, lo que se conoce, técnicamente, como su ámbito temporal.

Ese elemento temporal se define como “devengo” y se delimita 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*”, artículo 21.1 LGT.

Seguidamente, la propia LGT señala la relevancia del devengo a efectos de aplicar una u otra legislación, así el párrafo segundo del artículo 22.1 LGT, dice:

“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.”

El devengo del tributo, cuya configuración ha de hacerse por Ley, artículo 8,a) LGT, dada su importancia, determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, verbigracia, los tipos de gravamen a aplicar.

Las obligaciones tributarias devengadas después de la declaración del concurso de acreedores generan deudas posteriores al concurso y, en consecuencia, en las mismas la Hacienda Pública carece de los privilegios y garantías que tiene como acreedor privilegiado ante una empresa ajena a la situación concursal, derivados del carácter coactivo del tributo y de sus privilegios de autotutela, pudiendo ejecutar autónomamente sobre el patrimonio del deudor (ejecuciones individuales) las deudas que no hayan sido pagadas en periodo voluntario, artículos 62 y 164 LGT.

De ahí, la relevancia de conocer el momento de devengo de cada impuesto y su relación con el instante del auto de la declaración concursal, pues la posición de la Hacienda Pública como acreedor es diferente, según que la deuda tributaria haya nacido al mundo jurídico antes o después del auto concursal.

También lo es, lógicamente, la situación como responsable del administrador concursal y el estado de los diferentes procedimientos tributarios que se hallaban en curso de realización en el momento de que el JM declare a una empresa en situación concursal.

La situación de ese momento temporal, antes o después del concurso, también es significativa para otras obligaciones públicas, por ejemplo, ha sido muy debatido el nacimiento de las sanciones tributarias, para alguna doctrina y el propio Tribunal Supremo (TS) hay que atender al momento de la comisión de la infracción; para otros, en relación a las sanciones tributarias, la misma sólo es eficaz cuando se liquida y notifica al sujeto sancionado, lo cual supone un momento siempre posterior al nacimiento de la infracción.

De hecho, la tendencia legislativa y las propuestas de la AEAT, como hemos señalado, han sido siempre la de trasladar el momento de configurar a las obligaciones tributarias generadas en los periodos temporales situados en los aledaños del concurso desde el devengo hasta el momento de la liquidación que siempre es posterior, de esta manera, producido el concurso después de haberse devengado el crédito tributario, podría la Hacienda Pública argumentar que, no siendo el devengo la fecha esencial para calificar la situación de tal crédito, sino el período de liquidación tributaria y siendo ésta posterior a aquél, la Hacienda Pública era acreedora concursal y conservaba sus privilegios.

Por poner un ejemplo, mientras que el devengo del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) suele coincidir con el día 31 de diciembre de cada año, en el supuesto general de personas jurídicas cuyo ejercicio social anual se sitúa entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año, la liquidación y pago del IS se produce en el ejercicio siguiente, con un plazo voluntario de realización hasta el día 25 de julio.

De ahí, el interés de la Hacienda Pública en “desplazar” obligaciones tributarias devengadas con posterioridad a la declaración del concurso, que se transformarían automáticamente en créditos contra la masa, a obligaciones tributarias “liquidadas”, aun después del concurso; lo que explica, por ejemplo, el cambio legislativo respecto del IVA en materia concursal, tanto en materia de las liquidaciones del impuesto con lo referido a la rectificación de facturas, tras la Ley 7/2012.

Devengado el tributo, nace el hecho imponible, pero la *exigibilidad* o derecho a solicitar el pago de la cuota tributaria, artículo 58 LGT, es, generalmente, posterior y, en un sistema masivo como es el español, requiere para su cuantificación una liquidación tributaria, bien declarada por el propio obligado tributario (“autoliquidación” o declaración-liquidación, artículo 120 LGT), bien notificada por la Administración tributaria tras el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos.

En este sentido, el artículo 21.2 LGT reconoce expresamente el carácter temporalmente posterior o anterior (aunque lo normal es lo primero) de la exigibilidad, al señalar:

“(…) 2. 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 devengo del tributo.”

Liquidada la deuda tributaria, existe o puede nacer, incluso, otro momento temporal posterior: el pago del tributo (artículo 62 LGT), el cual puede, asimismo, aplazarse y fraccionarse para tiempos posteriores.

En general, las obligaciones tributarias devengadas antes de la fecha del Auto declarativo del concurso de acreedores conllevan que el empresario debe hacer frente a las mismas como cualquier otra deuda empresarial, antes del concurso, es decir, como deudas concursales y enfrentándose a los privilegios singulares de la Hacienda Pública; para las nacidas con posterioridad, nos encontramos con deudas contra la masa y la Hacienda Pública pierde parte de sus privilegios en la ejecución de tales deudas; de ahí, repetimos el constante desplazamiento (en diversas modificaciones normativas) de muchas obligaciones tributarias nacidas en procesos concursales, no al momento del devengo sino al momento de su liquidación tributaria, tratando de convertirlas en obligaciones fiscales nacidas antes de la declaración del concurso.

Este desplazamiento también ha sido intentado por la Administración Tributaria mediante su práctica administrativa y su doctrina y conduce a que la regla general anterior: son concursales los créditos tributarios devengados antes del Auto concursal, tenga cada vez más excepciones.

ANEXO VI. TIEMPO Y NACIMIENTO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.

- El devengo determina el nacimiento de la obligación de contribuir... Si coincide con declaración de Concurso (después: débito contra la masa),
 - Exigibilidad (+Tiempo): la AT cuantifica y notifica la deuda tributaria,
 - +tiempo (generalmente, 1 mes (gran empresa); tres meses (PYME) en retenciones¹²¹ s/devengo; seis meses s/devengo en IS=
- Liquidación y, si se paga (autoliquidación), pago efectivo del impuesto.
- +tiempo, si se envía liquidación de oficio (período de pago voluntario, artículo 62.2 LGT)
 - +tiempo, si se aplaza o fracciona el pago anterior, artículo 65 LGT¹²²
 - +tiempo, sino se paga, inicio de la recaudación ejecutiva: apremio y, luego, embargo sobre los bienes y derechos del deudor.

12. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y CONCURSO DE ACREEDORES

A. Situación antes de la Ley 7/2012

La declaración del concurso tiene también una consecuencia dramática en materia de prescripción tributaria: la interrupción del plazo de prescripción, artículo 68.2, b) LGT, es decir, el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas se interrumpe automáticamente por la declaración del concurso del deudor, pero también la posibilidad de que el obligado tributario solicite la devolución de cualquier crédito tributario.

Así, el citado artículo 68.2, b) LGT señala:

“(...) 2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley¹²³ se interrumpe:

¹²¹ Y, por ello, precisamente, la Ley 7/2012 incorpora la novedad de que si en el período de liquidación mensual o trimestral se produce el auto de declaración del concurso, entonces, ese período de liquidación se fragmenta en el número de días anteriores al auto y el número de días posteriores durante el citado espacio de un mes o tres meses; pudiendo llegarse a la situación de que haya períodos de liquidación, cuya duración sea de un solo día, por ejemplo, si el auto del concurso es del día 2 de enero del año X.

¹²² Nuevamente, en caso de existencia de concurso, este “tiempo” de aplazamiento o fraccionamiento deja de tener sentido, porque la Administración tributaria inadmite la presentación o aplazamiento de deudas tributarias de todo tiempo tras la presentación del concurso de acreedores.

¹²³ “Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

(...) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas...”

- (...) b) por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.”.

La misma idea late en la redacción del artículo 60 LC, cuya rúbrica es la de “interrupción de la prescripción” que dice:

1. Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración.
2. La interrupción de la prescripción no perjudicará a los deudores solidarios, así como tampoco a los fiadores y avalistas.
3. Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra socios y contra administradores, liquidadores y auditores de la persona jurídica deudora.

También quedará interrumpida la prescripción de las acciones cuyo ejercicio quede suspendido en virtud de lo dispuesto en esta ley.

4. En el supuesto previsto en los apartados anteriores, el cómputo del plazo para la prescripción se iniciará nuevamente, en su caso, en el momento de la conclusión del concurso.”.

Producida la interrupción del plazo de prescripción de las deudas tributarias, se iniciaría de nuevo el plazo de prescripción tributaria de cuatro años para el pago de las mismas que regula nuestro Derecho Financiero, artículo 66 LGT¹²⁴.

El artículo 68.6 LGT norma esta cuestión, señalando, en general: “*producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción...*”, pero el citado apartado señalaba una excepción muy significativa en nuestro caso, normada específicamente en el segundo párrafo del artículo 68.7, LGT, el cual decía:

“...Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración del concurso del deudor, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor. Si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciará cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia...”.

Respecto a la *responsabilidad del administrador concursal*, cabe simplemente recordar que su responsabilidad específica, es decir, la del artículo 43.1,c) LGT, ver *supra*, es de naturaleza subsidiaria y, en consecuencia, “...*el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualesquiera de los responsables solidarios.*”, artículo 67.2, tercer párrafo LGT.

Esta regla sería aplicable también para el caso de exigir al administrador concursal la responsabilidad como administrador de la sociedad, artículo 43.1,a) y 1,b) LGT.

En aquellos otros supuestos en que el administrador concursal puede convertirse en el sujeto de una responsabilidad tributaria de naturaleza solidaria, por ejemplo, como causante o colaborador en la comisión de una infracción tributaria, artículo 42.1,a) LGT; entonces, la regla sobre el cómputo de los plazos de prescripción es la del artículo 67.2, primer párrafo, LGT.

De esta forma,

“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 período voluntario del deudor principal...”.

¹²⁴ “Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- 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.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del cote de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso de las garantías.”.

*De esta manera, la posibilidad de que la exigencia por parte de la Hacienda Pública de responsabilidades al administrador concursal se produzca en períodos de tiempo muy posteriores al ejercicio de esta función es más que posible; ya que, por un lado, nos encontraremos, en principio, con la responsabilidad del propio obligado tributario principal, “deudor principal”, con una prescripción, en principio, de cuatro años pero que resultará interrumpida, en muchos supuestos, por la propia aprobación del convenio concursal, ver *supra*.*

Seguidamente, si no paga el obligado tributario principal, el empresario concursado, la AEAT dictará derivación de responsabilidad contra los responsables solidarios que, generalmente, coincidirán con los administradores de hecho o de derecho de la sociedad o los propios administradores concursales, por las deudas anteriores al auto de declaración de concurso y si estos tampoco pagan y son declarados insolventes, entonces, dictará derivación de responsabilidad contra el administrador concursal, lo que alcanzará a la suya propia y a la de los administradores societarios.

Por cierto, dado que el administrador concursal puede concurrir con otros sujetos en estas responsabilidades tributarias, interesa resaltar lo dispuesto en el artículo 68.8 LGT, donde se afirma en su primer inciso que: “interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados tributarios, *incluidos los responsables*.”. (La cursiva es nuestra).

En suma, las posibilidades de que la Hacienda Pública exija a un administrador concursal el pago de deudas tributarias por incumplimientos de su deber para gestionar el pago de las mismas de una empresa concursada, se extienden muchos años después de la aprobación del convenio de acreedores; por ello, el administrador concursal tiene que, cuidadosamente, conservar toda la documentación que demuestre en su caso el cumplimiento de sus obligaciones y que realizó “...las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad...” a la declaración del concurso, artículo 43.1, c) LGT y que, como suele suceder, si son administradores, de las obligaciones tributarias posteriores a la declaración del concurso y de las sanciones responden como administradores si tienen atribuidas tales funciones en la empresa concursada.

B. Efectos de la Ley 7/2012.

1. Sobre el cómputo del plazo de prescripción frente a los responsables solidarios.

Como hemos indicado con anterioridad, la prescripción tributaria en sus diferentes aspectos: naturaleza, modalidades, presupuestos, procedimientos, etc., constituye una de las materias más complejas y con mayor debate doctrinal en nuestro Derecho Financiero; además, el uso creciente por parte de los órganos recaudadores de las derivaciones de responsabilidad no han hecho sino potenciar los problemas y la intervención doctrinal y jurisprudencial en esta materia.

Dada su potencia recaudatoria, la AEAT ha extendido su aplicación y, por eso, no es de extrañar que la Ley 7/2012, de Medidas de Lucha contra el Fraude, haya alterado la redacción de varios artículos de la LGT dedicados a tal asunto.

La redacción del artículo 67.2 LGT, relativa al inicio del cómputo del plazo de prescripción para los responsables solidarios, su *dies a quo*, no sólo era breve, sino que ante la tendencia legislativa (casos de la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal y de la propia Ley 7/2012) de incrementar los casos de responsabilidad tributaria solidaria, resultaba insuficiente, pues daba por sentado que los hechos constitutivos del presupuesto objetivo de la responsabilidad eran coetáneos al nacimiento de la obligación tributaria.

En la redacción original de la LGT, ya existía el supuesto de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2. (en casos de embargo), donde el nacimiento de la citada responsabilidad se producía con posterioridad a la existencia de la obligación tributaria; de ahí, que tal supuesto se exceptuase de la regla general anterior, mediante lo indicado en el primitivo segundo párrafo del artículo 67.2 LGT, el cual señalaba:

“...No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en el que concurren los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad.”.

El problema es que, dentro de los supuestos de responsabilidad solidaria citados en el artículo 42.2 LGT, no sólo había casos ligados al embargo durante la fase ejecutiva de la recaudación, sino que en la letra a) de este artículo figuraba una modalidad cuyo presupuesto nacía con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria del deudor principal¹²⁵. Se trataba de un error técnico de la Ley que la AEAT solía solventar aplicando al mismo el régimen general de cómputo, ver arriba.

Pues bien, la Ley 7/2012, artículo 1.Cinco, modifica la redacción anterior, con efectos a nuestro entender desde la entrada en vigor de la misma, es decir, al día siguiente de su publicación en el BOE, 30 de octubre de 2012 (DF Quinta, primer párrafo, Ley 7/2012), sustituyendo la redacción del párrafo segundo del precitado artículo 67.2 LGT, por la siguiente:

“...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...”.

Para la Administración Tributaria tal modificación constituye un cambio puramente técnico, una aclaración, “*se mejora la redacción de la norma...*”, dice expresamente la justificación de la misma, EM de la Ley 7/2012, II, párrafo seis y, por lo tanto, no es que hubiera entrado en vigor el día 31 de octubre de 2012, sino que refrendaría una práctica administrativa consolidada anterior (AEAT, SUBDIRECCIÓN GENERAL DE PROCEDIMIENTOS ESPECIALES, 2012).

Sin embargo, no estamos de acuerdo con tal afirmación; por un lado, la prescripción, en general, su cómputo y las causas de interrupción del mismo, en particular, sólo pueden establecerse por Ley, artículo 8,f) LGT; por otra parte, la redacción incluida en la mencionada Ley 7/2012, no sólo interpreta y consolida una práctica administrativa antigua, sino que restringe el alcance del supuesto general, primer párrafo del artículo 67.2 LGT, a la concurrencia de una serie de hechos, no siempre fáciles de determinar, por lo cual, no sólo la modalidad de responsabilidad del artículo 42.2,a) LGT entra directamente en la regla general, sino que otras variedades de responsabilidad solidaria presentes o futuras pueden ser objeto de interpretación respecto al *dies a quo* del inicio del cómputo de la prescripción. (MARTÍNEZ GINER, LUIS ALFONSO; 2013).

2. Reanudación del cómputo del plazo de prescripción en caso de concurso de acreedores

Por otro lado, el asunto del reinicio del plazo de prescripción tributaria en los supuestos de concurso de acreedores, tal y como estaba redactado en el artículo 68.7, segundo párrafo, LGT, ver *supra*, planteaba un problema claro de contradicción con la LRC, concretamente, con el artículo 60 LC, cuyo apartado 1 regula la prescripción, según que los créditos sean o no anteriores a la declaración del concurso y disponiendo, con carácter general que “*desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración.*”, ver *supra*.

En su redacción anterior a la Ley 7/2012, en el supuesto de que el concurso no adoptase una solución de convenio o éste no fuera aprobado, se afirmaba que se reiniciaba de nuevo el plazo de prescripción tributaria, “*...cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia.*”, es decir, que no se había aprobado el convenio.

Pero la LGT no se había adaptado a la LRC. Cuando en el concurso no se aprueba un convenio, lo normal es que se produzca la apertura de oficio de la fase de liquidación, artículo 143 LC. En tal caso, las deudas se pagan en el seno del concurso, artículos 155 y ss. LC, sin que la AT pueda ejecutarlas de forma separada, es decir, ésta no recupera su capacidad de autotutela y su capacidad de ejecución individualizada de bienes y derechos sobre el patrimonio del deudor.

En estas condiciones, para la AT carece de sentido reanudar el cómputo del plazo de prescripción, ya que no puede ejecutar su derecho al cobro de los créditos tributarios de forma separada sobre los bienes y derechos del concursado. De esta manera, la AT se veía forzada a la inactividad y el deudor se beneficiaba del transcurso de la prescripción.

¹²⁵ “(...)2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente...

Los 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...”.

Sólo cuando el concurso concluía sin que se hubieran satisfecho las deudas concursales, podía reanudarse la ejecución separada y, entonces, el cómputo del plazo de prescripción también se reiniciaba (queda la duda a este respecto del efecto de la reapertura del concurso, ex artículo 179 LC.)

Con la nueva redacción de la LGT, se hace coincidir el instante en que la AT recobra su facultad de autotutela con el momento en que adquiera firmeza la resolución judicial del concurso.

Si se aprueba el convenio, se comienza nuevamente el cómputo del plazo de prescripción para las deudas no incluidas en el mismo, en el momento de su aprobación. Respecto de las incluidas en el convenio, se inicia nuevamente el citado cómputo, cuando resulten exigibles al deudor.

De esta forma, la redacción del artículo 68.7, segundo párrafo, LGT, es ahora como sigue:

“...Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.”

Ciertamente, la nueva redacción no supone un gran cambio respecto de la anterior, sino una “...mejora estrictamente técnica para dotar de seguridad jurídica a las relaciones de la Hacienda Pública con los deudores concursados”, tal y como señala para su justificación la EM, II, párrafo octavo, Ley 7/2012, pero es una modificación legal y, frente a lo pretendido por la AT, no puede aplicarse a procedimientos iniciados con anterioridad al 31 de octubre de 2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012.

3. *Suspensión del plazo de prescripción para responsables y deudor principal en caso de concurso de acreedores.*

La AT estaba profundamente disconforme con la interpretación doctrinal y jurisprudencial del artículo 68.8 LGT, relativo a la interrupción de la prescripción en el caso de pluralidad de obligados al pago, concretamente, cuando se les exigía a éstos el pago de deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas, artículo 66.b) LGT.

Se había dado el caso de que, con la redacción vigente hasta la Ley 7/2012, se invocaba la prescripción ganada, artículo 69 LGT¹²⁶, por parte de un obligado tributario del cual estaba suspendido el derecho a cobrar la deuda, *lo cual sucedía, fundamentalmente, en supuesto de deudores concursados, artículo 66.b) LGT.*

En suma, se trataba de impedir que, estando paralizada la acción de cobro del débito tributario por litigio, concurso u otras circunstancias legales, cuando la AT pudiera volver a exigir la acción de cobro frente a ese responsable, éste alegase que había prescrito el derecho, porque otros obligados al pago habían ganado ya la prescripción.

Se trata, ahora, de indicar que la suspensión del cómputo del plazo de prescripción por concurso de acreedores o litigio para el deudor principal o para cualquiera de los obligados al pago produce el mismo efecto para el resto de los obligados al pago, aplicando la concepción solidaria del deudor principal y de los responsables tributarios, artículo 1137 y siguientes del CC.

De esta manera, la redacción del artículo 68.8 LGT, incorpora un nuevo párrafo, el tercero, de este tenor:

“...La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros res-

¹²⁶ “1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior.

2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepciones el obligado tributario.

3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.”

ponsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.”.

Esta “*mejora técnica*” (ver EM de la Ley 7/2012, II, párrafo nueve) puede incidir directamente en el administrador concursal, pues es un responsable clásico tributario en los procedimientos concursales, *ver arriba*.

Respecto de la entrada en vigor de la misma, según la AT es “*inmediata*” y aplicable, en su caso, a los procedimientos tributarios iniciados con anterioridad.

Discrepamos, nuevamente, con esta tesis, por un lado, la modificación no es simplemente técnica o una “*aclaramiento*” (ver EM de la Ley 7/2012, II, párrafo nueve), sino un cambio legislativo con un alcance significativo y con propósitos anti-fraude, reduciendo la posibilidad de extinguir las deudas tributarias vía prescripción, artículo 69.3 LGT¹²⁷; en segundo lugar, como todas las disposiciones restrictivas de derechos debe aplicarse también con interpretación restrictiva y, por último, aun no disponiendo de normas de Derecho Transitorio, la DF quinta de la propia Ley 7/2012 no prevé ninguna aplicación retroactiva de sus disposiciones.

Ejemplo número 2

Enunciado:

Imagínese una deuda tributaria, de la que son responsables los obligados tributarios A y B.

A entra en concurso, por lo que se interrumpe la prescripción para el pago de la deuda tributaria y se suspende la ejecución por el procedimiento administrativo de apremio.

Entretanto, la AT no dirige la acción de cobro ejecutivo frente a B, porque éste no tiene bienes suficientes para pagarla.

Pasados cuatro años, concluye el concurso de A y, al exigirle la AT el pago en el correspondiente procedimiento administrativo de apremio, A alega que ha prescrito el derecho a exigírselo porque, durante esos cuatro años, no ha dirigido la AT la acción frente a B.

Con la reforma, se persigue que A no pueda alegar haber ganado la prescripción y haberse extinguido, en consecuencia, la deuda tributaria.

Fuente: AEAT.

Ejemplo número 3

Derivación de responsabilidad a tres responsables. Uno de ellos recurre (vía administrativa y contenciosa) con suspensión y los otros dos, sin bienes, son declarados fallidos.

La suspensión del plazo de prescripción para el responsable que recurrió, se extiende a los otros dos deudores y al deudor principal.

Se intenta evitar que si, finalmente, el recurso desestima las pretensiones del responsable, se pueda alegar que la deuda tributaria está prescrita por inactividad de la AT en relación a los otros dos deudores.

Por lo tanto, aunque hayan transcurrido cuatro años desde la última actuación interruptiva de la prescripción que se hubiera realizado frente a cualquiera de los otros dos obligados solidarios al pago, si sigue suspendida la deuda del tercero de los responsables y, por tanto, suspendido el cómputo del plazo de prescripción de su procedimiento recaudatorio, la deuda de los derivados que han resultado fallidos, no habrá resultado prescrita.

Fuente: AEAT. Subdirección General de Procedimientos Especiales.

13. EFECTOS DEL CONCURSO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

A. En el procedimiento inspector

Como hemos indicado en apartados anteriores, es bastante plausible que, en el momento del auto de declaración del concurso, el deudor se encuentre sometido a un determinado procedimiento de aplicación de los tributos.

¹²⁷ “La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.”

Salvo la materia general de la prescripción y algunas cuestiones específicas vinculadas a la recaudación, ver abajo, el legislador tributario no ha solido tomar en cuenta o regular de manera concreta los efectos del concurso en los diferentes procedimientos tributarios.

Sin embargo, en algunos de ellos sí existen aspectos procedimentales o de otro tenor que conviene tomar en cuenta, empezando por el procedimiento inspector, cuya regulación básica figura en los artículos 141 a 159, ambos inclusive, LGT y 177 y ss. RGAT.

En el procedimiento de inspección tributaria resulta trascendental que los actuarios conozcan que el sujeto inspeccionado ha sido declarado en concurso, pudiendo darse dos circunstancias (LUCAS MARTÍNEZ, MARIANO, 2012):

- Que al inicio del procedimiento, el obligado tributario ya esté declarado en concurso.
- Que el concurso se declare con posterioridad al inicio.

Como sabemos, desde la LRC, la AEAT conoce de manera telemática el auto de declaración de concurso y la Inspección Tributaria, como cualquier tercero, recibe sus efectos desde la fecha del precitado auto. Los obligados a notificar a la Administración Tributaria el auto del concurso son los administradores concursales y ésta constituye, sin ningún género de dudas, su primera obligación, desde el día 1 de enero de 2012, fecha de entrada en vigor de la LRC, reiterada ahora en el artículo 33.1, g) 1º LC.

Recuérdese, asimismo, que la inscripción o anotación (en tanto no sea firme) del auto de declaración en los Registros Públicos, sea el Registro Civil, si se trata de una persona física o Mercantil, para las entidades comerciantes, así como la publicación del auto en el BOE, son otras formas de tener conocimiento por parte de la Inspección Actuarial, pero éstas se pueden retrasar en el tiempo, incluso dos meses.

La Inspección Actuarial de la AEAT (el problema son las otras AATT) recibe en su Plan de Inspección informático una comunicación telemática específica que le indica que el sujeto, al cual se están realizando actuaciones de comprobación e investigación, ha sido declarado en concurso, para que adopte las medidas pertinentes.

El primer gran efecto en el procedimiento inspector era la alteración de las personas con las cuales éste se desarrolla y la validez, en su caso, de los poderes de representación voluntarios, generalmente, en un asesor fiscal, artículo 46 LGT, que fueron autorizados por los administradores societarios con anterioridad al auto.

Antes del 1 de enero de 2014, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 838/2013, de 25 de octubre, que modificó, entre otras disposiciones, el RGAT (ver su DF única) resulta claro que, si el concurso era necesario y el concursado no conservaba sus facultades patrimoniales, es decir, nos encontrábamos ante el llamado régimen de suspensión de funciones, entonces, se aplicaba directamente el artículo 108.2 RGAT, ver *supra*, y las actuaciones inspectoras solo podrán seguirse ante el administrador concursal¹²⁸.

En su caso, éste tendría que ratificar con los medios establecidos en la normativa tributaria (poder notarial, firma *apud acta*, documento normalizado de la propia AEAT, artículo 111.2 RGAT) la representación voluntaria para este procedimiento en un tercero, incluyendo un asesor fiscal.

Lógicamente, en el régimen de suspensión, una de las facultades perdidas por el deudor es la designar representante ante la AT, función que solo puede hacerla el administrador concursal.

Entendemos que no era posible mantener como válida en este caso la representación voluntaria original.

Si el concursado, caso del llamado concurso voluntario, conservaba sus facultades patrimoniales; bajo el conocido como régimen de intervención, entonces, las actuaciones deben seguirse con el propio concursado y, además, con los administradores concursales, en función de lo que haya deter-

¹²⁸ Existe una excepción materialmente poco relevante: si el obligado tributario es una persona física y es necesaria la entrada en el domicilio particular.

minado el JM en el auto de declaración del concurso respecto de su intervención en los actos de disposición y administración del concursado.

La situación desde el 1 de enero de 2014 parece tratar de dejar clara la situación. Así, en principio, el concurso no afecta a la capacidad de la entidad concursada, ni a los poderes de sus representantes, legales o voluntarios, ante la AT y, si el JM no hubiese acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición del ente concursado, el procedimiento de Inspección podría seguir su curso ordinario con la empresa concursada, sus representantes legales o los representantes voluntarios designados para este “trámite”.

En cambio, si el JM hubiese acordado la suspensión de las mencionadas facultades, entonces, el único representante válido en el procedimiento sería el administrador concursal.

Téngase en cuenta que, a nuestro entender, ningún trámite del procedimiento inspector puede calificarse como “acto de trámite” y, por lo tanto, sólo puede efectuarse con el obligado tributario o su representante legal o con el administrador concursal, en el régimen de suspensión.

Dada la relevancia de las Actas de Inspección de todo tipo: con acuerdo, de conformidad y disconformidad para la situación patrimonial de la entidad bajo el concurso, se entiende también que la firma de mismas han de estar autorizadas por el JM, lo cual supone su conocimiento por el administrador concursal, incluso, si nos encontramos ante un concurso de continuidad.

De ahí, que la modificación del artículo 108.2 RGAT, no haya aportado ninguna “claridad” a esta situación, sino todo lo contrario.

Otro problema planteado por el auto del concurso es la práctica de las notificaciones administrativas, por ejemplo, las comunicaciones relativas a la interrupción de los plazos de inspección.

Si el sujeto en concurso está sometido al sistema conocido como NEO, es decir, a la práctica de recibir notificaciones por vía electrónica, lo cual, verbigracia, es obligatorio para las sociedades de capital, entonces, cualquier notificación relativa al procedimiento inspector se seguirá recibiendo por este medio.

En el caso, con mucha menor incidencia práctica, de que las notificaciones se sigan practicando en papel o se aplique el mecanismo de la comunicación directa, artículo 112 LGT, entonces, si la entidad se encuentra en régimen de intervención (bajo la administración del administrador concursal), debe efectuarse la notificación tanto al obligado tributario como a la administración concursal; en el sistema de sustitución, si el concursado es una persona física, la notificación, con la redacción anterior al 1 de enero de 2014 del artículo 108.2 RGAT, se hacía a la administración concursal y, si se trataba de una persona jurídica, la AEAT recomendaba notificar a los dos: administración concursal y persona sometida al procedimiento de inspección.

Ahora, con la nueva redacción del precitado artículo 108.2 RGAT, parece que, en el régimen de concurso voluntario, pueden seguirse remitiendo las notificaciones al concursado o su representante, lo cual puede dejar sin conocimiento de este hecho al administrador concursal.

Pensamos que no puede ser ésta la voluntad del legislador, sino que el administrador concursal mediante el acceso directo que tiene a toda la documentación del concurso debe también acceder a tales notificaciones que, además, generalmente, serán recibidas en la dirección electrónica de la empresa a la cual tiene acceso directo.

Internamente, la propia Inspección Actuarial debe comunicar a los órganos de recaudación la existencia de un procedimiento inspector, a efecto de que los créditos derivados de las futuras liquidaciones tributarias con las que concluya el mismo, se incluyan como créditos contingentes en la lista de acreedores que debe formarse para el concurso.

En la liquidación tributaria derivada del Acta de Inspección, se recomienda, asimismo, que se recoja la siguiente información:

- Intereses de demora: los devengados antes de la declaración del concurso (pues se califican como créditos subordinados, ver *infra*) y los devengados a partir de la declaración del concurso, ya que se cobran con el patrimonio del concursado, en su caso, después de satisfacer los créditos subordinados.

- Cuota tributaria: debe darse información sobre qué parte de la misma tiene, en su caso, la naturaleza de crédito concursal y cuál constituye un crédito contra la masa.

B. En el procedimiento de recaudación

Sin ningún género de dudas, es en el procedimiento en el cual se dan mayores problemas de concurrencia entre el procedimiento tributario y el concursal; de hecho, se suele identificar la problemática de la concurrencia de los procedimientos tributarios y los concursales, como veremos seguidamente y hemos anticipado en páginas anteriores, como la situación en la cual existe un procedimiento de recaudación tributaria en fase ejecutiva, es decir, iniciado el procedimiento de apremio sobre los bienes y derechos del deudor y el procedimiento concursal.

Por ello, trataremos de esta materia en un apartado independiente de esta obra.

14. LA CONCURRENCIA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y CONCURSALES

A. Cuestiones previas

El concurso de acreedores es un procedimiento de ejecución universal de los bienes y derechos del deudor empresarial o personal (de su masa activa), regulado legalmente, que se inicia, en situación de insolvencia, teóricamente, provisional del citado deudor, con objeto de pagar a una concurrencia de acreedores, siendo el pago de estas deudas no el objeto esencial de todo el proceso (asunto que también suele olvidarse en la doctrina e incluso en la jurisprudencia), sino la satisfacción de las mismas, con la correspondiente quita, espera o situación mixta, para lograr la viabilidad de la empresa.

La finalidad esencial de tal proceso de ejecución universal es, conforme a la doctrina:

“...lograr una satisfacción igual de todos los créditos de la misma clase-privilegiados, ordinarios y subordinados-, esto es, la *par conditio creditorum*. Frente al interés individual y egoísta de la ejecución aislada, se opone un principio de equidad, el de la comunidad de pérdidas cuando el patrimonio del deudor no es suficiente para satisfacer todos los créditos...”. (DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS, 2012, página 2).

En cambio, mediante la ejecución de los bienes y derechos del obligado tributario que no ha cumplido con el pago de su deuda tributaria, no se pretende ninguna función egoísta o privada, ya que el pago de los impuestos legalmente debidos y la exigencia de los mismos es una obligación constitucional, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.1 de la CE “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...*” y la reiterada doctrina constitucional, a la cual se encuentra obligada todo el actuar administrativo y que debe desconocer o, al menos, superponerse sobre objetivos privados como son el pago de los acreedores y la supervivencia de la empresa.

Se puede producir, y de hecho así sucede, un conflicto entre dos intereses generales: el de la continuidad de las explotaciones económicas, base de la economía de mercado en la cual se sustenta nuestro modelo económico, artículo 38 CE y el cumplimiento de la obligación general de contribuir.

En general, la doctrina y la jurisprudencia (véase, por ejemplo, la STCJ de 22 de diciembre de 2006) ha señalado que:

“... no puede confundirse sin más que la autotutela ejecutiva de la Administración impida cualquier sometimiento a un criterio jurisdiccional haciendo prevalecer en todo caso la actuación administrativa. Por el contrario, en materia de potestades administrativas lo primero que ha de tenerse en cuenta es que éstas no se constituyen para la satisfacción del interés de una concreta organización administrativa (la Agencia Estatal de Administración Tributaria) sino para la satisfacción del interés público que, de modo expreso o tácito, ha de ser definido por el legislador en cada sector del ordenamiento. Y, siendo ello así, resulta claro que en las situaciones de concurso el interés público, expresado en la normativa concursal, es el de mantener la continuidad de la actividad del deudor, debiendo supereditarse a dicho interés básico y fundamental ciertos privilegios, dentro de los cuales ha de incluirse el de autotutela.” (CALVO VÉRGEZ, 2012, página 26).

La cita anterior explica, junto con la jurisdicción exclusiva y excluyente del JM y la jurisprudencia favorable a los Autos de los JM por parte del TCJ (tal y como ha ratificado la Sentencia n.º 9/2013, de 1

de octubre, en el conflicto de jurisdicción n.º 6/2013, entre la AEAT de Galicia y el JM n.º 2 de A Coaña, BOE de 6 de noviembre), el hecho de que, en caso de duda sobre el momento y título que permitiría poner fin al privilegio de la autotutela administrativa, hayan triunfado las posturas favorables a la prevalencia de lo concursal, como demuestra el hecho de que, incluso, en el rarísimo caso de igualdad de fechas de los dos títulos que inician los dos procedimientos (providencia de apremio, antes de la LRC y auto de declaración del concurso) el TCJ en su sentencia de 26 de octubre de 1987 entendiéndose que gozaba de preferencia el proceso concursal; pero también explica la constante presión por parte de la Hacienda Pública para alterar estos términos, presión que, por otra parte, continúa, a medida que este “interés público” parece girar ahora hacia el cumplimiento estricto de unas cifras de déficit público que conllevan necesidades recaudadoras urgentes, fines que están detrás de la tantas veces mencionada Ley 7/2012.¹²⁹

En los posibles conflictos entre los procedimientos recaudatorios y el proceso concursal es muy importante reconocer que, el JM ocupa, como hemos indicado anteriormente, un rol central y, además, dispone de una jurisdicción exclusiva y excluyente sobre aquellas materias contenidas en el artículo 8 LC, las cuales inciden necesariamente sobre cualquier otra ejecución (incluyendo las administrativas y, dentro de ellas, las tributarias) frente a bienes y derechos del concursado.

Esa jurisdicción exclusiva del JM competente para conocer de la declaración del concurso es exclusiva y excluyente para todo tipo de acciones que afecten al patrimonio del deudor (incluyendo las de naturaleza tributaria) e incorpora el conocimiento de las materias prejudiciales, de acuerdo a los artículos 8 y 9 LC y la LO del Poder Judicial.

Por lo tanto, una recomendación imprescindible para cualquier administrador concursal que considere que los procedimientos recaudatorios de la AEAT o de otra AT se han iniciado con posterioridad a la declaración del concurso y, por lo tanto, no pueden gozar del privilegio de autotutela o que los embargos administrativos pueden incidir en la continuidad de la empresa, artículo 55 LC, ver *infra*, es solicitar la intervención del JM para que éste dictamine qué proceso goza de preferencia o qué bienes entiende el JM son imprescindibles para la continuidad de la actividad empresarial.

Por el contrario, la finalidad del procedimiento tributario en general, cualquiera que sea su modalidad, es dar cumplimiento a la relación jurídico-tributaria, la cual suele manifestarse en una serie de obligaciones tributarias materiales y formales o de otro tipo, ver *supra*, para el obligado al pago, artículo 17.2 LGT, en nuestro caso, la empresa sometida al concurso de acreedores.

Para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria principal, artículo 19 LGT, que es el pago de la cuota tributaria, la AT dispone de una serie de derechos, privilegios, potestades y garantías; en particular, la de apremiar al deudor, si éste no ha cumplido en los plazos legalmente establecidos con el pago de la cuota tributaria o no ha solicitado su aplazamiento y fraccionamiento, es decir, una vez terminada la fase voluntaria de pago del crédito tributario, artículo 62 LGT; la AT puede (y debe) iniciar la fase ejecutiva, apremiando al deudor, el cual, mientras tanto, puede haber sido declarado en el correspondiente concurso de acreedores.

Sin embargo, como hemos señalado anteriormente, el procedimiento de recaudación en su fase ejecutiva consta de varias fases, que se inician mediante la providencia de apremio, artículo 163 LGT, pero que siguen posteriormente, por medio de diferentes embargos particulares de bienes y derechos, los cuales se documentan en otras tantas diligencias de embargo, artículos 170.1 LGT¹³⁰ y 75 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el RGR, así hasta el cobro del total de la deuda tributaria o la declaración de crédito incobrable, conceptuando al deudor tributario como fallido, artículo 61 RGR, situación que, además, es siempre provisional, artículo 63 RGR¹³¹.

Es muy importante, en consecuencia, determinar qué título (providencia de apremio/diligencia de embargo) se ha emitido antes de la declaración de concurso, pues la emisión anterior (*prior in tempore, protior in iure*) supondrá establecer qué procedimiento (recaudatorio o concursal) prima.

¹²⁹ *Passim*. TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL. “Introducción”, en VVAA. *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*; Ed. Thomson-Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2013, páginas 21 a 66.

¹³⁰ “Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación...”

¹³¹ “1.7El órgano de recaudación vigilará la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos.”

B. Antecedentes legislativos hasta la LRC

En el procedimiento recaudatorio, regulado básicamente por los artículos 160 a 177, ambos inclusive, LGT y por el RGR, la AT dispone del privilegio de la autotutela, es decir que:

“El procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria.”.

Tal y como señala expresamente el artículo 163.1 LGT.

En el procedimiento de apremio (lo que la doctrina conoce tradicionalmente como título que inicia la fase ejecutiva de la recaudación, artículos 164 y ss. LGT), lo que la Hacienda Pública trata de ejecutar de manera individual son sus derechos de crédito contra el obligado tributario, empezando por el embargo, en cuantía suficiente para cubrir la deuda tributaria del deudor y una serie de obligaciones tributarias accesorias (intereses de demora, recargos del período ejecutivo y costas del procedimiento), de un bien o derecho particular o un elenco de bienes o derechos del obligado tributario, es decir, nos encontramos ante procedimientos ejecutivos singulares.

Ahora bien, importa resaltar desde el principio que, mediante la providencia de apremio que “...será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios”, artículo 167.2 LGT, lo que hace la AT, no es trabar o ejecutar un bien o derecho concreto del deudor, sino identificar la deuda tributaria del mismo y afectar a su pago, de manera genérica, el conjunto de bienes y derechos (patrimonio) del deudor, pues sólo hasta que se produzca el embargo individualizado de bienes y derechos se producirá la ejecución singular del título ejecutivo público; es decir, la providencia de apremio es un título ejecutivo abstracto, que no identifica los bienes y derechos sobre los cuáles va a ejercitarse la acción recaudatoria ejecutiva de la AT, mientras que en el embargo, incluso con un orden de ejecución legalmente establecido que tiene en cuenta el grado de liquidez de los bienes y derechos propiedad del deudor, artículo 169.2 LGT y Ley de Enjuiciamiento Civil, es donde se establecen en concreto los bienes y derechos que se ejecutan.

Puede producirse (y, de hecho, es normal que se produzca, porque la AT suele conocer con anticipación la situación de crisis o pre-concursal de la entidad y ésta, antes de la declaración del concurso, suele dejar de cumplir, generalizada o particularmente, sus obligaciones tributarias para con la Hacienda Pública en tiempo y forma) la concurrencia en el tiempo de los procedimientos concursales y de los procedimientos ejecutivos de la AT, planteándose uno de los problemas crónicos del Derecho Concursal.

Es más, podemos afirmar que este problema crónico no se ha resuelto, pues sigue produciéndose la tensión entre los privilegios de la AT y la jurisdicción excluyente y exclusiva sobre las materias del concurso del JM; entre el carácter de ejecución singular que tiene el procedimiento de apremio y el carácter de ejecución universal, propio del concurso de acreedores; entre los tradicionales privilegios de la Hacienda Pública y el principio *par conditio creditorum* que rige en el concurso y entre la voluntad del legislador de asegurar la viabilidad de la empresa y, al mismo tiempo, la obligación de pagar los créditos tributarios.

De hecho, tal enfrentamiento está detrás de varias modificaciones legislativas, verbigracia, la del artículo 55 de la LC (clave en esta concurrencia) por la LRC y en varias alteraciones incluidas en la Ley 7/2012 y, posteriormente, en diversas modificaciones de carácter reglamentario introducidas, especialmente en el RIVA y en el RGAT, por el mencionado Real Decreto 838/2013.

Téngase en cuenta que la redacción de la artículo 55 LC, antes de la reforma de la misma por la Ley 38/2011, disponía:

“1. Declarado el concurso no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse *procedimientos administrativos o tributarios* contra el procedimiento del deudor.

Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio 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 del concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos.
3. Las actuaciones que se practiquen en contravención de lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores serán nulas de pleno derecho.
4. Se exceptúa de las normas contenidas en los apartados anteriores lo establecido en esta ley para los acreedores con garantía real.” (La cursiva es nuestra).

Esta redacción, que parecía clara y contundente, en lo que se refiere a la reducción de los privilegios de la Hacienda Pública, integrando los créditos tributarios derivados de procedimientos iniciados con posterioridad a la declaración del concurso en la masa de éste y salvando exclusivamente a los derivados de los procedimientos de apremio iniciados con anterioridad a la mencionada declaración; no sólo disgustó enormemente a las autoridades hacendísticas, que presionaron constantemente para su modificación (lograda con la Ley 38/2011), sino que no ha resultado libre de polémicas.

Importa resaltar desde el principio que la redacción olvidaba que, tal y como hemos señalado con anterioridad, el procedimiento recaudatorio de la Hacienda Pública es un proceso complejo, iniciado con la providencia de apremio pero que requiere fases y actuaciones posteriores, cuya duración temporal es amplia.

Es más, en los distintos momentos de la llamada recaudación ejecutiva de la Hacienda Pública, artículos 161 y ss. LGT y RGR, artículos 69 y ss., la emisión de la providencia de apremio es sólo el primer documento de un dilatado procedimiento en el cual existen otros documentos y subperíodos relevantes, marcados por la notificación fehaciente al obligado tributario de documentos como la providencia de embargo sobre los bienes del deudor, artículo 169 LGT, la diligencia de embargo y la anotación preventiva, artículo 170 LGT, el propio ejercicio del embargo para algunos bienes y derechos concretos, por ejemplo, las cuentas corrientes abiertas en establecimiento de crédito, artículo 171 LGT, la enajenación de otros bienes y derechos (que, a su vez, tienen otras fases), artículo 172 LGT, hasta su conclusión.

Por otra parte, durante este procedimiento pueden plantearse tercerías, de dominio y mejor derecho, que son incidentes a resolver y cuya solución puede afectar a la continuidad de la empresa, a la cuantía de las deudas tributarias y las responsabilidades para su pago, tal y como reconoce expresamente la situación recogida en la STCJ n.º 9/2013, donde aparece una tercería de mejor derecho frente a un procedimiento de apremio.

Es más, la finalización del procedimiento de apremio, artículo 173 LGT¹³², se manifiesta también por diversos documentos oficiales y puede, incluso, ser provisional, pues la insolvencia lo es siempre; de hecho, así se define en la normativa recaudatoria, verbigracia, “efectos de la baja provisional por insolvencia”, artículo 62 RGR¹³³.

De hecho, la naturaleza de la denominada “*declaración de fallido*”, artículo 61 RGR, es muy discutida y es siempre provisional, artículo 63 RGR^{134, 135}.

¹³² “1. El procedimiento de apremio termina:

Con el pago de la deuda tributaria...

Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.

2. En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.”

¹³³ “1. La declaración total o parcial de crédito incobrable determinará la baja en cuentas del crédito en la cuantía a que se refiera dicha declaración.

2. Dicha declaración no impide el ejercicio por la Hacienda pública contra quien proceda de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las leyes, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.

3. La declaración de fallido correspondiente a personas o entidades inscritas en el Registro Mercantil será anotada en este en virtud de mandamiento expedido por el órgano de recaudación competente. Con posterioridad a la anotación el registro comunicará a dicho órgano de recaudación cualquier acto relativo a dichas personas o entidades que se presente a inscripción o anotación.

4. Declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago.”

¹³⁴ “1. El órgano de recaudación vigilará la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos.”

¹³⁵ Sobre los créditos incobrables y su posible rehabilitación, véase también la Circular 2/1991, de 14 de mayo, de la Dirección General de Recaudación (“Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda” número 24/1991), actualizada por la Circular 3/1991, de 11 de junio, del mismo Centro Directivo (“Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda”, número 27/1991). Asimismo, se cita la Circular 2/1991, de 13 de mayo, de la Intervención General de la Administración del Estado (“Boletín Ofi-

En conclusión, sólo cuando el crédito tributario apremiado se ha hecho efectivo (ni siquiera vale que haya sido consignado o avalado por un tercero) en toda su cuantía, puede entenderse concluido el procedimiento de apremio, lo cual, si coincide con una situación concursal, da lugar, dada su duración, a evidentes conflictos de intereses con otros acreedores y contra la propia pretensión de continuidad de la empresa que proclama como guía la normativa concursal.

Por ello, adelantar el inicio del procedimiento recaudatorio como fecha en favor de conservar las potestades de ejecución singular de la Hacienda Pública favorece la acción recaudatoria de la misma; ahora bien, esto choca con otro interés público que es la conservación y viabilidad de las empresas, manifestado en la actuación del JM.

De esta forma, en caso de dudas sobre la aplicación de la jurisdicción exclusiva y excluyente del JM y la prevalencia de la normativa concursal, en especial, el principio *par conditio creditorum*, lo cierto es que el TCJ ha fallado a favor de la prevalencia del derecho concursal y de las actuaciones del JM sobre los órganos de recaudación.

Es más, la jurisprudencia del TCJ llegó a afirmar que, en condiciones de igualdad de fechas entre el procedimiento de apremio y la declaración de concurso, era el proceso concursal el que gozaba de prioridad (STCJ de 26 de octubre de 1987).

En otro orden de cosas, además de algunos problemas interpretativos que surgían de la redacción original del artículo 55 LC, por ejemplo, que hablaba de la emisión de la providencia de apremio, pero no puede olvidarse que en nuestro Derecho Administrativo la fecha relevante para la eficacia de cualquier acto administrativo que afecte a los derechos y el patrimonio de los administrados, como sucede con cualquier procedimiento tributario, es la de la notificación, la cual, incluso, legalmente, se demora respecto de la emisión del acto administrativo, artículos 57 y 58 LRJAP-PAC.¹³⁶

De esta forma, entre la emisión de la providencia de apremio, fecha de su validez y su notificación fehaciente, fecha de su eficacia, pueden mediar varios días, cuando la dicción literal de la normativa concursal se refiere siempre a la “emisión”; otro problema temporal surge, en especial en los concursos necesarios, cuando entre la emisión del título ejecutivo de la AT (en este asunto es indiferente sea la providencia de apremio y el embargo) y la declaración del concurso ha tenido lugar en medias la petición del concurso.

Téngase en cuenta que en los concursos necesarios puede haber hasta 40 días de diferencia entre la solicitud del concurso y su declaración por el JM y que, asimismo, es cada vez más frecuente que esa diferencia temporal se alargue, incluso en los concursos voluntarios, por la incapacidad de los JM de procesar todos los concursos solicitados.

Así, puede resultar que la AT conozca la existencia de una petición de concurso y emita su título ejecutivo en el tiempo transcurrido entre la petición y la declaración, adelantándose en el ejercicio de sus privilegios, cosa que, además, es posible obtener del propio JM; tal y como prevé el propio artículo 123.2 LGT.

cial del Ministerio de Economía y Hacienda” número 22/1991), dando instrucciones sobre las actuaciones comprobatorias posteriores a las declaraciones de créditos incobrables en el ámbito de las Delegaciones de Hacienda.

¹³⁶ “Artículo 57. Efectos.

Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

2. *La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior.*
3. Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, y, asimismo, cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas.” (La cursiva es nuestra).

“Artículo 58. Notificación.

1. *Se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses, en los términos previstos en el artículo siguiente.*
2. Toda notificación deberá ser cursada en el plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.
3. Las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución o acto objeto de la notificación, o interpongan el recurso procedente. (La cursiva es nuestra).

Sin embargo, la interpretación literal de la normativa concursal sólo prevé el supuesto de concurso desde la “declaración” del mismo, fecha que la AT siempre conoce de manera inmediata y por medios telemáticos a partir de la LRC.

Otro punto de conflicto, era la posibilidad que el JM tiene de sustraer determinados bienes y derechos del deudor concursado a las ejecuciones administrativas (y en la cual el administrador concursal ha de tener una función primordial, incitando a su ejercicio, para lograr la continuidad de la actividad económica, artículo 33.1, a) 4º LC), conforme establece el artículo 55 LC.

La redacción original del artículo 55 LC trataba de ser coincidente con la del artículo 164 LGT (la cual, no incidentalmente, se alteró con la LRC), siendo esta última como sigue:

- “1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sea singulares o universales; judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:
 - a) Cuando concorra con otros proceso o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento sea el más antiguo. A estos efectos se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.
 - b) Cuando concorra con otros procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.
2. 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 General Presupuestaria, sin que ello impida 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.
3. Los juzgados y tribunales estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria facilitando a los órganos de recaudación los datos relativos a procesos concursales o universales de ejecución que precisen para el ejercicio de sus funciones.

Asimismo tendrán este deber de colaboración, respecto de sus procedimientos, cualesquiera órganos administrativos con competencia para tramitar procedimientos de ejecución...”.

La redacción, aunque a primera vista parecía equivalente al artículo 55 LC original, ver arriba; no dejó de plantear problemas. Así, se podía discutir si los “*procedimientos concursales*” citados en la letra b) del apartado 1 eran iguales o diferentes a los del apartado 2, cuestión cuya única respuesta es que se trataba de procedimientos concursales específicos y diferenciados, por ejemplo, en materia de compañías de seguros, por lo cual el apartado 2 era el único aplicable específicamente a la LC y esto se traducía en el predominio del proceso concursal en caso de duda.

De esta forma, sólo valdría la remisión directa, en materia de ejecución de los créditos tributarios, que hace el apartado 2 a la propia LC, idea reforzada por la innecesaria y confusa redacción de la DA octava de la propia LGT¹³⁷.

Aun así, se discutió acerbamente si, vigente ya el procedimiento concursal, era posible que providencias de apremio emitidas con anterioridad a la declaración del concurso devengarán recargos del período ejecutivo, como dicta expresamente el artículo 164.2 LGT vigente antes del 1 de enero de 2012, pues se planteaba, inmediateamente, el problema de que estos recargos se producían ya post-concursalmente, integrando los créditos contra la masa, según algunos; mientras que otros entendían que eran prestaciones accesorias (artículo 25 LGT) y, por lo tanto, seguían la suerte de la prestación principal: la cuota tributaria y, por lo mismo, eran concursales.

Cuadro número IX EL LARGO CAMINO DE LA RECAUDACIÓN EJECUTIVA TRIBUTARIA

Providencia de apremio → providencia de embargo → diligencias de embargo o trabas → ejecución de los embargos (verbigracia, fases de subastas) → posibles incidencias que suspendan el embargo (caso de las tercerías) → pago o declaración de fallido (provisional) → búsqueda, si es fallido, de responsables para el pago de las deudas tributarias.

¹³⁷ “Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido con la ley concursal vigente en cada momento.”

En cualquier caso, parece que el apremio, acción administrativa que se dirige de manera general sobre los bienes y derechos del deudor tributario, sin especificar traba o embargo preciso de los mismos, debería quedar en suspenso, una vez iniciado el procedimiento concursal, pues la normativa tributaria olvidaba una cuestión esencial que sí figuraba en la primitiva redacción del artículo 55.1, segundo párrafo, de la LC, según la cual no podían ser objeto de embargo, los bienes “...necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor”.

Es más, la jurisprudencia del TCJ, por ejemplo, la sentencia 13/2012, conflicto de Jurisdicción nº 4/2012, suscitado entre la AEAT de Valencia y el JM nº 3 de Valencia, publicada en el BOE de 5 de febrero de 2013, ya dejó sentado que la AEAT:

“...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 declaración judicial es negativa, la Administración recupera las facultades de ejecución.” (Fundamento de Derecho Séptimo).

En realidad, esta sentencia no hace sino repetir lo dispuesto, entre otras, por la STCJ de 18 de octubre de 2010 y reiterada en múltiples SSTJC, constituyendo una interpretación doctrinal consolidada (SSTJC de 22 de diciembre de 2008, 22 de junio de 2009, 10 de octubre de 2010, 18 de octubre de 2010, 21 de septiembre de 2011, 11 de diciembre de 2012, 25 de febrero de 2013 y 1 de octubre de 2013).

Según esta doctrina jurisprudencial del TCJ:

“El criterio que marca la preferencia del procedimiento administrativo o judicial desde la perspectiva temporal, no es en definitiva ...la fecha de la providencia de apremio o de embargo, que queda claro que es anterior a la declaración del concurso, sino si, en la fecha en que esta declaración se produce, los bienes incursos en el procedimiento de apremio administrativo se han realizado o no.”

Por lo tanto, aun habiéndose iniciado con anterioridad a la declaración de concurso el procedimiento administrativo de ejecución, éste puede perfectamente ceder ante el procedimiento concursal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 55 LC, pues “...está reconociendo el principio de vis atractiva del proceso concursal respecto de las ejecuciones y apremios sobre bienes y derechos de contenido patrimonial de la concursada, que corresponde conocer a la Jurisdicción Mercantil con carácter exclusivo y excluyente...”.

Por lo tanto, mientras el procedimiento concursal esté en curso y el crédito tributario apremiado o embargado por la AT no haya sido realizado, puede haber conflicto y ceder el derecho de la AT, por ejemplo, ante tercerías o ante la decisión exclusiva y excluyente del JM que considere determinados bienes o derechos embargados por la AT como precisos para la continuidad de la actividad del concursado (STCJ nº 9/2013, de 1 de octubre de 2013).

De esta forma, tras un largo debate doctrinal y jurisprudencial quedaba claro que, aun habiéndose notificado con anterioridad a la declaración del concurso la providencia de apremio, éste quedaba suspendido de manera cautelar, a la espera de que, por parte del JM, se dictará resolución respecto de la necesidad o no de los bienes embargados para la actividad del concursado, cuya continuidad, no lo olvidemos, es la finalidad principal del concurso (CALVO VÉRGEZ, JUAN; 2012), dudándose, sin embargo, si los créditos generados con posterioridad, por ejemplo, los propios recargos de apremio podían ser calificados como concursales.

En consecuencia, la reforma en esta materia parecía imprescindible, por las presiones al respecto de la AEAT, y por la necesidad de clarificar la cuestión, pero la nueva redacción de los artículos 55 LC y 164 LGT, que comentaremos seguidamente, no ha servido tampoco para solucionar todas las dudas y conflictos existentes al respecto, por lo cual el conflicto persiste y el reconocimiento de la jurisdicción exclusiva y excluyente del JM acerca de la prevalencia de la continuidad de la actividad económica del concursado sobre el derecho de crédito de la AT respecto de determinados bienes y derechos del concursado, aun embargados, sigue siendo ratificado por la jurisprudencia.

C. Problemática de la concurrencia de procedimientos tras la Ley 38/2011

1. Introducción

Sin duda, evitar el conflicto entre los procedimientos administrativos de ejecución singular, tanto los iniciados por la AEAT como los derivados de la TGSS y el procedimiento concursal, tendría que ser uno de los aspectos que el administrador concursal debía controlar con más detalle, para lo cual tiene la ventaja de que la intervención del JM es decisiva al respecto.

De esta manera, creemos que el administrador concursal, si existe conflicto, debe dejar clara su posición al respecto y fundamentar la misma, material (medios de prueba) y legalmente, demostrando su diligencia al respecto, evitando cualquier responsabilidad.

Para ello, recomendamos que sus opiniones encuentren el refrendo del JM, bajo cuya autoridad se desarrolla todo el proceso concursal.

Recuérdese que es una materia que ha sido objeto de importantes cambios legislativos, derivados de la presión por parte de la Hacienda Pública para dejar fuera de la jurisdicción del JM el cumplimiento de varias obligaciones tributarias y salvaguardar su autotutela, ver *supra*.

De hecho, la LRC, con efectos del día 1 de enero de 2012, ha producido un significativo cambio en este terreno, mediante las nuevas redacciones dadas a los artículos 55 LC y 164 LGT¹³⁸

Anexo VII

ARTÍCULOS CLAVE PARA RELACIONAR LA CONCURRENCIA ENTRE EL PROCEDIMIENTO CONCURSAL Y LOS PROCEDIMIENTOS DE APREMIO TRIBUTARIOS.

- LC: artículo 55.
- LGT. Artículos 163 y 164.
- RGR: artículos 77, 123 y disposición adicional 2ª RGR.

La regulación de qué normativa (concursal o tributaria) primaba para regular los procesos de ejecución de bienes y derechos de un determinado sujeto, en el caso de concurrir en el tiempo, sólo se planteó de manera expresa, normativamente hablando, en el RGR de 1990 y ha sido objeto, como hemos señalado en apartados anteriores, de diversas modificaciones legislativas, dada la confusión y los problemas doctrinales y jurisprudenciales causados por la misma.

El procedimiento concursal (salvo los supuestos preconcursales del artículo 5 *bis* LC y la particularidad del acuerdo extrajudicial de pagos) nace con el auto de declaración del concurso, artículo 21 LC, el cual ha incorporado en la LRC elementos esenciales para tratar de evitar disputas sobre qué procedimiento y cuándo es prioritario, si el concursal o el tributario.

ANEXO VIII

ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA DECLARACIÓN DEL CONCURSO:

- Carácter voluntario o necesario del mismo.
- *Facultades de administración y disposición que toma el administrador concursal.*
- Medidas cautelares, en su caso.
- Llamamiento a los acreedores: comunicación de créditos.
- Publicidad del concurso.
- *Comunicación individualizada a la AEAT y la TGSS a través de su sede electrónica de la declaración del sujeto en proceso concursal.*
- Efecto de cierre registral, artículo 24. 5 LC

¹³⁸ De acuerdo a la redacción dada por el apartado 117 del artículo único de la Ley 38/2011, de 10 de octubre (BOE de 11) en relación a la disposición final 11ª de la Ley 22/2003

2. Situación actual

La nueva redacción de los artículos 55 LC y 164 LGT, clave para analizar este asunto, es como sigue. El artículo 55 LC afirma:

“Ejecuciones y apremios

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.” (La cursiva es nuestra).¹³⁹

Por su parte, el artículo 164 LGT señala:

“Concurrencia de procedimientos.

1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:
 - 1.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.
 - 2.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Para ambos casos se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

2. *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...”* (La cursiva es nuestra)

La nueva redacción¹⁴⁰ trata, *con desigual fortuna*, de aclarar la situación de los procedimientos tributarios (en general, de todos los administrativos) iniciados con anterioridad a la declaración de concurso. La primera novedad, aunque ubicada en el apartado 1 del artículo 164 LGT, lo cual ya es un error técnico relevante, pues sólo el apartado 2 se refiere expresamente a la normativa concursal, es mencionar como documento administrativo a la *“diligencia de embargo”* y no, como sucedía con anterioridad, a la *“providencia de apremio”*.

¹³⁹ La modificación fue incorporada por el número 42 del artículo único de la Ley 38/2011.

¹⁴⁰ Introducida por el apartado 117 del artículo único de la Ley 38/2001. Su entrada en vigor el día 1 de enero de 2012 se estableció por la Disposición Final 11ª de esa Ley.

A la diligencia de embargo se refieren los artículos 170.1 LGT y 75 RGR¹⁴¹. La diligencia de embargo supone ya la ejecución individualizada de un bien o derecho concreto del deudor o la anotación preventiva del embargo, si se trata de bienes o derechos inscribibles en Registros Públicos, al contrario que la providencia de apremio que es anterior en el tiempo y de carácter abstracto y general.

Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán, por la tanto, continuarse aquellos procedimientos de recaudación tributaria en los que exista una diligencia de embargo fehacientemente (nuestra tesis es que, al tratarse de un acto administrativo que afecta al patrimonio del deudor, sólo adquiere eficacia con la notificación al mismo) comunicada al deudor; en caso contrario, aunque se haya producido la emisión de una providencia de apremio, todo el proceso de recaudación ejecutiva quedará en suspenso; además, el JM puede decidir que determinados bienes y derechos en manos del concursado resultan imprescindibles para la continuidad de la explotación económica y, en este supuesto, aun embargados, no podrán ser objeto de ejecución individualizada por la Hacienda Pública hasta la liquidación del convenio.

La STCJ nº 5/2014, en el conflicto de jurisdicción suscitado entre el Juzgado de Primera Instancia número 8 y Mercantil de León y la Delegación Especial de la AEAT (BOE de 17 de julio de 2014), vuelve a dejar claro que la competencia en materia de nulidad de procedimientos de recaudación corresponde a la AEAT y que si, además, la diligencia de embargo se dictó antes de la declaración del concurso, es plenamente válida.

Es más, sólo si el apremio ha terminado mediante el pago total del débito tributario o la declaración de fallido del deudor, no habrá conflicto con el procedimiento concursal, pero si el procedimiento de apremio está suspendido, verbigracia, por una tercería, artículo 165.4 LGT o se ha consignado su pago, entonces, siempre el JM puede levantarlo, si califica los bienes o derechos embargados como imprescindibles para la continuidad de la actividad económica, *primando el procedimiento concursal sobre el administrativo* (STCJ nº 9/2013, de 1 de octubre de 2013).

Anótese el importante papel jugado por el administrador concursal para solicitar al JM el levantamiento y cancelación de los embargos trabados con anterioridad al concurso, junto con la posibilidad que se le abre de solicitar la intervención del JM durante el proceso para aplicar el artículo 55 LC. Todo ello, al servicio de la continuidad de la empresa que deviene el interés público por excelencia.

A este respecto, quizás es importante señalar que el TCJ, en el conflicto de jurisdicción nº 10/2013, suscitado entre el Juzgado de Primera Instancia nº 8 y de lo Mercantil de León y la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León (BOE de 20 de mayo de 2014), ha señalado dos cuestiones, a nuestro entender, obvias:

- a) “La falta de competencia del Juez del Concurso para declarar la nulidad de los embargos administrativos anteriores a la declaración del concurso...”(Fundamento de Derecho Tercero, *principium*).
- b) “...la competencia para declarar la nulidad de los embargos administrativos acordados antes de la declaración del concurso corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria” (Fundamento de Derecho Cuarto, segundo párrafo).

Estas declaraciones resultan ser, sin embargo, una nueva manifestación del prurito con el cual defienden su competencia “exclusiva y excluyente” los JM.

3. Desarrollo de la materia

Continuando con el análisis anterior, resulta que si el auto declarativo del concurso se dicta antes de la finalización del período voluntario de ingreso de la deuda tributaria, art. 62 LGT; entonces, ya no le es posible a la AEAT iniciar la fase ejecutiva de la recaudación, es decir, emitir la providencia de apremio.

Si, por el contrario, el auto declarativo del concurso se dicta después de finalizado el citado período voluntario, entonces, la AT sí puede dictar la pertinente providencia de apremio, pero no podrá conti-

¹⁴¹ “(...) 2. Cada actuación de embargo se documentará en diligencias de embargo.

3. Las deudas de un mismo obligado al pago podrán acumularse en una diligencia de embargo.

Cuando las necesidades del procedimiento lo exijan, se procederá a la segregación de las deudas acumuladas.”

nuar con el procedimiento de apremio, ya que éste queda en suspenso, a la espera de la finalización del proceso concursal.

Sólo si tenemos una diligencia de embargo dictada con anterioridad al auto de declaración del concurso, entonces, el procedimiento administrativo de ejecución podrá continuarse, pero si los bienes son necesarios para la actividad empresarial (calificación que compete en exclusividad al JM, pero que puede ser instada por el administrador concursal) o se produce algún trámite que suspenda el propio procedimiento, verbigracia, una tercería, los embargos adoptados restan en suspenso, aunque no se levantan.

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.

Pero, ¿qué sucede después de la fase de liquidación? En ese momento, la “suspensión” de los embargos desaparece y, entonces, se puede continuar con la ejecución de los bienes declarados como no necesarios. Si lo que se produce es un convenio con los acreedores, entonces:

- a) Si sólo existe deuda ordinaria, ver abajo, no se podrá continuar el procedimiento recaudatorio y se estará a lo que determine el convenio,
- b) Si existe deuda ordinaria y privilegiada, entonces, se podrá ejecutar solamente la porción de deuda tributaria privilegiada, salvo que, expresamente, se hubiera votado a favor del convenio respecto de esta deuda privilegiada.

“Pudiendo señalar, a modo de resumen que para continuar con el procedimiento de apremio en los casos de concurso se tienen que dar tres requisitos. Uno, que no se haya aprobado el plan de liquidación. Dos, que la administración tributaria haya dictado la diligencia de embargo y tres, que los bienes que se van a embargar no sean necesarios para continuar la actividad de la empresa o profesión.”

(FERNÁNDEZ JUNQUERA, MANUELA, 2013, página 123).

4. Efectos de la declaración del concurso sobre los acreedores con garantía real.

Se plantea, asimismo, la concurrencia de algunas de las garantías reales de las cuales dispone la Hacienda Pública, artículos 77 y ss. LGT, y la existencia de acreedores con garantía real en el concurso.

Aunque el tema será estudiado con mayor detalle en el apartado siguiente, nos centraremos en lo dispuesto en el artículo 56 LC que también ha sido objeto de cambios en la Ley 17/2014:

“Paralización de ejecuciones de garantías reales y acciones de recuperación asimiladas.

- 1 . Los acreedores con garantía real sobre bienes del concursado que resulten necesarios para la continuidad de su actividad profesional o empresarial no podrán iniciar la ejecución o realización forzosa de la garantía hasta que se apruebe un convenio cuyo contenido no afecte al ejercicio de este derecho o trascurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación. En particular, no se considerarán necesarias para la continuación de la actividad las acciones o participaciones de sociedades destinadas en exclusiva a la tenencia de un activo y del pasivo necesario para su financiación, siempre que la ejecución de la garantía constituida sobre las mismas no suponga causa de resolución o modificación de las relaciones contractuales que permitan al concursado mantener la explotación del activo.

Tampoco podrán ejercitarse durante ese tiempo:

- a) Las acciones tendentes a recuperar los bienes vendidos a plazos o financiados con reserva de dominio mediante contratos inscritos en el Registro de Bienes Muebles.
- b) Las acciones resolutorias de ventas de inmuebles por falta de pago del precio aplazado, aunque deriven de condiciones explícitas inscritas en el Registro de la Propiedad.
- c) Las acciones tendentes a recuperar los bienes cedidos en arrendamiento financiero mediante contratos inscritos en los Registros de la Propiedad o de Bienes Muebles o formalizados en documento que lleve aparejada ejecución.

2. Las actuaciones ya iniciadas en ejercicio de las acciones a que se refiere el apartado anterior se suspenderán, si no hubiesen sido suspendidas en virtud de lo dispuesto en el artículo 5 bis, desde que la declaración del concurso, sea o no firme, conste en el correspondiente procedimiento, aunque ya estuvieran publicados los anuncios de subasta del bien o derecho. Sólo se alzarán la suspensión de la ejecución y se ordenará que continúe cuando se incorpore al procedimiento testimonio de la resolución del juez del concurso que declare que los bienes o derechos no son necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.
3. Durante la paralización de las acciones o la suspensión de las actuaciones y cualquiera que sea el estado de tramitación del concurso, la administración concursal podrá ejercitar la opción prevista en el apartado 2 del artículo 155.
4. La declaración de concurso no afectará a la ejecución de la garantía cuando el concursado tenga la condición de tercer poseedor del bien objeto de ésta.
5. A los efectos de lo dispuesto en este artículo y en el anterior, corresponderá al juez del concurso determinar si un bien del concursado resulta necesario para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.”

En cuanto a los bienes afectados (concepto propio del Derecho Tributario, que debe interpretarse de acuerdo a sus reglas, salvo desacuerdo con el JM que siempre goza en éste, como en cualquier otra materia del concurso, de jurisdicción exclusiva y excluyente) a la actividad empresarial del deudor, no se podrá iniciar la ejecución de la garantía por parte de la Hacienda Pública hasta que se apruebe el convenio o haya transcurrido un año desde la declaración del concurso sin que se hubiese abierto la fase de liquidación.

La nueva redacción del artículo 56 LC ha eliminado, precisamente, cualquier referencia al concepto de “bien afectado” a la actividad empresarial o profesional del empresario concursado, quizás para evitar, precisamente, las dificultades e interpretaciones que este concepto jurídico indeterminado conlleva.

Si existen actuaciones de traba o ejecución sobre estos bienes o derechos reales, artículo 172.1 LGT,¹⁴² se deben suspender cuando se declare el auto del concurso, incluso cuando los anuncios de subasta ya estuvieran publicados.

En cambio, para los bienes no afectos y previa declaración judicial, podrá alzarse la suspensión de la ejecución.

5. Compensaciones

Otro problema típico que se ha planteado en las relaciones entre el procedimiento recaudatorio y el procedimiento concursal, es la cuestión de las compensaciones.

La compensación es una manera de extinguir las deudas tributarias, artículo 58 LGT¹⁴³, la cual puede producirse a instancia del obligado tributario, artículo 72 LGT o de oficio, artículo 73. El problema central es que el artículo 58 LC prohíbe la compensación entre créditos y deudas.

En se sentido, el citado artículo manifiesta:

“Prohibición de compensación.

Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 205, declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella.

En caso de controversia en cuanto a este extremo, ésta se resolverá a través de los cauces del incidente concursal.”

¹⁴² “La enajenación de los bienes embargados se realizará mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente...”

¹⁴³ “1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.
2. El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado.”

Como señala la doctrina:

“Sabido es que, en los términos que expresa, el art. 58 de la Ley concursal prohíbe la compensación. Y es natural, pues de no ser así, si uno de los titulares del crédito a compensar está declarado en concurso, resultaría que el acreedor que compensa su deuda, con el crédito del concursado, al extinguirse ambas deudas en la cantidad concurrente, el acreedor no concursado, se privilegiaría (en perjuicio de los otros acreedores) como si cobrara de inmediato ya que su patrimonio queda enriquecido al extinguirse (en la cantidad concurrente) el crédito que contra él tuviera el concursado.” (PINTO RUIZ, JOSÉ J.; 2013).

Ahora bien, la dicción del artículo 58 LC, modificado por la LRC, no prohíbe todo tipo de compensaciones.

En primer lugar, hay que señalar que “*compensar*” créditos o débitos no es cualquier cosa, sino que la compensación necesita de unos requisitos (deudas líquidas, vencibles y exigibles) que no siempre se producen. En segundo término, como dice el propio artículo 58 LC, basta para que sean válidas las compensaciones tributarias, fundamentalmente, las de oficio que son las que suelen existir en nuestro caso, pues la AEAT trata de extinguir deudas tributarias antes de la declaración del concurso, compensado, por ejemplo, devoluciones tributarias solicitadas por la entidad con créditos tributarios no pagados, artículo 73.1 y 3 LGT¹⁴⁴, artículo 59 RGR.

Ahora, tras la LRC, si las causas para la compensación de créditos y deudas reúnen los requisitos correspondientes con anterioridad a la declaración del concurso, aunque el acto que declare tal compensación se haga con posterioridad, será válida la compensación.

No pueden, en cualquier caso, *compensarse* los créditos reconocidos con posterioridad al auto declarativo del concurso. Se plantea, sin embargo, si es posible la compensación a instancia del administrador concursal, artículo 72 LGT, de deudas contra la masa; en nuestra opinión, tal posibilidad no existe tampoco, dado lo dispuesto en el artículo 58 LC, pero los órganos de recaudación de la AEAT entienden lo contrario (RUBIO GONZALO, SONIA; 2012)

6. Suspensión del devengo de intereses de demora

De acuerdo al artículo 59 LC:

“Suspensión del devengo de intereses.

1. Desde la declaración de concurso quedará suspendido el devengo de los intereses, legales o convencionales, salvo los correspondientes a los créditos con garantía real, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía. Los créditos salariales que resulten reconocidos devengarán intereses conforme al interés legal del dinero fijado en la correspondiente Ley de Presupuestos. Los créditos derivados de los intereses tendrán la consideración de subordinados a los efectos de lo previsto en el artículo 92.3 de esta Ley.
2. No obstante, cuando en el concurso se llegue a una solución de convenio que no implique quita, podrá pactarse en él el cobro, total o parcial, de los intereses cuyo devengo hubiese resultado suspendido, calculados al tipo legal o al convencional si fuera menor. En caso de liquidación, si resultara remanente después del pago de la totalidad de los créditos concursales, se satisfarán los referidos intereses calculados al tipo convencional.”

La redacción afecta, por lo tanto, al interés de demora tributario que es una obligación tributaria accesorio de carácter legal, artículos 25 y 26 LGT.

7. La certificación de las deudas tributarias

Conforme al artículo 85 LC, los acreedores, *incluyendo la Hacienda Pública*, disponen de 30 días para certificar sus deudas con respecto a la entidad en concurso.

¹⁴⁴ “1. La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo.

Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta ley.

(...)

3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.

En el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo, la extinción se producirá en el momento de concurrencia de las deudas y los créditos, en los términos establecidos reglamentariamente.”

Una función importante del administrador concursal es recibir esta información, artículo 33.1, g), 4º LC y comprobar el cumplimiento formal de los requisitos de este artículo¹⁴⁵, así como diferenciar su naturaleza, funciones ubicadas dentro de lo que el artículo 33.1 LC denomina “funciones de secretaría”.

Comprobar la calidez y validez de los créditos que la Hacienda Pública pretende ejercitar contra el deudor corresponde, asimismo, al administrador concursal.

Además de los créditos tributarios, la Hacienda Pública puede comunicar a la administración concursal:

Cuadro Número X

CLASES DE CRÉDITOS QUE PUEDE CERTIFICAR LA AGENCIA TRIBUTARIA, ARTÍCULO 85 LC

Créditos concursales: concepto, importe, fecha de vencimiento y si están garantizados o no.
Intereses hasta la fecha del auto declarativo.
Créditos contra la masa.
Créditos aplazados o fraccionados.
Créditos públicos cuya gestión, verbigracia, por Convenio, corresponda a la AEAT.
Créditos por responsabilidad civil cuya gestión esté encomendada a la AEAT.
Incumplimientos por parte del deudor de la presentación de autoliquidaciones tributarias.
Situación de los procedimientos de comprobación tributaria (limitada o inspección) iniciados frente al concursado

8. Aplazamientos y fraccionamientos

En nuestro procedimiento recaudatorio pueden aplazarse deudas tributarias tanto en el período voluntario como en el ejecutivo, artículo 65.1 LGT¹⁴⁶.

Una vez declarado el concurso, no era posible alterar el vencimiento de los créditos contra la masa, dado lo dispuesto en el artículo 84 LC.

Pues bien, una de las características más acusadas de los procedimientos concursales y que más daño recaudatorio causaba a la Hacienda Pública eran las peticiones de aplazamiento y fraccionamiento con posterioridad al concurso.

De esta forma, se posponía el crédito público y, al final, el mismo quedaba preterido ante otros créditos y, generalmente, tras la liquidación empresarial (supuesto común, por desgracia, de nuestros concursos), la AT se veía imposibilitada de cobrar el crédito aplazado.

Para evitar esta situación, como señala la EM, II, párrafo quinto, de la tantas veces citada Ley 7/2012:

¹⁴⁵ “(...)

2. La comunicación se formulará por escrito firmado por el acreedor, por cualquier otro interesado en el crédito o por quien acredite representación suficiente de ellos, y se dirigirá a la administración concursal. La comunicación podrá presentarse en el domicilio designado al efecto el cual deberá estar en la localidad en la que tenga su sede el juzgado, o remitirse a dicho domicilio. También podrá efectuarse la comunicación por medios electrónicos. El domicilio y la dirección electrónica señalados a efectos de comunicaciones serán únicos y deberán ser puestos en conocimiento del juzgado por el administrador concursal al tiempo de la aceptación del cargo o, en su caso, al tiempo de la aceptación del segundo de los administradores designados.

3. La comunicación expresará nombre, domicilio y demás datos de identidad del acreedor, así como los relativos al crédito, su concepto, cuantía, fechas de adquisición y vencimiento, características y calificación que se pretenda. Si se invocare un privilegio especial, se indicarán, además, los bienes o derechos a que afecte y, en su caso, los datos registrales. También se señalará un domicilio o una dirección electrónica para que la administración concursal practique cuantas comunicaciones resulten necesarias o convenientes, produciendo plenos efectos las que se remitan al domicilio o a la dirección indicados.

4. Se acompañará copia, en forma electrónica en caso de que se haya optado por esta forma de comunicación, del título o de los documentos relativos al crédito. Salvo que los títulos o documentos figuren inscritos en un registro público, la administración concursal podrá solicitar los originales o copias autorizadas de los títulos o documentos aportados, así como cualquier otra justificación que considere necesaria para el reconocimiento del crédito...” (Las cursivas son nuestras).

¹⁴⁶ “1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos...” Véanse, asimismo, los artículos 44 al 54, ambos inclusive, RGR.



“Se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de los créditos contra la masa en situaciones de concurso para evitar la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud de aplazamiento o fraccionamiento”.

En estas condiciones, el apartado 2 del artículo 65 LGT, donde se señalan los supuestos de deudas tributarias que no pueden aplazarse o fraccionarse (pagaderas con efectos timbrados y obligaciones tributarias autónomas de retención e ingreso a cuenta), ha sido modificado por el artículo 1. Cuatro de la precitada Ley 7/2012, añadiéndole dos nuevos párrafos, el segundo y tercero, que dicen lo siguiente:

“...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.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión”.

Atención:

Desde el 31 de octubre de 2012 no pueden solicitarse aplazamientos o fraccionamientos tributarios de aquellas deudas fiscales que tengan la consideración de créditos contra la masa.

Se ha justificado esta modificación, no solamente por razones recaudatorias, sino para dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 84 LC, donde se establece que los créditos tributarios contra la masa han de pagarse a su vencimiento, no pudiendo alterarse tal plazo, lo que sí sucedía, cuando la AT concedía un aplazamiento, pues la mera presentación de la solicitud producía el efecto de impedir el inicio del período ejecutivo, artículo 65 LGT.

Si la solicitud se denegaba, entonces, se iniciaba un nuevo período voluntario de pago, artículo 52.4,a) RGR, con lo cual se alteraba la fecha de vencimiento del crédito, pudiendo anteposeerse otros de vencimiento, inicialmente posteriores.

Ejemplo número 4

A se declara en concurso el 20.08.2011

En la declaración-liquidación de IVA del primer trimestre del año (en adelante, 1T) de 2012, resulta una cuota a ingresar de 1.000 euros.

De acuerdo a la normativa del propio IVA en la redacción vigente en aquella fecha, artículo 71.4 RIVA, la declaración-liquidación del primer trimestre del año para las PYME podía presentarse desde el día 1 al 20 de abril de 2012, luego la fecha de vencimiento del crédito tributario sería el día 20 de abril de 2012.

Durante el período voluntario de pago se presenta una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Existe otro crédito privado contra la masa por retribuciones de la administración concursal que vence el día 25 de abril de 2012.

Si se desestimase la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y la resolución denegatoria de la misma se notificase el día 13 de abril de 2012, conforme al artículo 52.4,a) RGR, se concedería un nuevo plazo de ingreso en período voluntario, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior, artículo 62.2,a) LGT.

Ello determinaría un nuevo vencimiento del crédito tributario por IVA, 1T 2012, el 20 de mayo, posterior, por ende, al crédito de la administración concursal que vence el 25 de abril.

La inadmisión, de acuerdo a la nueva normativa, producirá el efecto de no tener por presentada la solicitud, artículo 47.3 RGR, por lo que se mantendrá el vencimiento del crédito tributario en el día 20 de abril de 2012.

Nota. El ejemplo debe entenderse referido a solicitudes de aplazamiento presentadas en período voluntario de pago.

Fuente. AEAT.

Ya con anterioridad a la Ley 7/2012, la AEAT no concedía, salvo errores procesales, este tipo de ingreso en voluntario para los obligados tributarios en concurso, pero se consideró que tal circunstancia violaba la LC.

Respecto al momento de implantación de la nueva normativa sobre aplazamientos y fraccionamientos en procesos concursales, parece claro que lo es para las peticiones de aplazamiento y fraccionamiento.

to efectuadas tras la entrada en vigor de la Ley 7/2012, es decir, el 31 de octubre de 2012, no siendo válido para aquellas solicitudes presentadas con anterioridad, aun no resueltas en la citada fecha, a las cuales se les aplicará la normativa anterior.

La nueva norma no deja de plantear sus propios problemas interpretativos; así, parece referirse exclusivamente a las deudas tributarias y no a otro tipo de deudas públicas; sin embargo, no se ve que una distinción de tal naturaleza no choque con la dicción del artículo 84 LC.

Por otra parte, el Departamento de Recaudación de la AEAT (Subdirección General De Procedimientos Especiales, 2012) interpretó, en principio, que las deudas tributarias relativas a las obligaciones de retener e ingresar a cuenta no se veían afectadas por esta modificación normativa, ya que vía remisión del artículo 65.2, segundo párrafo, *in fine* y 82.2.,b) LGT, la regulación de los aplazamientos y fraccionamientos en tales deudas tributarias no se regirían por el artículo 65 LGT, sino por el mencionado artículo 82.2,b) LGT, tal y como señala expresamente el artículo 44.3 RGR¹⁴⁷.

De esta forma, se mantuvo el artículo 44.3 RGR y la Instrucción 1/2009, pudiendo admitir estos aplazamientos en las circunstancias citadas en el artículo 82.2,b) LGT.¹⁴⁸

Téngase en cuenta, en otro orden de cosas, que la prohibición de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias que tengan la consideración de “*créditos contra la masa*”, hace todavía más importante diferenciar qué créditos tributarios tienen tal consideración, lo que remite a la problemática de precisar el momento en que un crédito tributario deja de ser concursal que, a nuestro entender, el de la doctrina y la jurisprudencia (por todos, la conocida STS de 1 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 4583) es el del devengo del tributo, ver arriba. Regla ésta, precisamente, que la Ley 7/2012 exceptúa ahora en las liquidaciones del IVA, ver abajo.

También es posible entender que esta regla general puede ser exceptuada por la propia actuación de la Hacienda Pública, cuando firme acuerdos y convenios en el marco de un concurso, tal y como le permite la redacción del artículo 164.4 LGT¹⁴⁹.

9. La Instrucción 6/2013 del Departamento de Recaudación

La nueva redacción del artículo 65.2 LGT está necesitada de una adaptación del RGR. Provisionalmente, se ha dictado por el Departamento de Recaudación la Instrucción 6/2013, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores, de fecha 9 de diciembre de 2013.

Esta Instrucción trata, por un lado, de dar respuesta al incremento exponencial de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias, tanto en el período voluntario como en el ejecutivo, que ha producido la crisis económica y, por razones de presión del déficit público, adopta una postura muy restrictiva ante el supuesto más común, de mayor incidencia en el mundo empresarial y, lógicamente, de mayor volumen recaudatorio: el aplazamiento y fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta.

¹⁴⁷ “(...)

3. Las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria...”

¹⁴⁸ “(...)

2. (...)

c) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, de la forma prevista reglamentariamente...”

¹⁴⁹ “(...)

4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria.

Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.”

Asimismo, pretende poner en marcha la nueva modificación en materia de concursos contenida en la nueva redacción del artículo 65.2 LGT, *ver supra*.

Respecto a la primera cuestión: los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias correspondientes a retenciones e ingresos a cuenta, se produce una clara restricción en la posibilidad de otorgarlos por parte de la AT. Por el contrario, se manifiesta (EM de la Instrucción, párrafo sexto):

“(...) una clara intención del legislador de acentuar aún más el carácter excepcional de este tipo de aplazamientos cuya tramitación reviste, en consecuencia, el mismo carácter excepcional.”

Para ello, se indica la necesidad de probar perfectamente que el pago de estas modalidades de pagos a cuenta afectaría sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica del obligado tributario que solicita el aplazamiento; en suma, que las posibilidades de aplazamiento y fraccionamiento de este tipo de deudas tributarias quieren convertirse en excepcionales¹⁵⁰.

Lógicamente, esta Instrucción no afecta a otro tipo de deudas tributarias, las cuales se seguirán rigiendo por las reglas generales sobre aplazamiento y fraccionamiento de la LGT y el RGR.

En relación a las situaciones concursales, la Instrucción 6/2013 vuelve a reiterar que no puede aplazarse deuda tributaria alguna que tenga la consideración de crédito contra la masa, inadmitiéndose todas las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas devengadas en el período que transcurre desde la fecha de declaración del concurso hasta la fecha de eficacia del convenio (cese del concurso), con independencia de que las mencionadas solicitudes se hayan presentado antes o después de dicha fecha.

Tras la fecha de eficacia del convenio, las nuevas deudas tributarias surgidas se “normalizan”, al tratarse de créditos tributarios nacidos tras el concurso y su aplazamiento se rige por las reglas generales, incluyendo las vinculadas a los aplazamientos de retenciones e ingresos a cuenta.

“No obstante, se ha de tener en cuenta que, en los supuestos en que se abra la fase de liquidación por incumplimiento del convenio de acreedores, y puesto que esto determinará que se desplieguen de nuevo todos los efectos del concurso, todas las deudas devengadas desde la fecha del auto de declaración del concurso pasarán a tener la consideración de créditos contra la masa, por lo que resultarán inaplazables...”

En el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de estas últimas deudas, la AT incluirá la condición resolutoria de que, de darse el caso de la apertura del proceso de liquidación (el más normal en los concursos españoles), se producirá la cancelación del acuerdo; *con lo cual, en efecto, las posibilidades de presentar solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento y lograr los efectos suspensivos de las mismas para las empresas en concurso se ven fuertemente limitadas*, aunque pueden ser objeto de recursos administrativos las notificaciones de “inadmisión” de tales peticiones.

En otro orden de cosas, *la actitud restrictiva de la AEAT para conceder aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias a las empresas con problemas de insolvencia se ha seguido agudizando durante el ejercicio 2014*, tal y como demuestran las Instrucciones de 29 de mayo de 2014 del Delegado Central de Grandes Contribuyentes relativas al control de plazos de resolución de las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos, ejecución de garantías en los supuestos de incumplimiento de los acuerdos de aplazamiento y *comprobación obligatoria de las solicitudes de devolución del IVA presentadas por contribuyentes declarados en concurso de acreedores*.

Estas Instrucciones de carácter interno, dirigidas a la citada Delegación Central de Grandes Contribuyentes (en adelante, DCGC) de la AEAT, tienen una gran relevancia, tanto porque reflejan una continuidad en la línea contraria a la flexibilización de las condiciones de pago de las deudas tributarias, como por los obligados tributarios a los que afectan (grandes contribuyentes) y la importancia recaudatoria de los mismos, pues se calcula que el 37% de todos los ingresos tributarios derivan de los contribuyentes censados en la DCGC.

¹⁵⁰ En cualquier caso, recuérdese que la Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, exceptúa de la necesidad de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias inferiores a los 13.000 euros; por lo que entendemos que, en tales casos, sí son admisibles las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pagos a cuenta, cuya deuda tributaria resulte inferior a esa cuantía.

La Instrucción trata de agilizar la ejecución de las garantías puestas por los contribuyentes, generalmente, avales bancarios, cuando solicitan aplazamientos o fraccionamientos, si se produce el incumplimiento de los mismos, tanto en plazo como en cantidad y aunque solamente sea uno de los plazos.

En este sentido, la Instrucción Segunda.1 señala: “(...) si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, se proceda a la ejecución a la mayor brevedad de las garantías asociadas a los mismos.” La revisión de esta circunstancia se efectuará cada mes por el Departamento de Asistencia y Servicios Tributarios de la precitada DCGC.

10. La situación en la Reforma de la Ley General Tributaria

El 23 de junio de 2014 ha sido publicado en el portal del MINHAP un Anteproyecto de LGT que, si bien se pretende vincular con la Reforma Tributaria propuesta por el Gobierno en esas fechas¹⁵¹, integran un elenco de modificaciones de contenido de la LGT muy variado.

Entre las modificaciones propuestas se contiene la del artículo 65.2 LGT, es decir, la regulación de los aplazamientos y fraccionamientos que, en su letra c), señala:

“2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

(...)

- c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa...”

Por lo tanto, de no existir un cambio en la redacción durante la tramitación parlamentaria del Anteproyecto, los problemas para aplazar tales deudas seguirán; es más, el citado artículo 65.2 LGT incluye un último párrafo, cuyo tenor señala:

“Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión”

De esta manera, se pretende legalizar el “archivo” de las peticiones en este sentido por parte de la AEAT, archivo que, asimismo, se acompaña de la indicación de que contra el mismo no cabe recurso o reclamación alguna.

En nuestra opinión, tal afirmación es contraria al derecho de defensa y rompe el propio principio de legalidad del acto administrativo de “archivo”, por lo que éste no puede, sin más, archivarse, ya que la vía del recurso ha de estar siempre abierta, arg. ex. artículo 24.2 CE.

11. La formalización del crédito de la Hacienda Pública

El administrador concursal debe formar la lista de acreedores e identificar la masa pasiva del concurso; para ello, los acreedores de la entidad, incluyendo la Hacienda Pública, deben certificar, “insinuar”, la existencia del crédito con anterioridad al concurso, artículo 33.1 LC.

Ni la Hacienda Pública ni la TGSS están exentas del cumplimiento de los requisitos formales que la LC impone al conjunto de acreedores en el trámite de comunicación o insinuación de créditos, artículos 21.1.5 y 85 LC.

El administrador concursal debe exigir tal cumplimiento formal, pues una de sus funciones es la de “recibir las comunicaciones de créditos de los acreedores”, artículo 33.1, g), 4º LC y es más, a nuestro entender, durante la “insinuación” puede discutir la existencia o no de tal derecho de crédito en favor de la Hacienda Pública, así como su regularidad y legalidad, junto con la calificación del mismo (concursal o contra la masa), acudiendo, en su caso, al JM para que, en virtud de su competencia excluyente y exclusiva, determine tales asuntos.

También el administrador concursal puede (y, consideramos, que debe, llegado el caso) plantear al JM si determinados embargos anteriores al auto de concurso, al recaer sobre bienes y derechos

¹⁵¹ De hecho, a la vez se publican otros tres Anteproyectos de Ley que, básicamente, inciden en el IRPF, el IS y el IVA. Sin embargo, la tramitación legislativa de estos textos ha seguido derroteros diferentes, pues el Anteproyecto de LGT se ha retrasado, al necesitar informes especiales, por ejemplo, del Consejo General del Poder Judicial.

esenciales para la actividad empresarial, deben ser suspendidos, levantados o cancelados, tal y como expone el artículo 33.1, a), 4º LC, ver *supra*,

Respecto a qué órgano debe certificar los créditos, el artículo 123 RGR, titulado “Actuaciones de la Hacienda Pública en procedimientos concursales y en otros procedimientos de ejecución”, regula de forma muy general tal circunstancia, pues su apartado 1, simplemente afirma:

“Cuando los derechos de la Hacienda Pública hayan de ejercerse ante los órganos judiciales, esta iniciará el proceso correspondiente o se personará en el proceso ya iniciado conforme a la normativa legal que resulte de aplicación.”

Lo que supone, sencillamente, volvernos a remitir a la LC y al resto de la normativa tributaria, pero específicamente a las normas internas, *ad intra* de organización de la AEAT, en particular, las del Departamento de Recaudación de la AEAT.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 123 RGR¹⁵² no parece tener aplicación al procedimiento concursal, donde, precisamente, el administrador concursal será el encargado directo de comunicarse con los órganos pertinentes de la Hacienda Pública en los casos de sustitución de los administradores societarios (en los demás supuestos, ya hemos indicado que la nueva redacción del artículo 108.2 RGAT, parece permitir que la comunicación siga realizándose con los representantes legales o voluntarios de la empresa) y donde existe una comunicación telemática directa de la situación de concurso del deudor.

En realidad, es el apartado 3 el directamente destinado a regular nuestro caso:

“...Los órganos de recaudación remitirán al órgano con funciones de asesoramiento jurídico los documentos necesarios para la defensa de los derechos de la Hacienda Pública. Los créditos de la Hacienda Pública quedarán justificados mediante certificación expedida por el órgano competente.”

Por último, el artículo 123.5 RGR hace referencia al hecho de que la AEAT gestiona, mediante convenios, otros créditos que no son de la titularidad de la Hacienda Pública estatal, por ejemplo, los derechos en período ejecutivo de muchas deudas tributarias correspondientes a las CCAA pero cuyo obligado tributario tiene su domicilio fiscal fuera del territorio de la CCAA.

En este sentido, señala:

“(...) 5. Cuando se vaya a solicitar la declaración de concurso o se haya declarado un concurso que afecte a créditos que no sean de titularidad de la Hacienda Pública estatal y cuya gestión recaudatoria se esté realizando por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en virtud de convenio, se observará lo establecido en el convenio.

En defecto de convenio, la Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará los créditos que hayan sido o deban ser certificados en el proceso al titular de los créditos a fin de que pueda asumir directamente la representación y defensa de aquéllos. Del mismo modo, previamente a la suscripción o adhesión a un convenio o acuerdo que pueda afectar a tales créditos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria dará traslado de su contenido al titular de aquéllos, entendiéndose que presta su conformidad si en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento no manifestara lo contrario.”¹⁵³

12. La coordinación entre los órganos recaudatorios de la Hacienda Pública y la TGSS

Un aspecto que cada vez preocupa más a los órganos públicos, no sólo en relación a los concursos de acreedores, sino en otros aspectos de la aplicación de los tributos, por ejemplo, la inspección, es la coordinación entre la Hacienda Pública y la TGSS.

¹⁵² “(...)

2. Los órganos de recaudación competentes podrán solicitar de los órganos judiciales la información sobre los procedimientos que puedan afectar a los derechos de la Hacienda Pública cuando dicha información no esté disponible a través de la representación procesal. Asimismo, podrán solicitar información a tal efecto de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y demás órganos de recaudación sobre créditos pendientes de cobro.”

¹⁵³ El apartado 6, por su parte, se limita a decir:

“(...) 6. Cuando la Administración tributaria sea nombrada administrador concursal, corresponderá al órgano que se determine en virtud de la norma de organización específica aceptar el nombramiento o rechazarlo en virtud de justa causa.”

Las cotizaciones a la Seguridad Social no son tributos y su regulación permanece extramuros de la LGT¹⁵⁴, asimismo, su procedimiento recaudatorio y su normativa general, aunque cada vez más próxima a la tributaria,¹⁵⁵ es autónoma y dispone de algunas diferencias.

El administrador concursal debe considerar los intereses y las relaciones con la TGSS de manera autónoma respecto de los derivados de la aplicación de los tributos.

Sin embargo, conviene conocer la creciente coordinación entre la AEAT y la TGSS y, en materia concursal, lo dispuesto al respecto por la DA segunda del RGR.¹⁵⁶

13 Incidencia recaudatoria derivada de la aparición de nuevas deudas tributarias después de la emisión de la certificación.

Un problema creciente en los concursos y que afecta directamente a las funciones (y, en su caso, responsabilidades) del administrador concursal es que, tras haber certificado las deudas, artículo 85 LC, pueda resultar que aparezcan nuevos acreedores.

Desde la perspectiva recaudatoria, si existen deudas liquidadas antes de la presentación del informe de la administración concursal, se recomienda pedir informe al Servicio Jurídico del Estado antes de finalizar el plazo de emisión del informe del administrador, pues su aparición puede conllevar una revisión de la calificación de los créditos.

En cambio, si se trata de deudas tributarias conocidas después de la presentación del informe del administrador concursal, pero antes de los textos definitivos del mismo, artículo 92.1 LC¹⁵⁷: entonces, no pueden tener carácter de créditos subordinados, ver *infra*:

Nos referimos, en particular, a los siguientes créditos:

- Los créditos del artículo 86.3 LC, relativos al supuesto de que no se hubiese presentado alguna declaración o autoliquidación que hubiese sido precisa para la determinación de un crédito de Derecho Público o de los trabajadores.
- Los créditos cuya existencia resulte de la propia documentación del deudor.
- Los que consten en documentos con fuerza ejecutiva.

¹⁵⁴ La Disposición Adicional Segunda de la LGT establece:

"Esta ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica."

¹⁵⁵ Sin embargo, el Real Decreto-Ley 16/2013, de 20 de diciembre, ha alterado la redacción del artículo 109 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social y ha integrado en las bases de la cotización de los regímenes comunes de la SS a muchas retribuciones en especie que, por el contrario, están exentas como rendimientos del trabajo del IRPF y, además, van a seguir estándolo en la próxima reforma de este gravamen.

¹⁵⁶ "Criterios de coordinación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la Tesorería General de la Seguridad Social en procesos concursales.

1. A efectos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 10 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y con los límites del artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los procesos concursales en que concurren créditos de la Hacienda pública estatal cuya gestión recaudatoria corresponda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con créditos de la Seguridad Social, cuya gestión recaudatoria corresponda a ésta, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Tesorería General de la Seguridad Social intercambiarán la información, circunstancias y datos relativos a dichos procesos que consideren relevantes.

Sin perjuicio de lo que pueda establecerse en el oportuno convenio de colaboración, dicho intercambio abarcará al menos la identificación y domicilio del deudor, la existencia e importe del crédito cuya gestión corresponda a una u otra de ambas entidades públicas; en su caso, la existencia y el grado de satisfacción de los créditos contra la masa, así como cualquier otra circunstancia que se considere relevante.

2. Las relaciones entre los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Tesorería General de la Seguridad Social implicados en el proceso estarán presididas por los principios de colaboración y cooperación. A tal efecto, se promoverá la adopción de criterios comunes relativos, entre otros aspectos, a la suscripción de acuerdos o convenios.
3. La Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social podrán acordar la necesidad de comunicar previamente a la otra parte la realización de determinadas actuaciones. En particular, y entre otras, se comunicarán recíprocamente su propósito de promover el inicio de un proceso concursal o de solicitar la apertura de la fase de liquidación."

¹⁵⁷ Son créditos subordinados:

"1.º Los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la administración concursal en la lista de acreedores, así como los que, no habiendo sido comunicados, o habiéndolo sido de forma tardía, sean incluidos en dicha lista por comunicaciones posteriores o por el juez al resolver sobre la impugnación de ésta. No quedarán subordinados por esta causa, y serán clasificados según corresponda, los créditos del artículo 86.3, los créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los créditos asegurados con garantía real inscrita en registro público, los que constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, y aquellos otros para cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las Administraciones públicas."

- Los créditos asegurados con garantía real inscrita en Registro Público.
- Los que constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial.
- Aquellos otros para cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las pta

D. La Instrucción 3/2014, del Departamento de Recaudación de la AEAT, ¿un cambio de tendencia?

Como hemos señalado en apartados anteriores de este texto, la creciente preocupación por la ineficacia de la normativa concursal española por lo que debería ser una de sus finalidades fundamentales: la conservación del tejido empresarial, favoreciendo las “segundas oportunidades”, el llamado *fresh start*, ha movido al legislador a lo largo del ejercicio 2014 a implementar diferentes medidas legislativas, cuya finalidad principal era prevenir o evitar el concurso, favoreciendo los procesos negociales entre el deudor y sus acreedores.

Esto se ha conseguido con el florecimiento de las llamadas instituciones preconcursales o paraconcursoales, a las que hace referencia, por ejemplo el artículo 5 bis LC. Tales institutos tenían, sin embargo, el problema de que uno de los acreedores sustanciales y general en los procedimientos concursales: la Hacienda Pública se resistía a cualquier reducción de sus privilegios (por entender que ya los había minorado y por considerar que, precisamente, tal reducción le estaba suponiendo unos fuertes costes recaudatorios, (ver arriba), negándose a convenir con los restantes acreedores de Derecho Privado una reducción del crédito o una espera, es decir, tratando de conservar sus privilegios generales o especiales para sus créditos de Derecho Público; ello, a pesar de que, tanto el artículo 164.4 LGT¹⁵⁸ como el artículo 10.3 de la Ley 47/2003, de 28 de noviembre, General Presupuestaria, ya permitían la celebración de convenios singulares entre la AT y el deudor concursado, al margen de los previstos entre ese deudor y los restantes acreedores, privados o no, privilegiados o no, y con un contenido amplísimo, solamente sometidos a la aprobación del órgano competente de la AEAT.

Pues bien, como la doctrina venía señalando (DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS; 2014), la viabilidad de los acuerdos paraconcursoales, verbigracia, del acuerdo extrajudicial de pagos, era muy limitada, si no se permitía pactar o convenir con los créditos públicos o si se excluía a estos de las obligaciones de acuerdo que imponía tales convenios.

Una vez que el Real Decreto-Ley 11/2014 permitió, incluso, que los créditos privilegiados con garantía real fueran convenidos y se obligó a los acreedores públicos a ajustarse a las votaciones mayoritarias de los otros acreedores, pareció llegado el momento de permitir una mayor flexibilidad a los órganos recaudatorios de la Hacienda Pública para aceptar, singularmente, quitas o esperas con las empresas en concurso; revirtiéndose de esta manera la tendencia contraria plasmada en la precitada Instrucción 1/2013 del Departamento de Recaudación de la AEAT que, como sabemos, hacía prácticamente imposible a las empresas en concurso la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias.

Pues bien, la Instrucción 3/2014, de 19 de noviembre, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concurso de acreedores; permite con gran amplitud la realización de acuerdos singulares.

Estos acuerdos singulares, que serán únicos para cada contribuyente, se regulan con gran flexibilidad e inconcreción en la mencionada Instrucción 3/2014. Además, se permite que la AEAT se incorpore al convenio general que los restantes acreedores hayan firmado con el deudor concursado en lo que se

¹⁵⁸ “(...)

4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la ley concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la ley concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria.

Para la suscripción de los acuerdos y convenios a los que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.”

refiere a los créditos privilegiados sobre los cuales la AEAT tenga la competencia para acordar el convenio.

El límite temporal hasta el cual la AEAT tiene facultad para cerrar un convenio singular es la fecha de eficacia del convenio de acreedores, artículo 133.1 LC, eficacia que se produce desde la fecha de la sentencia que apruebe el convenio, salvo que el JM acuerde otra cosa.

A pesar de todo, hay limitaciones, los créditos ordinarios y subordinados en manos de la Hacienda Pública sólo pueden entrar en el convenio general, previa autorización del Director del Departamento de Recaudación de la AEAT; por ello, en el convenio singular entran los créditos privilegiados, requiriéndose, en todo caso, que el deudor haya satisfecho previamente los créditos calificados como créditos contra la masa, así como, si los hubiera, los créditos surgidos con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio general suscrito.

En general, el acuerdo singular será un acuerdo de espera, con mayor aplazamiento en el pago de los créditos y un tipo de interés menor al moratorio (que, tributariamente hablando, será el 4,375% para 2015). No puede haber quitas en los pagos a cuenta y parece que se exigirá, simultáneamente o con carácter previo, el ingreso de un porcentaje (el 20%) de la deuda objeto del acuerdo, así como las correspondientes garantías (véase la Instrucción Segunda de la citada Instrucción 3/2014).

También parece que la Hacienda Pública pretende que aquellos deudores que dispusieran de acuerdos previos de aplazamiento o fraccionamiento de pagos que afecten a créditos privilegiados, suscriban un acuerdo singular en el que se integren las condiciones del aplazamiento.

Lo sorprendente del asunto es que estos “acuerdos singulares”, tan flexibles en su regulación, convivan con una norma tan restrictiva como la Instrucción 1/2013, en materia de aplazamientos y fraccionamientos, mucho más regulados por la LGT y sus disposiciones de desarrollo.

15. LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS Y SU CALIFICACIÓN DENTRO DE LOS PROCEDIMIENTOS CONCURSALES

A. Nota previa

Como hemos señalado en páginas anteriores, la reducción de privilegios que contemplaba la LC para los créditos tributarios nacidos post-concurso, es uno de sus aspectos más novedosos y uno de los elementos que rompió el tradicional privilegio de la AT ejecución singular mediante autotutela de los créditos tributario.

Esta ruptura del privilegio de autotutela de la AT, en principio, se trató mínimamente de compensar por parte de las autoridades fiscales con la responsabilidad exigida a los administradores concursales.

Por ello, hemos reiterado que cabe esperar que, en los próximos años, a medida que se pueda desarrollar esta responsabilidad subsidiaria e, incluso, antes, al atribuirles el carácter de administradores societarios y en virtud de otra modalidad de responsabilidad tributaria, la AEAT vaya ejerciendo esta posibilidad para cobrar los créditos tributarios.

Otra novedad importante de la LC fue la calificación que realizó de los créditos de Derecho Público y, en especial, de los tributarios y de los correspondientes a la Seguridad Social, al reducir drásticamente sus privilegios y preferencias; fundamentalmente, porque minoró a la mitad el importe del que gozan tales entes como privilegio general.

Lo esencial para el crédito tributario, en principio, como para cualquier crédito en sede concursal, es su calificación como crédito contra la masa o como crédito concursal, pues la posición de la Hacienda Pública resulta ser muy diferente.

En principio, el momento para diferenciar y calificar tales créditos es la declaración del concurso que debemos situar en el devengo de los tributos a los que resulte obligado la entidad en concurso de acreedores, aunque con crecientes excepciones, como veremos posteriormente, ver arriba.

Es claro que una empresa concursada está sometida a múltiples obligaciones tributarias, como cualquier empresa ordinaria, pues sigue en funcionamiento y mantiene su personalidad jurídica, en su caso, hasta su total liquidación (si el procedimiento concursal termina, como por desgracia resulta ser

en la mayoría de los casos españoles, en la extinción de la empresa); pero lo relevante, a efectos tributarios, en un procedimiento concursal son sus especificidades, cuyo contenido puede resumirse en dos:

- a) La responsabilidad tributaria del administrador concursal que, lógicamente, sólo puede nacer cuando exista esa figura, mediante el correspondiente Auto judicial, ver *supra*.
- b) Los créditos tributarios surgidos en el proceso concursal, pues la legislación les atribuye determinadas particularidades.

La problemática más significativa, la que ha causado más debates doctrinales y jurisprudenciales, la que ha conllevado diferentes modificaciones normativas hasta la reciente Ley 7/2012 y las modificaciones posteriores reglamentarias que ésta ha conllevado, es la del nacimiento de los créditos tributarios en los procesos concursales y su calificación como crédito contra la masa o crédito concursal.

Por ello, hemos destacado la importancia del momento de la declaración del concurso y de la precisión relativa al devengo de los impuestos afectados por tal cesura (con las excepciones que el interés de la Hacienda Pública ha ido produciendo en este término); pues según que el devengo del crédito tributario se produzca antes o después de la declaración del concurso, responderá a una u otra naturaleza y los privilegios de la Hacienda Pública serán diferentes; dado que antes del devengo coincidente con el auto de declaración del concurso tales privilegios son mayores, no es de extrañar que la AEAT y otras Haciendas territoriales hayan tratado, en lo posible, de retrasar el nacimiento de la obligación tributaria, intentando convertir el crédito derivado de la misma en una obligación tributaria nacida con anterioridad al concurso.

Este retraso se puede producir bien desplazando el nacimiento del derecho de la Hacienda Pública desde el devengo del impuesto a un momento posterior, verbigracia, la liquidación del tributo, bien retrotrayendo obligaciones tributarias al pasado, verbigracia, mediante la modificación de la base imponible en el IVA.

Sin embargo, recientemente, tras las modificaciones introducidas en la LC por la LRC se ha observado un cambio de perspectiva: tratando la AT de incluir la mayor parte de sus créditos tributarios como créditos contra la masa y en el seno de su situación de privilegio "general", por entender que, de esta forma, al menos, puede cobrar lo que le corresponda de la quita y, además, porque los JM han ido crecientemente alterando la calificación de créditos que la AEAT consideraba como pre-concurso y créditos contra la masa, no le ha quedado más remedio a la AT que centrar su atención en la calificación del crédito tributario.

B. La masa pasiva y la clasificación de los créditos

Aunque no es materia de nuestro trabajo, es necesario recordar que la *masa activa del concurso* la constituyen los bienes y derechos integrados en el patrimonio del deudor *en la fecha de la declaración del concurso*, más los que se reintegren al mismo o adquieran tal condición a lo largo del procedimiento concursal.

Por su parte, la *masa pasiva del concurso* la componen, *una vez declarado el mismo*, todos los acreedores del deudor (incluyendo la Hacienda Pública), ordinarios o no, sin más excepciones que las establecidas por las leyes.

El artículo 84.1 LC reconoce esta masa pasiva como el conjunto de las obligaciones (incluyendo las tributarias) pendientes del deudor. La LC, Capítulo III del Título IV, diferencia entre *créditos contra la masa* y *créditos concursales*, clasificando, a su vez, los últimos en:

- *Créditos privilegiados* que se diferencian en: *con privilegio especial*, artículo 90 LC, al afectar a determinados bienes o derechos y *con privilegio general*, artículo 91 LC, si inciden en la totalidad del patrimonio de la empresa en concurso de acreedores (deudor).
- *Créditos ordinarios*, aquellos que no tengan la anterior calificación, ni la de subordinados, y
- *Créditos subordinados*, artículo 92 LC.

Los créditos contra la masa no forman parte de los créditos concursales, de forma tal que no se incluyen en la masa pasiva del concurso, siendo créditos “prededucibles”, es decir, que deben ser satisfechos por los administradores concursales y detraídos, por ello, de la masa activa antes de que se vayan a pagar los créditos concursales, artículo 154 LC¹⁵⁹.

De ahí, el interés creciente de la AT por clasificar adecuadamente sus créditos tributarios y la necesidad de que el administrador concursal lo haga correctamente.

Una vez declarado el concurso, funciona entre la masa pasiva el principio *par conditio creditorum*, aunque hay excepciones sobre preferencia y prelación de créditos.

Desde la declaración del concurso, y entre esa masa pasiva, se encuentra la Hacienda Pública, pero como un acreedor con un régimen especial, mas no privilegiado.

“De este modo, los créditos tributarios de la Hacienda Pública se clasifican dentro de los diferentes tipos de créditos concursales, pudiendo en algunos casos disfrutar de privilegio (general o especial) o incluso ser postergados a un último lugar cuando tengan la calificación de subordinados” (JAVIER GALÁN RUIZ, 2009, página 264).

El administrador concursal ocupa una función esencial a la hora de calificar los créditos concursales y, lógicamente, la Hacienda Pública (la cual tratará, en la medida de lo posible, de convertir las obligaciones tributarias del deudor de naturaleza concursal en créditos privilegiados) vigilará estrechamente esta calificación, intentando hacerle responsable de cualquier “error” en la misma, el cual reduzca los privilegios y garantías de que la Hacienda Pública cobre las obligaciones tributarias.

De esta manera, hay dos grandes posibles conflictos entre la Hacienda Pública y el administrador concursal en este punto, el primero, situar alguna obligación tributaria en crédito contra la masa, cuando su calificación era de crédito concursal y, en segundo término, entre los créditos de naturaleza concursal, establecer qué obligaciones fiscales tienen la naturaleza de créditos privilegiados y cuáles no.

Anótese que, en la clasificación de créditos contenida en el artículo 89 LC, la Hacienda Pública como tal, es decir, desde la perspectiva subjetiva, no tiene ningún privilegio, es un acreedor más del concursado; los que se califican como privilegiados, perspectiva objetiva, son determinados créditos.

Como hemos dicho, *los créditos contra la masa no forman parte de los créditos concursales y no integran la masa pasiva del concurso.*

El administrador concursal, antes de formar la masa activa del concurso, ha de reducir de la misma los créditos prededucibles, que deben ser satisfechos por aquellos y entre los cuales, lógicamente, se integran las obligaciones tributarias.

El criterio general para esta deducción es *el de vencimiento; por ello, son concursales los créditos de vencimiento posterior a la declaración del concurso*¹⁶⁰ y en el plano tributario lo serán, con las excepciones que luego veremos, las obligaciones tributarias cuyo devengo se situó después de la declaración del concurso, artículo 84.2 LC, donde se establece un listado exhaustivo de los créditos contra la masa y 154, donde se regula el pago de los créditos contra la masa.

Interesa resaltar que, en su calidad de acreedor concursal, formando parte de la masa pasiva, la Hacienda Pública no está exenta del cumplimiento de las obligaciones formales necesarias para iden-

¹⁵⁹ “Pago de créditos contra la masa.

1. 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.
2. Los créditos contra la masa, cualquiera que sea su naturaleza, habrán de satisfacerse a sus respectivos vencimientos, cualquiera que sea el estado del concurso. Los créditos del artículo 84.2.1ª se pagarán de forma inmediata. Las acciones relativas a la calificación o al pago de estos créditos se ejercitarán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse para hacerlos efectivos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos.
3. 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. En caso de resultar insuficientes, lo obtenido se distribuirán entre todos los acreedores de la masa por el orden de su vencimiento.”

¹⁶⁰ La relevancia de esta fecha para la calificación de los créditos se produce, asimismo, en otras obligaciones, por ejemplo, en las de naturaleza salarial; así, se consideran como créditos contra la masa, los salarios por los últimos treinta días de trabajo anteriores a la declaración del concurso y en cuantía que no supere el doble del salario mínimo interprofesional.

tificar su crédito, incluirse en el listado de acreedores y “certificar” la existencia del mismo; por ello, el administrador concursal debe ser riguroso a la hora de exigir tal certificación a los órganos recaudatorios de la AT, es decir, en el momento de cumplir las condiciones de la conocida como comunicación o insinuación de los créditos, artículos 21.1.5 y 85 LC, ver arriba.

De esta materia se ocupa el artículo 123 RGR, ver *supra*. Es muy importante a estos efectos recordar que la comunicación tardía de los créditos no implica su exclusión del concurso pero sí la calificación de los mismos como créditos subordinados, como sanción a esta falta de diligencia del acreedor.

Sin embargo, la regla anterior no se aplica, por ejemplo, para aquellos créditos cuya determinación dependa de la actuación inspectora de las AT, pues los mismos, aun comunicados con tardanza, tendrán la calificación que les corresponda, según su naturaleza, artículo 92.1 LC, ver abajo.

A nuestro entender, tal circunstancia se produce, no sólo con las liquidaciones derivadas de un procedimiento inspector, sino también las producidas en los procedimientos de gestión tributaria: verificación de datos, artículos 131 a 133, ambos inclusive, LGT; comprobación de valores, artículos 134 y 135 LGT, y comprobación limitada, artículos 136 a 140, ambos inclusive, LGT.

Cuadro Número XI CRÉDITOS CONTRA LA MASA, ARTÍCULO 84.2 LC.

- Los salarios por los últimos treinta días de trabajo anteriores a la declaración de concurso y en cuantía que no supere el doble del salario mínimo interprofesional.
- Los de costas y gastos judiciales, divididos a su vez en:
 - Los ocasionados por la solicitud y la declaración del concurso, la adopción de medidas cautelares, la publicación de las resoluciones judiciales previstas en la LC, la asistencia y representación del concursado y de la administración concursal durante toda la tramitación del procedimiento y sus incidentes, hasta la eficacia del convenio o, en otro caso, hasta la conclusión del concurso.
 - Quedan fuera de estos créditos los ocasionados por los recursos que se interpongan contra las resoluciones del JM cuando fueren total o parcialmente desestimadas con expresa condena en costas.
 - Los ocasionados por la asistencia y representación del deudor, *de la administración concursal* o de acreedores legitimados en los juicios que, en interés de la masa, continúen o inicien conforme a lo dispuesto en la LC, salvo lo previsto para los casos de desistimiento, transacción y defensa separada del deudor y, en su caso, hasta los límites cuantitativos en ella establecidos.
- Los de alimentos del deudor y de las personas respecto de las cuales tuviera el deber legal de prestarlos, conforme a lo dispuesto en la LC respecto de su procedencia y cuantía, así como, en toda la extensión que se fije en la correspondiente resolución judicial posterior a la declaración del concurso, los de los alimentos a cargo del concursado acordados por el Juez de Primera Instancia en alguno de los procesos a que se refiere el título I del Libro IV de la Ley de Enjuiciamiento Civil.
- Los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, incluyendo los créditos laborales, comprendidas en ellos las indemnizaciones debidas en caso de despido o extinción de los contratos de trabajo, así como los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral, hasta que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, apruebe un convenio o declare la conclusión del concurso.
- Los que resulten de prestaciones a cargo del concursado en los contratos con obligaciones recíprocas pendientes de cumplimiento que continúen en vigor tras la declaración del concurso, y de obligaciones de restitución e indemnización en caso de resolución voluntaria o por incumplimiento del concursado.
- Los que, en los casos de pago de créditos con privilegio especial sin realización de los bienes o derechos afectos, en los de rehabilitación de contratos o de enervación de desahucio y en los demás previstos en la LC, se correspondan por las cantidades debidas y las de vencimiento futuro a cargo del concursado.
- Los que, en los supuestos de rescisión concursal de actos realizados por el deudor, correspondan a la devolución de contraprestaciones recibidas por éste, salvo que la sentencia aprecie mala fe en el titular de los créditos.
- Los que resulten de obligaciones contraídas válidamente durante el procedimiento de la administración concursal o, con la autorización o conformidad de ésta, por el concursado sometido a la intervención.
- Los que resulten *de obligaciones nacidas de la LC* o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración del concurso y hasta la eficacia del convenio o hasta la conclusión del concurso.

- El 50% de los créditos que supongan nuevos ingresos de tesorería y hayan sido concedidos en el marco de un acuerdo de refinanciación (artículo 71 bis y DA cuarta LC) y, en supuesto de liquidación, los créditos concedidos al concursado en el marco de un convenio, conforme a lo regulado en el artículo 100.5 LC.
- Cualesquiera otros créditos a los que la LC atribuya expresamente tal condición.

Nuestro interés, y el de la AEAT, lógicamente, es establecer qué créditos tributarios figuran entre los anteriores.

C. Problemática de algunos créditos tributarios.

1. Consideraciones generales

En principio, el artículo 84 de la LC no cita de forma específica a ninguna obligación tributaria como susceptible de formar parte de los créditos contra la masa. Como se ha indicado con anterioridad, los créditos contra la masa no forman parte de los créditos concursales y, en consecuencia, no integran la llamada masa pasiva del concurso, teniendo la consideración de créditos prededucibles, por lo cual, y *ceteris paribus*, el interés de la AEAT será calificar el mayor número de obligaciones tributarias como pertenecientes a este bloque de créditos.

Con carácter general, tienen tal naturaleza (de créditos contra la masa) las deudas listadas exhaustivamente en el artículo 84.2 LC y los créditos de vencimiento posterior a la declaración del concurso, por lo cual, toda obligación tributaria cuyo devengo se hubiera producido con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, tendría la naturaleza de crédito concursal y las que se hubieran devengado con posterioridad, con autonomía respecto a otros momentos temporales de relevancia para la deuda tributaria, verbigracia, la fecha de la declaración, liquidación tributaria o pago, ver *supra*, tendría la naturaleza de crédito contra la masa.

Sin embargo, esta aparente sencillez, como hemos indicado con anterioridad, ha generado una serie de problemas, en principio, vinculadas al propio nacimiento de la obligación tributaria y su conexión con la fecha del auto concursal, polémica que, como hemos indicado con anterioridad, ha de resolverse por el momento del devengo de la obligación tributaria, salvo la reciente modificación legal en materia del IVA y, en segundo lugar, la otra gran polémica ha consistido en establecer el momento en el cual, la AEAT deja de gozar del privilegio de la autotutela, entrando como un acreedor más a la hora de ejecutar los créditos del acreedor concursado, lo que ha concluido llevando a que la fecha relevante sea la notificación fehaciente de la providencia de embargo.

En el caso de los tributos instantáneos, como es el IVA, resulta que el devengo se produce en un momento y la liquidación, mensual o trimestral, en otro período temporal¹⁶¹ y puede suceder; de hecho, sucede que el auto de declaración del concurso se produzca en un momento de tiempo donde determinados hechos impositivos, caso del IVA, se hayan devengado y, en cambio, todavía no exista obligación de liquidar el impuesto.

Debido al hecho creciente de que la AT detectaba que muchos contribuyentes repercutían el IVA con devengo antes de la declaración del concurso, el adquirente del bien o servicio se lo deducía como IVA soportado y, una vez declarado el concurso del transmitente o prestador de servicios, éste no ingresaba el IVA repercutido o se convertía en crédito contra la masa, al liquidarlo en momentos posteriores a la declaración del concurso, la AEAT ha reaccionado ante esta financiación del concurso mediante créditos IVA por medio de una serie de reformas legislativas, *fundamentalmente, con la generalización de la figura de la “inversión del sujeto pasivo”, “reverse charge”,* en la terminología anglosajona, ISP (LONGÁS LAFUENTE, 2013).

El administrador concursal ha de estar muy atento al cumplimiento estricto de las nuevas reglas de liquidación del IVA “partido” por un período de liquidación en medio de la declaración del concurso,

¹⁶¹ Al contrario que en los tributos conocidos como periódicos, por ejemplo, el IS o el IRPF, donde la capacidad económica a gravar, la renta, se genera a lo largo de un período de tiempo (de ahí el nombre), generalmente, un año, el impuesto se devenga a 31 de diciembre del citado ejercicio y se liquida posteriormente, por ejemplo, seis meses después.

con nuevas reglas tras la Ley 7/2012 y al cumplimiento de las normas sobre inversión del sujeto pasivo o ISP.

En este sentido, el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, varias veces citado en este texto, ha cambiado la redacción del artículo 71 RIVA, incorporando específicamente que el auto del concurso “rompe” el período de liquidación del IVA, artículo 71.5 RIVA.¹⁶²

El auto de declaración del concurso establece dos períodos de liquidación a efectos del IVA totalmente independientes.

Sin embargo, el desarrollo y explicación de los complejos efectos y problemas que supone, en especial, en el IVA la declaración del concurso: períodos de liquidación tributaria “partidos”, modificación de la base imponible y rectificación de facturas y cuotas, ISP, etc., queda fuera, en general, del ámbito de nuestro trabajo, aunque tienen gran interés para el conocimiento de las relaciones entre Derecho Concursal y Tributario, donde queremos referirnos de manera basal a las obligaciones del administrador concursal.¹⁶³

En cualquier caso, tras el Real Decreto 838/2013 y la nueva redacción del artículo 24.1 y 2 RIVA, el administrador concursal tiene acceso a las facturas rectificadas en las modificaciones de bases imponibles del IVA (muy comunes en casos de concurso), lo cual, si bien por un lado, le permite conocer mejor la evolución de los créditos tributarios, supone, por otra parte, una mayor exigencia de adecuada diligencia para el mismo.¹⁶⁴

Nos limitaremos, seguidamente, a esbozar los cambios producidos por la Ley 7/2012 derivados de la presión de la AEAT para evitar la financiación de los concursos a cargo del crédito tributario y, en especial, de IVA repercutidos y no ingresados o no cobrados posteriormente por la Hacienda Pública, así como a comentar el desarrollo posterior, por otras normas, de tales alteraciones.

En este sentido, cabe recordar que el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de información, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 20); no sólo ha incorporado en el RIVA cambios derivados directamente de la última gran reforma del impuesto, la incluida en la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28), sino que también ha implementado alguna modificación técnica en el RIVA de interés para nuestro texto.

Así, ha establecido que la acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación, para proceder a la modificación de la base imponible del IVA, sólo va a proceder en los supuestos de deudor concursal o créditos incobrables.

De esta forma, el artículo 24.1, *in fine*, primer párrafo, RIVA señala expresamente:

¹⁶² “(...)

5. En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso deberá presentar, ..., 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 satisfacer la devolución.”

¹⁶³ En este sentido, recuérdese también que el tantas veces mencionado Real Decreto 828/2013 ha alterado también las normas sobre modificación de la base imponible del IVA, artículo 80.3 LIVA, exigiendo como requisito imprescindible para el ejercicio de la misma la emisión de la factura rectificativa de la operación primigenia.

¹⁶⁴ Por otra parte, se elimina de, entre los documentos que deben presentarse a la AEAT, a efectos de la modificación de la base imponible del IVA, la copia del auto de declaración judicial del concurso, pues ésta, como sabemos, tiene conocimiento telemático del mismo desde el mismo momento de su emisión.

“En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.”

Por su parte, el mismo artículo 24.1, *in fine*, segundo párrafo, RIVA, indica:

“En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.”

2. El nacimiento del IVA y las facturas rectificativas

La regulación del IVA, básicamente su Ley, Ley 37/1982, de 27 de diciembre (en adelante, LIVA) y su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece el devengo del impuesto sustancialmente en el artículo 75 LIVA.

Se trata de reglas complejas, que atienden a las diferentes modalidades del hecho imponible del gravamen (adquisiciones de bienes, prestaciones de servicios, operaciones con pago aplazado, operaciones con emisión de certificados de obra, etc.), cuyo tenor e interpretación ha generado, por sí mismas, diferentes polémicas doctrinales y jurisprudenciales y, además, han sido objeto de algunos cambios legislativos.

Asimismo, el devengo del IVA cuenta con la peculiaridad respecto de otros gravámenes, artículo 75.Dos LIVA, de que el pago anticipado de una operación genera el devengo de la misma.¹⁶⁵

Se trata, en general, de un tributo de los conocidos como de devengo instantáneo, es decir, cuando se realiza la operación, pero la liquidación del mismo se produce, atendiendo a la calificación de la empresa como grande o pequeña, en el mes siguiente al devengo de la operación o en el trimestre siguiente, respectivamente.

Por lo tanto, siendo el IVA un impuesto de naturaleza instantánea, donde el devengo de las operaciones sometidas al mismo (entrega de bienes, prestaciones de servicios, importaciones, etc.) suele producirse operación por operación, artículo 75 LIVA,¹⁶⁶ es normal que determinados hechos imponibles se hayan devengado antes de la fecha de la declaración del concurso y, sin embargo, la liquidación de los mismos, ya que las declaraciones-liquidaciones del IVA son periódicas (mensuales o trimestrales), sea posterior al citado momento declarativo, produciéndose que la obligación tributaria es “concursal” y el pago de la misma es “contra la masa”; de ahí el problema que hemos mencionado en diferentes páginas de este trabajo y que se amplían en el punto 1 anterior.

Asimismo, es relevante señalar que el IVA, modelo europeo, “el impuesto europeo por excelencia”, según lo ha calificado la doctrina, es un gravamen de carácter neto, es decir, lo pagado por el empresario o profesional, sujeto pasivo del Impuesto, no es el IVA que, obligatoriamente, ha de repercutir en todas sus operaciones, conocido genéricamente como “IVA repercutido”, sino la diferencia entre éste y el IVA soportado y deducible, en las adquisiciones de bienes, importaciones y prestaciones de servicios recibidas y afectas a su actividad profesional, el IVA soportado, bien al 100% o bien en el porcentaje que determine su correspondiente regla de prorrata; debiendo pagar a la Hacienda Pública esta diferencia, lo que convierte a la AEAT en “acreedora del IVA por motivos fiscales” o, por el contrario, si el IVA soportado y deducible, conforme a las reglas señaladas generalmente en los artículos 92 y siguientes LIVA, es superior al IVA repercutido, entonces, el sujeto pasivo se convertirá en acreedor de la Hacienda Pública por este gravamen, mediante compensación o exigiendo a la AEAT la correspondiente devolución debida del exceso pagado a finales del ejercicio, convirtiéndose el sujeto pasivo en “deudor del IVA por motivos fiscales”.

De esta manera, la deducción del IVA, artículo 92 LIVA, es también operación por operación, no obstante a ello que los efectos liquidatorios de esta exacción sean periódicos (mensuales para las grandes empresas, en general y sujetos incluidos en el sistema conocido como REDEME; trimestrales,

¹⁶⁵ “(...) Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.”

¹⁶⁶ El asunto también se complica en el IVA por las propias particularidades de su devengo, así, cuando hay un pago anticipado monetario se devenga también el tributo y en el caso de operaciones de tracto continuado, verbigracia, arrendamientos, puede existir un “corte”, un anticipo en el devengo del gravamen, al 31 de diciembre de cada año.

para el resto de los sujetos pasivos), así como los derivados de la gestión del impuesto y de los procedimientos tributarios relativos al mismo que se agrupan en períodos temporales mensuales o trimestrales.

Estas complejas reglas de devengo y deducción del IVA se ven, asimismo, más complicadas por otras particularidades del impuesto, verbigracia, la existencia de la regla de prorrata (que conlleva para muchos sujetos pasivos que sólo sean deducibles los IVA soportados en proporción a la prorrata de la que disponga), la relevancia de la llamada “factura completa”, en general, como documento para justificar los IVA soportados¹⁶⁷ y la existencia de situaciones empresariales, *entre las cuales se encuentra el concurso de acreedores*, cuyo nacimiento puede conllevar a modificar la base imponible del IVA y a la rectificación de las cuotas repercutidas (y soportadas por otro empresario o profesional), la incidencia de estas rectificaciones en las liquidaciones del IVA y en el correspondiente pago del impuesto.

Por otro lado, la agrupación en los procedimientos tributarios (de gestión o de inspección) de las actuaciones de la AT en períodos de liquidación no arroja a los mismos la naturaleza de genuinos períodos impositivos, como manifiesta la doctrina más solvente,

“...ya que ni la base ni la cuota se ven afectadas por los hechos acontecidos durante ese lapso, sino que se trata de un simple período fiscal (establecido por comodidad administrativa, según expresión de alguna doctrina) en cuyo ámbito temporal se determina el importe de la deuda tributaria por la diferencia entre las cuotas devengadas y las soportadas durante este período. Únicamente el crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de la declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar del reconocimiento contra la masa. No siendo relevante el momento en que tenga la lugar la declaración del impuesto.” (MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, 2009).

Por último, la generalización de la doctrina jurisprudencial conocida popularmente de “tiro único” ha conllevado que establecer correctamente el período de liquidación (mensual o trimestral¹⁶⁸) del IVA no sea, exclusivamente, un error temporal o una simple incidencia en una obligación tributaria secundaria, de carácter formal, como es la de declarar el impuesto, artículo 29.1 y 2, c) LGT¹⁶⁹, sino que un error en el período de liquidación del impuesto puede suponer la pérdida del derecho a deducir el IVA y la correspondiente sanción por infracción tributaria, artículo 191 LGT.¹⁷⁰

El administrador concursal, en consecuencia, tiene que extremar el cumplimiento de los plazos de declaración y liquidación del IVA durante los procedimientos concursales, así como la aplicación de las reglas sobre modificación de bases imponibles y rectificación de facturas tras la declaración del concurso

Las últimas modificaciones del RIVA, realizadas por los Reales Decretos 828/2013, con efectos, en general, desde el 27 de octubre de 2013, y Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, con efectos, en general, desde el 1 de enero de 2015, respectivamente, han tratado de aclarar el tratamiento de las modificaciones en la base imponible del IVA a causa de concursos de acreedores y la emisión de facturas rectificativas subsiguiente.

El problema es que tales reglas ni estaban totalmente claras, ni estaban carentes de interpretaciones encontradas, incluso jurisprudenciales y, por último, han sido objeto de variadas modificaciones normativas en los últimos años, en gran parte, para aumentar las facultades de la Hacienda Pública relativas al IVA del concurso, evitando lo que hemos denominado “financiación del concurso mediante IVA no pagados” por el empresario que ejecuta la entrega de bienes o presta el servicio.

¹⁶⁷ Téngase en cuenta que, desde el día 1 de enero de 2013, está en vigor un nuevo Reglamento general de facturación. Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, BOE de 1 de diciembre de 2012.

¹⁶⁸ O, precisamente, como hemos visto, tras la propia Ley 7/2012 y en casos de concurso empresarial, por días.

¹⁶⁹ “1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones...”

¹⁷⁰ Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

En principio, el crédito en favor de la Hacienda Pública (y su contrapartida, el débito en contra) relativo al IVA y devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, *con independencia del momento de su liquidación*, puede disfrutar de su carácter de crédito contra la masa, *siendo créditos concursales, las deudas tributarias que se devenguen antes del auto de declaración del concurso, con independencia de que pudieran legalmente ser liquidadas en un momento posterior*.

En principio, la Hacienda Pública pretendió trasladar ese momento a la liquidación del impuesto, varios meses después, habiendo sido rechazado tal criterio por la jurisprudencia.

Al final, la Ley 7/2012 ha visto prevalecer “ex lege” los criterios de la Hacienda Pública, desde la fecha de entrada en vigor de la citada Ley, es decir, el 31 de octubre de 2012.

Por su parte, la nueva redacción del artículo 71.5 RIVA, incorporada por el Real Decreto 828/2013 y expuesta en el punto 1 anterior, ha dado desarrollo reglamentario a este criterio, independizando los créditos y los débitos del IVA devengados antes de la declaración del concurso de los producidos después, teniendo el contribuyente que liquidar la diferencia entre los mismos de manera también autónoma, dentro del propio período de liquidación mensual o trimestral (de ahí, que puedan existir liquidaciones del IVA de un solo día de duración), pues el auto del concurso “parte” el período de liquidación del IVA.

— *La Ley 7/2012 ha alterado las reglas de liquidación del IVA en supuestos de concurso, rompiendo el período de liquidación del IVA por días.*

— *De esta forma, los IVA repercutidos y soportados con anterioridad a la declaración del concurso, deberán ser declarados y liquidados de manera independiente, con período de liquidación propio, con anterioridad a la citada declaración y los IVA posteriores, créditos contra la masa, dispondrán de un período de liquidación autónomo.*

— *Esta nueva situación se regula en el artículo 71.5 RIVA.*

Como hemos señalado con anterioridad, no es el propósito de esta obra comentar con detalle las cuestiones que trae consigo el concurso en relación a determinados tributos, sino más bien señalar en qué materias tributarias y concursales ha de centrarse la atención del administrador concursal; por ello, nos limitaremos a indicar algunos de los cambios incluidos en la citada Ley 7/2012 y, nuevamente, en el RIVA, *porque señalan la voluntad del legislador de ser cada vez más exigente en el cumplimiento de los plazos de liquidación del IVA vinculados al concurso de acreedores* (GESTIÓN RECAUDATORIA Y SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO; 2013).

La finalidad fundamental es que, frente a la polémica sobre el carácter del crédito tributario del IVA, si el nacimiento del impuesto, devengo, se produce con anterioridad a la declaración del concurso, y su liquidación con posterioridad, así como para hacer frente a la actitud fraudulenta de determinados obligados tributarios que repercutían el impuesto, no lo pagaban o dificultaban enormemente el cobro del mismo (caso extendido en las empresas promotoras, en situación de dificultad empresarial, que adjudicaban inmuebles a entidades financieras y, después, se quedaban vacías patrimonialmente ante la Hacienda Pública, tras repercutir el IVA), éste era deducido por los adquirentes que pedían, en muchos casos, devoluciones o entraban en concurso.

De esta forma, se ha llegado a hablar de que el IVA financiaba los concursos de acreedores y, por esta circunstancia, la Hacienda Pública ha reaccionado por medio de las modificaciones incluidas en los tantas veces citados Ley 7/2012 y Real Decreto 828/2013.

Para ello,

“(…) en los supuestos en los que el auto de declaración del concurso se dicta a lo largo del período de liquidación del impuesto es necesario diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa, ya que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben calificarse como concursales los créditos de IVA por hechos imponible anteriores a la declaración de concurso.

Como en la regulación actual la declaración liquidación es única, se establece, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. En la primera de esas declaraciones el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a períodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

Las medidas adoptadas tienen como fin garantizar la neutralidad del Impuesto, lo cual, tiene como efecto, que la Administración no se vea perjudicada en relación con la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia del concurso, de ahí que se limite el derecho de deducción que deberá ejercitarse, cuando se hubieren soportado las cuotas con anterioridad al auto de declaración de concurso, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que dichas cuotas fueron soportadas.

De igual manera, para adecuar la gestión del impuesto a la doctrina jurisprudencial, la rectificación de deducciones como consecuencia de la declaración de concurso deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció la deducción.” (EM, Ley 7/2012, V, párrafos cuarto a sexto).

De esta forma, el auto concursal, cuando se produzca en medio de un período de liquidación del IVA, mensual o trimestral, obligará a dividir ese período en dos partes: antes del concurso, donde se deberán declarar los saldos a compensar de IVA de períodos anteriores y otra, por los días posteriores e, incluso, si se han rectificado las deducciones, como consecuencia del propio concurso, artículo 80.Tres LIVA, se deberá trasladar la nueva cuota rectificada al período liquidatorio en el cual se dedujo previamente.

La redacción del artículo 71.5 RIVA desarrolla esta previsión legal.

Por último, la Orden HAP72373/2014, de 9 de diciembre, que ha modificado, entre otros, los modelos 390 de declaración-resumen anual del IVA y 303, de autoliquidación del tributo, con efectos desde el día siguiente a su publicación en el BOE, es decir, desde el 20 de diciembre de 2014, ha incorporado tres campos nuevos en estas declaraciones, para “...indicar si el declarante ha sido declarado en concurso durante el ejercicio...” (EM, tercer párrafo, *principium*, de la Orden). Asimismo, en la carátula del modelo 303 se debe indicar la fecha en la que se dictó el auto de declaración del concurso y, por lo tanto, su tipo de autoliquidación: preconcursal o postconcursal.

Respecto a las facturas rectificativas que generan los concursos (y otros supuestos, no lo olvidemos, de modificación de la base imponible del IVA), la nueva redacción del artículo 24 RIVA introduce algunas novedades de interés al respecto, que pueden resumirse en:

- Eliminar la obligación, por repetitiva, de acompañar a la modificación de la base imponible copia del auto de declaración del concurso.
- Condicionar toda modificación de la base imponible a la emisión de la pertinente factura rectificativa, debiendo acreditar el sujeto pasivo tal circunstancia, exigiendo la remisión por parte de éste al destinatario de la citada factura.
- *Obligación de que las facturas rectificativas se remitan al administrador concursal, para que éste pueda reconocer los créditos en el concurso.*
- Regular el caso de modificaciones de la base imponible debidas al concurso de acreedores, donde el destinatario de las operaciones no tiene derecho a la deducción de los IVA soportados.
- *Aclarar expresamente el período de liquidación de las rectificaciones de base imponible del IVA, debidas al concurso de acreedores, que será el correspondiente a hechos imposables anteriores al concurso; de esta forma, la AT se asegura que no entren como créditos concursales operaciones que nacieron antes de la declaración del concurso.*
- Las comunicaciones de la modificación de la base imponible, tanto para el acreedor como para el deudor de los correspondientes créditos tributarios, se harán desde el 1 de enero de 2014 mediante medios telemáticos, en un formulario establecido a estos efectos por la AEAT en su sede electrónica.

Como hemos señalado en el epígrafe anterior, estas obligaciones aparecen, ahora, recogidas en la nueva redacción del artículo 24.1 RIVA, introducida por el mencionado Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre.

De esta manera, además, la AEAT reconoce que su tesis, según la cual la emisión de una factura rectificativa producía un nuevo hecho imponible del IVA con el subsiguiente nuevo devengo de la operación, carece de validez doctrinal y, ahora, legal, tal y como la jurisprudencia venía insistiendo al respecto (Auto del JM de Córdoba, de 2 de junio de 2005 y Auto del JM de Oviedo, de 10 de noviem-

bre de 2005), encontrándonos ante el mismo crédito, con alteración del titular, lo cual suponía que no se trataba de un crédito contra la masa, sino concursal.

Con el cambio legal, la AEAT lleva también las cuotas rectificadas al momento del ejercicio primigenio del derecho de deducción.

En suma, se limita el derecho general de compensar los saldos favorables que tiene el sujeto pasivo, cuatro años. Cuando se produce un concurso, el sujeto pasivo debe aplicar las deducciones y compensaciones pendientes sobre las liquidaciones de IVA anteriores al concurso, *evitando que un IVA “nacido”, es decir, repercutido antes del concurso (concursal) se traslade a un IVA “acreditado” (devuelto/a compensar) posterior al concurso (contra la masa).*

En relación a la necesidad de disponer siempre de la copia de la factura rectificativa para efectuar la correspondiente modificación en la liquidación del impuesto, entendemos que la normativa española del IVA, en particular, el artículo 24 RIVA, resulta ser excesivamente restrictiva, ya que si el emisor de la factura ha realizado cuantas actividades y gestiones sean necesarias para comprobar la emisión de la misma, puede mediante otros medios probatorios, verbigracia, un correo electrónico, probar que envió tal factura rectificativa. En ese sentido es contundente la jurisprudencia del TJUE, supuesto *Kraft Foods Polska, S.A.*, STJUE de 26 de junio de 2012.¹⁷¹

Cabe resaltar, asimismo, que el TEAC ha sido mucho más flexible que la AEAT, a la hora de aceptar que los plazos y los formalismos no pueden impedir el acceso a un derecho material. En este sentido, la Resolución 05025/2012/00/00, de 17 de julio de 2014, ante la negativa de la AEAT a aceptar la rectificación de unas facturas emitidas con IVA en supuestos de créditos incobrables, diferencia entre el *plazo de caducidad del derecho a la modificación de la base imponible del IVA* en supuestos de créditos incobrables y concursos de acreedores, al cual hace mención el artículo 80. Cuatro LIVA y el *plazo de comunicación a la Administración tributaria de la remisión de la factura rectificativa*, artículo 24 RIVA, entendiendo que el incumplimiento de este último, no empece el ejercicio del derecho fundamental de modificar la base imponible, si como consecuencia del mismo “...no aprecia merma alguna en las posibilidades de un adecuado ejercicio de dichas funciones (de control) por parte de la Administración...”.

En otro orden de cosas, otra de las polémicas tradicionales sobre el IVA y los procesos concursales, era la pretensión de la AEAT de diferenciar los plazos de rectificación de las facturas, según nos encontrásemos ante un procedimiento concursal general o abreviado, pues la redacción del artículo 80. Tres LIVA remitía, en materia de plazos, al artículo 21.1, 5º LC.

Así, la AEAT afirmaba que en los procedimientos concursales “generales”, la modificación de la base imponible no podría efectuarse después del plazo máximo de un mes, contado desde la publicación en el BOE del auto de declaración del concurso, mientras que en los procedimientos concursales “abreviados”, el plazo anterior para la rectificación de las facturas se reducía a la mitad, interpretando el artículo 191 de la LC, salvo que el JM dispusiera esta cosa.

Tal tesis, no aceptada por la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia, tenía un sustrato normativo poco sólido, pues la normativa del artículo 80. Tres LIVA era tributaria y los preceptos de la LC hacen referencia a los plazos para la comunicación de los créditos de los acreedores del concursado al administrador concursal, por lo cual el ámbito de los citados procedimientos era totalmente distinto.

Pues bien, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo (en adelante, RTEAC) nº 6195/2011, de 3 de octubre de 2013, ha aceptado la jurisprudencia de la Audiencia Nacional al respecto (verbigracia, las sentencias de la Audiencia Nacional de 12 de septiembre de 2013, número de recurso 107/2012; de 20 de octubre de 2013, número de recurso 52/2012 y de 10 de enero de 2014, número de recurso 141/2013) y, en consecuencia, afirma que procede admitir que el plazo del que se dispone a efectos de efectuar la modificación de la base imponible es de un mes, sin distinguir si el procedimiento concursal es “general” o “abreviado”.

El principio general que inspira la reforma de la Ley 7/2012 y su desarrollo reglamentario en materia de concursos e IVA, es que la rectificación de facturas se lleve al mismo período en que el ahora con-

¹⁷¹ RIVAS NIETO, ESTELA. “Problemática en la reducción de la base imponible del IVA (Comentario a la Sentencia del TJUE de 26 de junio de 2012)”, *Crónica Tributaria*, nº 149/2013, páginas 239-252.

cursado repercutió el IVA que procede devolver o, en el supuesto de que el adquirente del bien o del servicio, se encuentre, a su vez, sometido a concurso, al mismo período en que se dedujo un IVA soportado, el cual no procede reconocer; evitando que la rectificación se lleve a períodos de liquidación diferentes.

Se pretende de esta manera que todo el IVA concursal (repercutido o soportado antes de la declaración del concurso) se liquide en las declaraciones-liquidaciones anteriores a tal declaración y que todo el IVA contra la masa (repercutido o soportado después de la declaración del concurso) sea liquidado en declaraciones-liquidaciones posteriores al concurso.

Con ello se intenta que los distintos IVA sean tratados conforme a su naturaleza concursal o postconcursal, atendiendo a la fecha de nacimiento de la obligación de pago (IVA repercutido) o del derecho a la deducción (IVA soportado) (DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA Y SERVICIO JURÍDICO, 2013).

Para reforzar este criterio, se modifica, como habíamos anticipado también, el tratamiento de las facturas rectificativas; de forma que:

“(…) la rectificación de deducciones como consecuencia de la declaración de concurso deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció la deducción” (EM, Ley 7/2012, V; séptimo párrafo).

De esta manera, el IVA derivado de una factura rectificativa ha de ser liquidado como IVA concursal, modificando la declaración-liquidación del período en que el concursado se dedujo el IVA soportado y no una declaración-liquidación posterior al concurso.

En estas circunstancias, el derecho a la deducción de cuotas soportadas con anterioridad al concurso y pendientes de deducción cuando se produzca éste, deberá producirse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hubiera soportado; de no ser así, y de no haber transcurrido el período de cuatro años, o, conforme a lo previsto, en el artículo 86.3 LC, entonces, podrá deducirlas mediante la rectificación de esa declaración-liquidación, incluyendo el RIVA normas particulares para el caso de que el destinatario de las operaciones no sea un sujeto pasivo del IVA o tenga derecho a la deducción total del impuesto.

En todo caso, se siguen planteando debates sobre los IVA a devolver como consecuencia de rectificaciones, pues la AT, por ejemplo, en la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, CDGT), V0153-05, 1687-02, se afirma que estas devoluciones (derivadas de rectificaciones de facturas del IVA) deben conceptuarse como devoluciones derivadas de la normativa del impuesto, no devoluciones de un ingreso indebido y, por lo tanto, la AT no debe pagar intereses de demora, artículo 120.3 LGT¹⁷² o el tratamiento de operaciones rectificativas del IVA, cuando se producen acciones de reintegración concursal (ver CDGT 2770-13, de 19 de septiembre de 2013).

Este mismo criterio sería aplicable al saldo a devolver que pudiera dar lugar la rectificación de la declaración-liquidación en que se hubieran soportado las cuotas

Justificaría este planteamiento de la AT el hecho de que el artículo 114 LIVA, para el caso inverso, es decir, minoración de las cuotas inicialmente pagadas por IVA como consecuencia de una rectificación de operaciones, afirma que no procede ni la aplicación de recargos ni la de intereses de demora.

En todo caso, faltaba cambiar el propio modelo de declaración-liquidación periódica del IVA, el modelo 303, alterando el modelo oficial de declaración e introduciendo nuevos elementos de control en estas operaciones “a caballo” de la declaración de concurso. Esta modificación se ha producido mediante la precitada Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre.

¹⁷² “(…)”

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.”.

Mientras tanto, en el “pantalla” informática correspondiente al modelo 303 de declaración individual del IVA, aparecía un “pantallazo”, en el cual había de declararse si la empresa se encontraba o no en proceso concursal, para que en este supuesto la misma presentase dos autoliquidaciones por período de liquidación (DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA, 2013). Tras la entrada en vigor de los nuevos modelos 303 y 390, tales circunstancias se recogen en los propios modelos oficiales de declaración tributaria.

Esta situación “transitoria”, fue cambiando con la entrada en vigor, el día 1 de enero de 2014, de la Orden Ministerial HAP/2255/2013, de 26 de noviembre (BOE de 29), la cual, además de integrar en ese modelo otros modelos particulares de declaración del IVA, por ejemplo, el modelo 310, el cual, entre otros cambios, identifica si la declaración presentada es concursal o post concursal. Tal identificación, como hemos señalado con anterioridad, ha concluido con la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre (BOE de 19).

Téngase en cuenta, por último, que es la administración concursal, como señala la nueva redacción del artículo 99.Tres, tercer párrafo, LIVA y el artículo 24 RIVA, la encargada de realizar estas rectificaciones en la facturación y en las declaraciones-liquidaciones.

Esperemos, asimismo, que la aprobación de los nuevos modelos 303 y 390 de declaración del IVA, ver arriba, concluya con algunos problemas generados por el desarrollo informático del sistema de rectificación de facturas desde la entrada en vigor de la Ley 7/2012, dado que se carecía del fundamento normativo apropiado; en principio, porque se creó en modelo “ex profeso” en la “Sede Electrónica” de la AEAT a este respecto, modelo 952, “de comunicación de las modificaciones de la base imponible del IVA”, el cual no fue objeto de publicidad normativa, ni de aprobación por medio de la norma jurídica apropiada caso de la Orden del MINHAP; en segundo lugar, porque su funcionamiento era defectuoso.

De todas formas, la precitada Instrucción de 28 de mayo de 2014 del Delegado Central de la DCGC ha establecido la comprobación obligatoria de todas las solicitudes de devolución del IVA de los contribuyentes declarados en concurso de acreedores, comprobándose las devoluciones correspondientes a períodos concursales solicitadas por deudores en proceso concursal, “(...) al objeto de verificar si los sujetos pasivos que han efectuado la repercusión del IVA han reducido la base imponible acogiendo a lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la LIVA, mediante la presentación del modelo 952 (...), sin que el concursado haya presentado declaración complementaria, ni los órganos de la AEAT hayan practicado liquidación provisional.”.

3. Más acerca de la nueva redacción del artículo 99.Tres LIVA.

Como hemos expuesto con anterioridad, el objetivo fundamental de toda la reforma de la Ley 7/2012 y su desarrollo reglamentario, en materia de IVA y concursos es dificultar, por un lado, que unos obligados tributarios, posteriormente declarados en concurso, repercutan cuotas del IVA sin posibilidad de cobro posterior por parte de la Hacienda Pública, generalmente, mediante su declaración en concurso y “traslado” de los IVA repercutidos a créditos contra la masa, pero también mediante otras maniobras fraudulentas, por ejemplo, presentación de declaraciones del IVA con cuotas a ingresar pero sin efectuar su ingreso efectivo, necesidad de trasladar la responsabilidad tributaria hacia administradores insolventes, etc. y otros, los adquirentes (que pueden estar en connivencia con los transmitentes anteriores) se deduzcan los IVA teóricamente soportados, pero no satisfechos.

Asimismo, la segunda finalidad de tal reforma, es evitar el “traslado” del ejercicio del derecho a deducción de las cuotas soportadas en el período de liquidación en el cual se había generado dicho derecho o en los cuatro años siguientes (conforme a la redacción original del artículo 99. Tres LIVA, ver *infra*).

Con estos plazos, podía, asimismo, en casos de concurso de acreedores, dejar de deducirse el IVA soportado en el período original de declaración, evitando, por ejemplo, su consideración como deuda post-concursal y ejercitar el derecho en períodos posteriores, donde, además, el control de la Hacienda Pública puede ser menor.

“Ello daba lugar a la posibilidad – aprovechada de forma *fraudulenta* por los concursados y las administraciones concursales- de arrastrar y colocar el IVA soportado después de la declaración de concurso. De es-

ta manera, el IVA concursal a pagar a la Hacienda Pública en el concurso era mayor (y su cobro más difícil y tardío) y se disminuía el IVA postconcursal o contra la masa (pagadero a vencimiento)". (DEPARTAMENTO DE GESTIÓN Y RECAUDACIÓN Y SERVICIO JURÍDICO; 2013, página 5).

Para evitarlo, se modifica la redacción del artículo 99.Tres LIVA, la cual queda como sigue (con entrada en vigor el 31 de octubre de 2012¹⁷³) en aquellos párrafos que inciden en nuestra obra¹⁷⁴:

"(...) Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período 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 período 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 período en que fueron soportadas..." (La cursiva es nuestra y reproduce los dos nuevos párrafos incorporados por la Ley 7/2012).

Esta nueva redacción del artículo 99.Tres LIVA se complementa con lo dispuesto en el artículo 99.Cinco de la misma Ley que introduce el siguiente nuevo párrafo, el tercero:

"(...) En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de períodos de liquidación anteriores a dicha declaración."

Ha sido la nueva redacción del artículo 71.5 RIVA, la que ha concretado, por otra parte, estos principios, desarrollándolos reglamentariamente hablando, ver arriba.

De esta manera se restringe, en supuestos de concurso, el derecho de los contribuyentes a solicitar el derecho de la devolución del IVA (al final de cada período, si se trataba de un período de liquidación mensual o en la última declaración-liquidación trimestral, cuarto trimestre) o bien, a compensarlo, cuando en otros períodos de liquidación existan saldos a ingresar, pero siempre dentro de los cuatro años siguientes.

Ahora, en el caso de concurso, y para evitar el "traslado" de los saldos pendientes a compensar a períodos posteriores al auto de declaración del concurso, se obliga al sujeto pasivo a aplicar la totalidad de los saldos pendientes de compensar en la última declaración-liquidación en la que se declararon los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso y, además, estas liquidaciones tributarias se "dividen", atendiendo al auto de declaración del concurso.

El siguiente ejemplo aclara la incidencia de los cambios legislativos comentados.

Ejemplo Número 5

a. Con arreglo a la normativa anterior a la Ley 7/2012.

La entidad A se declara en concurso en fecha 20.08.2011.

En períodos de liquidación anteriores al concurso, ha presentado las siguientes declaraciones:

2Trimestre (en adelante, T) 2009	IVA repercutido	1.000 euros
----------------------------------	-----------------	-------------

¹⁷³ A nuestro entender, esta entrada en vigor, dada la ausencia de un régimen transitorio en la Ley 7/2012, uno de sus graves defectos, significa que la nueva redacción del artículo 99.Tres es aplicable para los supuestos de ejercicio del derecho a deducir los IVA soportados que se pretendan realizar después de tal fecha, con independencia del momento en que las cuotas pendientes de deducir se hubieran devengado con anterioridad.

Así, al menos, es la interpretación oficial; sin embargo, es posible interpretar la entrada en vigor de la norma, dada la relevancia del principio del devengo en el sistema tributario, como que la nueva redacción sería aplicable sólo para las cuotas soportadas pendientes, derivadas del devengo de operaciones sujetas al IVA nacidas con posterioridad al 31 de octubre de 2012.

¹⁷⁴ Los párrafos cuatro y cinco, antiguamente, dos y tres, respectivamente, se refieren a la deducción de cuotas soportadas con motivo de requerimientos de la AT o de actuaciones inspectoras y a las ventas ocasionales, modalidad del hecho imponible citada en el artículo 5, apartado uno, letra e) LIVA, respectivamente.

	IVA soportado deducido	500 euros
	Cuota	500 euros
(IVA soportado pendiente de deducir por valor de 200 euros).		
2T 2011	IVA repercutido	3.000 euros
	IVA soportado deducido	1.000 euros
	Cuota	2.000 euros
(IVA soportado pendiente deducir 500 euros)		
4T 2011 (la empresa ha entrado en concurso), tendremos las siguientes cantidades:		
	IVA repercutido	5.000 euros
	IVA soportado deducido	2.000 euros
	Cuota 1	3.000 euros, contra la masa
Aplicación del IVA soportado no deducido con anterioridad: 200+500 =700 euros		
	Cuota 2	2.300 euros
Como vemos, se ha producido un arrastre a períodos postconcursoales de cuotas soportadas en períodos anteriores a la declaración del concurso, y se minora el crédito contra la masa en 700 euros, mientras que, en el concurso, se están reclamando créditos de 500 (2T 2009) y 2.000 (2T 2011), los cuales, de haberse aplicado las cuotas soportadas en los períodos en los que nació el derecho a deducir, hubieran disminuido a 300 y 1.500 euros, respectivamente.		
b) Con arreglo a la normativa actual (entrada en vigor el 31 de octubre de 2012).		
A se declara en concurso en fecha 20.08.2011		
En períodos de liquidación anteriores al concurso, ha presentado las siguientes autoliquidaciones:		
2T 2009	IVA repercutido	1.000 euros
	IVA soportado deducido	500 euros
	Cuota 1	500 euros
IVA soportado pendiente de deducir 200 euros (a incluir en esta declaración-liquidación que, además, tendrá una duración mensual o trimestral, pero sólo hasta el 21.08.2011o en una rectificación de la misma).		
	Cuota 2	300 euros
2T 2011	IVA repercutido	3.000 euros
	IVA soportado deducible	1.000 euros
	Cuota 1	2.000 euros
IVA soportado pendiente de deducir, 500 euros (a incluir en esta declaración-liquidación o en una rectificación de la misma).		
	Cuota	21.500 euros
En el 4T 2011 (la entidad se encuentra ya en situación de concurso) tenemos las siguientes cantidades:		
	IVA repercutido	5.000 euros
	IVA soportado deducido	2.000 euros
	Cuota 1	3.000 euros contra masa
Como vemos, con el cambio normativo, los créditos concursales por IVA no ingresado correspondientes a los períodos 2T 2009 y 2T 2011, reclamados por la AEAT en el concurso, ascienden a 300 y 1.500 euros, respectivamente, mientras que el crédito contra la masa asciende a 3.000 euros.		

Fuente. AEAT.

4. La rectificación de facturas y la acción de reintegración

También se incluyen en la Ley 7/2012 otras modificaciones en la legislación del IVA vinculadas al concurso, por ejemplo, la aparición de un nuevo caso de rectificación de las cuotas repercutidas, en aquellos supuestos en que la operación gravada quedé sin efecto como consecuencia de una acción

de reintegración concursal u otras acciones de impugnación, acciones rescisorias, ejercitadas en el seno del concurso.

En realidad, se trata de cubrir un vacío legal existente en el IVA desde la entrada en vigor de la LRC. A estos efectos,

“(…) el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se declaró la operación. La minoración de deducciones por parte del adquirente, si estuviere también en situación de concurso, se realizará, igualmente, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejercitó la deducción...” (EM, Ley 7/2012, V, párrafo octavo), tal y como sucedía con la rectificación de facturas, *ver supra*.

La alteración consiste en añadir un último párrafo a la redacción del artículo 89. Cinco LIVA. Cuando se produzca la acción de reintegración en los concursos o en otros supuestos de impugnación, la rectificación de las cuotas del IVA inicialmente repercutidas deberá hacerse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que fueron declaradas las cuotas devengadas.

La posible devolución de ingresos derivada de la minoración de las cuotas repercutidas por el concursado tendrá la naturaleza de devolución derivada de la normativa del tributo y, por lo tanto, no producirá intereses de demora desde la fecha en que se presentó la declaración-liquidación inicial hasta la fecha de presentación de la declaración rectificativa.

En suma, según la AEAT, se pretende reforzar el principio de neutralidad del IVA, llevándose la rectificación de las cuotas del impuesto inicialmente repercutidas al mismo período de liquidación en que se realizó la operación, tal y como sucede con las otras modificaciones legislativas vinculadas al concurso y que hemos comentado en puntos anteriores de este trabajo.

Así se consigue eliminar el perjuicio que supone para la AEAT practicar una devolución tributaria de un impuesto no ingresado al tiempo que reclama ese mismo gravamen en el concurso con escasas probabilidades de éxito (DEPARTAMENTOS DE GESTIÓN Y RECAUDACIÓN Y SERVICIO JURÍDICO DE LA AEAT, 2013)¹⁷⁵.

Paralelamente, se modifica el artículo 114.Dos, 2º LIVA¹⁷⁶, estableciendo que la rectificación de las cuotas soportadas deberá hacerse en la autoliquidación correspondiente al período en el cual se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas; estableciéndose en el artículo 71.5 RIVA el plazo de presentación de la declaración-liquidación complementaria o sustitutiva de aquella en la que se dedujeron las cuotas soportadas y luego minoradas como consecuencia de la estimación de la acción rescisoria y otra ejercitada en el seno del concurso del sujeto pasivo, especialmente, cuando el adquirente también se encuentra sometido al concurso de acreedores.

En estas condiciones, se mantiene la neutralidad del impuesto, porque se rectifican las cuotas repercutidas y, paralelamente, se producen las respectivas rectificaciones o minoraciones en el IVA soportado y deducido por el comprador.

Anteriormente, la redacción del artículo 114.Dos, 2º LIVA conllevaba que la minoración de las deducciones debía ejecutarse, en todo caso, en el período de liquidación en el cual el sujeto pasivo recibía el documento justificativo del derecho a deducir y en el cual se rectificaban las cuotas inicialmente soportadas; entendiéndose por tal, en los supuestos de acciones de rectificación, aquél en el que se recibía la notificación de la sentencia firme de reintegración.

Si el adquirente del bien o perceptor del servicio no estaba, a su vez, en ese momento de la recepción, en concurso de acreedores, la AEAT no tenía un problema recaudatorio, puesto que en ese período de liquidación se imputaba el menor IVA soportado, teniendo el adquirente que ingresar más a la Hacienda Pública, por la minoración correspondiente de la cuota del IVA soportado o disponer de menos IVA a compensar o un reducido IVA a devolver.

¹⁷⁵ La redacción del nuevo párrafo, el cuarto, del artículo 89.Cinco LIVA queda como sigue:

“(…) En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que fueron declaradas las cuotas devengadas.”

¹⁷⁶ “(…) En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.”

El problema recaudatorio se estaba planteando porque, en el período transcurrido entre que el transmitente repercutía el IVA y entraba en concurso y el adquirente recibía la factura rectificada, este último podría también haber entrado en concurso de acreedores (incluso como consecuencia indirecta de la declaración de concurso de su proveedor).

De esta manera, el comprador podía tener en la masa activa un derecho a la devolución del IVA como efecto de las cuotas soportadas en una operación luego rescindida.

A su vez, el menor IVA soportado derivado de la acción de reintegración o rescisoria, conllevaría que debería reclamarse como concursal, conforme al criterio de TS, según el cual es el devengo de las cuotas el que determina la calificación de un crédito como concursal o contra la masa, dificultándose su cobro.

Con este cambio legislativo, si el adquirente también está en concurso en este momento posterior, debe realizar la rectificación o minoración de los IVA soportados en el momento de la liquidación en la que se ejerció el derecho a la deducción, por lo cual, sus efectos recaudatorios se neutralizan.

Ejemplo Número 6

a. Con arreglo a la normativa anterior.

A, sujeto pasivo concursado, vende a B una finca por 1.000 euros, repercutiendo un IVA al 21%, es decir, 210 euros. Suponiendo que A no tiene IVA soportado alguno que deducirse, debería ingresarse 210 euros a la Hacienda Pública.

Sin embargo, si se declara en concurso y no ingresa esta cantidad, la AEAT la reclamaría en el proceso concursal bajo la calificación de crédito concursal, pues suponemos que la transmisión se ha ejecutado con anterioridad al auto de declaración del concurso.

Posteriormente, se ejercita en el concurso la acción de reintegración de esta operación. Antes de la Ley 7/2012, ese menor IVA repercutido, 210 euros, se imputaría a la declaración-liquidación del período en el cual se dicta la sentencia de reintegración, es decir, con posterioridad al concurso.

Suponiendo que no exista otro IVA repercutido ni soportado en este período, se generaría un derecho a la devolución al concursado por 210 euros que habría de satisfacer la AEAT como deuda a favor de la masa.

El resultado es que, por un lado, la AEAT tendría que reclamar 210 euros en el concurso por el IVA repercutido antes de la anulación de la operación (arduo de cobrar) y, a su vez, debe devolver esos mismos 210 euros de forma inmediata, al no existir IVA repercutido, tras la anulación de la operación, como deuda a favor de la masa.

b. Con la normativa posterior.

En lugar de llevar ambas cantidades a períodos impositivos distintos (uno, concursal y otro, postconcursal), dando lugar a que la AEAT pida su IVA repercutido como acreedor en el seno del concurso, con resultado incierto, mientras que tiene que devolver ese mismo IVA fuera de él, como pago inmediato; con la reforma normativa, la disminución del IVA repercutido, consecuencia de la acción de reintegración, se lleva al mismo período de liquidación en el cual se celebró la operación (en el cual el obligado tributario adeuda a la AEAT 210 euros), reduciéndose el IVA a cero: 210 euros a ingresar por la operación, reclamados en el concurso, menos 210 euros a devolver, resultantes de la rectificación de las cuotas repercutidas, al quedar sin efecto la operación = 0 euros.

Fuente: AEAT.

5. Más acerca de la modificación de la base imponible y rectificación de facturas

Por otra parte, la declaración de concurso de un sujeto pasivo es una de las posibilidades (un derecho, es decir, puede el empresario o profesional que repercute el IVA, no hacerlo) que ofrece el artículo 80 LIVA, concretamente, su apartado 4, para *modificar la base imponible del IVA*:

“...4 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 operación, se dicte auto de declaración de concurso*. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º de apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio “. (La cursiva es nuestra)¹⁷⁷.

¹⁷⁷ El artículo 21 LC hace referencia a los contenidos de la declaración del concurso y, entre ellos, se encuentra:

Para poder modificar la base imponible, el empresario o profesional que ha realizado para el ahora empresario concursado la operación sujeta al impuesto, debe emitir obligatoriamente una factura rectificativa, de acuerdo a la legislación reguladora del proceso de facturación que, hasta el día 1 de enero de 2013, venía conformada por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el RIVA, artículo 15, habiendo sido sustituido desde la precitada fecha por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, el cual también trata la emisión de las facturas rectificativas (salvo la eliminación de los llamados “documentos sustitutivos”, ahora sustituidos por las “facturas simplificadas”) en su artículo 15.^{178 179}

La AEAT mantenía que, con la emisión de la factura rectificativa, se producía un nuevo hecho imponible sometido al IVA (tesis, ciertamente, poco sostenible, pues el hecho imponible ya se había devengado con anterioridad y, ahora, lo que se producía, era una modificación de la base imponible).

Ya hemos señalado a este respecto cómo la jurisprudencia de los JM fue unánime a la hora de rechazar tal planteamiento.

En estas condiciones, aparecía, nuevamente, el crédito correspondiente al “nuevo” IVA repercutido y, dado que la factura rectificativa se emitía con posterioridad a la declaración del concurso, presupuesto objetivo para el nacimiento de la modificación de la base imponible, nos encontraríamos ante un crédito de naturaleza contra la masa, según la AEAT, pero concursal, de acuerdo a la postura jurisprudencial y doctrinal dominante.

Por tanto, no puede ser considerado el crédito derivado de las facturas rectificativas como un crédito contra la masa, pues el devengo original nació antes de la declaración del concurso. Además, estaríamos ante una mera novación modificativa de la obligación tributaria original, la cual se mantiene

“(…) 5º. El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el “Boletín Oficial del Estado” del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.”

¹⁷⁸ “Artículo 15. *Facturas rectificativas*.

1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes que se realicen con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por dicho suministro, restando el importe de las mercancías o de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. La rectificación se podrá realizar de este modo siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que su resultado sea positivo o negativo.

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.

No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.1.”

¹⁷⁹ El retraso en la publicación de la modificación del RIVA, incorporada mediante el precitado Real Decreto 828/2013 (con entrada en vigor el día 27 de octubre de 2013), respecto de la entrada en vigor de la Ley 7/2012 (en general, el día 31 de octubre), ha generado dudas a cuál era el sistema vigente para rectificar las cuotas del IVA (GARCÍA SPÍNOLA, 2014).

desde su origen con el devengo de la operación, modificándose, únicamente, la titularidad del crédito correspondiente.

Para reforzar la posición de la AEAT, ante estos pronunciamientos de los JM y del propio TS, por ejemplo, SSTS 852/2013 y 4084/2013, de 18 de febrero y 22 de julio de 2013, respectivamente, en los recursos números 46/2013 y 486/2013, respectivamente.

El artículo 5.Tres de la Ley 7/2012 altera la redacción el artículo 80.Tres, párrafo segundo, LIVA, para corregir un error técnico vigente en la legislación del IVA.

Antes de la LRC, el artículo 176.1.3º LC regulaba el supuesto de conclusión del concurso y sus efectos en el IVA, en aquellos casos en que se hubiera producido el pago, consignación o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio distinto del concurso.

La modificación de la LC, Ley 38/2011, de 10 de octubre, cambió la redacción del citado artículo 176.1.3º LC, pasando a referirse a los casos de finalización del concurso por insuficiencia de la masa activa. De esta forma, el supuesto de extinción del concurso por pago, consignación o satisfacción diferente de los acreedores, aparece ahora normado en el artículo 176.1.4º LC.

Lo único que hace la Ley 7/2012 es incluir la mención a este artículo 176.1.4º LC dentro de los supuestos de modificación de la base imponible con alza del IVA.¹⁸⁰

6. El nuevo modelo de declaración-liquidación del IVA

Tal y como hemos enunciado con anterioridad, el modelo general de declaración-liquidación del IVA, modelo 303, se adaptó a las modificaciones legislativas anteriormente citadas por medio de la Orden Ministerial HAP/2215/2013, de 26 de noviembre (BOE de 29).

Además de otras modificaciones de interés, por ejemplo, se eliminan varios modelos específicos de declaración, la Orden Ministerial citada, a nuestros efectos, se introducen dos cambios relevantes:

- Se identifica si la liquidación del IVA es preconcursal o posconcursal en el caso de haber sido declarado el obligado tributario en concurso de acreedores durante el período de liquidación.
- Se desglosan las operaciones de modificación de bases imponibles, así como los importes de las bases imponibles y cuotas deducibles rectificadas.

D. Problemática de los pagos a cuenta del IRPF

Los pagos a cuenta de la imposición sobre la renta, fundamentalmente, las retenciones (sobre dinero) y los ingresos a cuenta (sobre retenciones en especie) tienen también sus propias reglas de devengo impositivo, al tratarse de las conocidas como obligaciones tributarias autónomas, que:

“(…) consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Esta obligación tributaria tiene un carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.”

Tal y como señala el artículo 23.1 LGT.

En general, el devengo de estas obligaciones autónomas va vinculado a la exigibilidad del pago sobre el cual recaen, por ejemplo, el abono del salario y, en general, el artículo 78 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante, RIRPF), es decir, “...cuando se satisfagan o abonen las rentas correspondientes...”; por lo tanto, cuando se paga el salario, es el momento al que debemos atender para determinar si la obligación tributaria resultante se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso (crédito concursal) o con posterioridad a tal fecha (crédito contra la masa).

¹⁸⁰ “...Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1º, 4º y 5º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota precedente.” (La cursiva, con la alteración legal, es nuestra).

No es posible, en consecuencia, como a veces pretendió la AEAT, prorratear las bases de la retención por días transcurridos antes y después del Auto de declaración del concurso, sino que debe atenderse de manera global al devengo de la base de la retención que, por ejemplo, en el ejemplo de los salarios, suele ser mensual, devengándose conforme al Estatuto de los Trabajadores.

E. Problemática respecto de las sanciones tributarias

Otro debate entre la AEAT y la jurisprudencia mercantil ha tenido lugar respecto a la clasificación de las deudas tributarias derivadas de las sanciones; la AEAT ha considerado tradicionalmente que el momento al cual debe atenderse, para calificar esta deuda como concursal o contra la masa, es el de la fecha de notificación de la resolución sancionadora, artículo 211 LGT¹⁸¹; en cambio, la sentencia de la Audiencia Provincial de (en adelante, SAP) de Asturias de 4 de mayo de 2007, remite ese momento al de la comisión de la infracción tributaria, pues de no ser así, se dejaría en manos de la Administración Tributaria determinar el instante del origen de esta modalidad de créditos y, por lo tanto, su calificación.

De hecho, esta segunda tesis sigue la jurisprudencia del TS al respecto, pero, a nuestro entender, con el grave problema de la dificultad, en muchos casos, de concretar el momento de comisión de la infracción.

Por lo tanto, si la infracción tributaria se cometió con anterioridad a la declaración del concurso, la deuda tributaria correspondiente sería concursal y, si fuera posterior la comisión, se calificaría como crédito contra la masa.

F. Calificación y pago de créditos y actuaciones administrativas

El permanente conflicto entre la jurisdicción exclusiva y excluyente del JM y las facultades de autotutela de las AATT y de la TGSS también ha tenido cauce de expresión en lo que hace referencia a la calificación y el pago de los créditos concursales y, generalmente, también ha sido resuelto por el TCJ en favor de la prevalencia y exclusividad de los JM.

En la STCJ n.º 6/2014, en el conflicto de jurisdicción suscitado entre el Juzgado de lo Mercantil n.º 9 de Madrid y la TGSS, sentencia 11/2014, de 11 de noviembre de 2014, publicada en el BOE de 23 de diciembre de 2014, se plantea esta cuestión, pues la TGSS embargó un vehículo, cuya diligencia de embargo se dictó después de conocerse que el JM había acordado la apertura de la fase de liquidación y que, por lo tanto, no existía continuidad empresarial, no pudiendo aplicarse la excepción que, respecto de las ejecuciones singulares administrativas, plantea el artículo 55 LC, tratándose, además, de una deuda postconcurzal, por haberse abierto la liquidación, artículo 84.4 LC.

El Ministerio Fiscal rechaza tales argumentos, entendiendo que la competencia sigue siendo del JM, porque la LRC no había alterado la jurisprudencia anterior al respecto, verbigracia, la STS de 24 de octubre de 2012, a tenor de la cual:

“(…) una vez declarado el concurso, la Administración General del Estado, en este caso la Tesorería General de la Seguridad Social, sólo puede proceder el embargo de bienes con carácter cautelar pero quedando la cuantía embargada a plena disposición del Juez a los efectos de la realización de la masa del concurso...corresponde a la jurisdicción determinar cuándo debe procederse exactamente al pago de la deuda líquida debida a la Seguridad Social cuando la citada liquidación se haya realizado con posterioridad a la declaración del concurso.”

El TCJ acepta que la redacción del artículo 84 LC sigue atribuyendo al JM la jurisdicción exclusiva y excluyente para conocer de toda ejecución contra bienes y derechos del deudor, así como para resolver sobre las pretensiones relativas al reconocimiento y pago de créditos contra la masa.

Lo decisivo, de haber querido la TGSS proceder al embargo de su crédito, es que la diligencia de embargo se hubiera dictado antes de la fase de la liquidación (lo conozca o no la Administración ejecutante), lo que no era el caso.

¹⁸¹ Dedicado a la terminación del procedimiento sancionador.

Es el JM, además, quien puede resolver, mediante el oportuno incidente concursal, las cuestiones relativas a la calificación de los créditos contra la masa y las relativas al pago de los mismos.

“No existe amparo en la Ley Concursal, ni en la regulación actual, ni en la derogada, para que la Tesorería soslaye la competencia de la Administración concursal y del Juez del Concurso y decida el cobro mediante el embargo de sus créditos aunque hayan transcurrido los plazos previstos en el art. 84.4 LC, que expresamente exige presentación del correspondiente incidente concursal...”

16. LA NATURALEZA DE ALGUNOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS COMO CRÉDITOS CONCURSALES

A. Nota previa

Nos enfrentamos ante una de las materias más novedosas en la LC como reconoce su propia EM:

“(…) porque reduce drásticamente los privilegios y preferencias a efectos del concurso... el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general y que sus excepciones han de ser contadas y justificadas.”

La nueva legislación concursal, no sólo pretendía recortar el alcance de los créditos privilegiados sino sistematizar en su seno la calificación y clasificación de los mismos (GARCÍA GÓMEZ, ANTONIO J.; 2007).

La LC divide los créditos concursales en privilegiados, ordinarios y subordinados, artículo 89 LC¹⁸². Por su parte, los créditos privilegiados se estructuran en:

- i) Con privilegio especial, artículo 90 LC¹⁸³, si afectan a determinados bienes y derechos y
- ii) Con privilegio general, artículo 91 LC¹⁸⁴, si inciden sobre la totalidad del patrimonio del deudor.

¹⁸² “Clases de créditos.

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.”

¹⁸³ “Créditos con privilegio especial.

1. Son créditos con privilegio especial:
 1. Los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados.
 2. Los créditos garantizados con anticresis, sobre los frutos del inmueble gravado.
 3. 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.
 4. 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 o vendidos con reserva de dominio, con prohibición de disponer o con condición resolutoria en caso de falta de pago.
 5. Los créditos con garantía de valores representados mediante anotaciones en cuenta, sobre los valores gravados.
 6. 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. La prenda en garantía de créditos futuros sólo atribuirá privilegio especial a los créditos nacidos antes de la declaración de concurso, así como a los créditos nacidos después de la misma, cuando en virtud del artículo 68 se proceda a su rehabilitación o cuando la prenda estuviera inscrita en un registro público con anterioridad a la declaración del concurso.
2. Para que los créditos mencionados en los números 1 a 5 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.”

Después, van los créditos ordinarios y, por último, los subordinados, artículo 92 LC¹⁸⁵, que en una situación estándar de liquidación de la entidad concursada carecen de escasas posibilidades de reintegrarse con el remanente del patrimonio del deudor. Dado que son créditos “ordinarios”, los que no se integran en la anterior clasificación, artículo 89.3 LC, la norma concursal se refiere a ellos de una manera residual.

¹⁸⁴ “Créditos con privilegio general.

Son créditos con privilegio general:

1. Los créditos por salarios que no tengan reconocido privilegio especial, en la cuantía que resulte de multiplicar el triple del salario mínimo interprofesional por el número de días de salario pendientes de pago, las indemnizaciones derivadas de la extinción de los contratos, en la cuantía correspondiente al mínimo legal calculada sobre una base que no supere el triple del salario mínimo interprofesional, las indemnizaciones derivadas de accidente de trabajo y enfermedad profesional, devengados con anterioridad a la declaración de concurso. Igual privilegio ostentarán los capitales coste de Seguridad Social de los que sea legalmente responsable el concursado, y los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral, siempre que sean devengadas con anterioridad a la declaración de concurso.
2. *Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal.*
3. Los créditos de personas naturales derivados del trabajo personal no dependiente y los que correspondan al propio autor por la cesión de los derechos de explotación de la obra objeto de propiedad intelectual, devengados durante los seis meses anteriores a la declaración del concurso.
4. *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 2 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 50 % de su importe.*
5. Los créditos por responsabilidad civil extracontractual. No obstante, los daños personales no asegurados se tramitarán en concurrencia con los créditos recogidos en el número 4.º de este artículo.

Los créditos en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

6. Los créditos que supongan nuevos ingresos de tesorería concedidos en el marco de un acuerdo de refinanciación que reúna las condiciones previstas en el artículo 71.6 y en la cuantía no reconocida como crédito contra la masa.
7. Los créditos de que fuera titular el acreedor a instancia del cual se hubiere declarado el concurso y que no tuvieren el carácter de subordinados, hasta el 50 % de su importe.”. (La cursiva es nuestra).

¹⁸⁵ “Créditos subordinados.

Son créditos subordinados:

1. Los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la administración concursal en la lista de acreedores, así como los que, no habiendo sido comunicados, o habiéndolo sido de forma tardía, sean incluidos en dicha lista por comunicaciones posteriores o por el juez al resolver sobre la impugnación de ésta. No quedarán subordinados por esta causa, y serán clasificados según corresponda, los créditos del artículo 86.3, los créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los créditos asegurados con garantía real inscrita en registro público, los que constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, y aquellos otros para cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las Administraciones públicas.
2. Los créditos que por pacto contractual tengan el carácter de subordinados respecto de todos los demás créditos contra el deudor.
3. *Los créditos por recargos e intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía.*
4. *Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias.*
5. Los créditos de que fuera titular alguna de las personas especialmente relacionadas con el deudor a las que se refiere el artículo siguiente, excepto los comprendidos en el artículo 91.1.º cuando el deudor sea persona natural y los créditos diferentes de los préstamos o actos con análoga finalidad de los que sean titulares los socios a los que se refiere el artículo 93.2.1.º y 3º que reúnan las condiciones de participación en el capital que allí se indican.

Los acreedores que hayan capitalizado directa o indirectamente todo o parte de sus créditos en cumplimiento de un acuerdo de refinanciación adoptado de conformidad con el artículo 71 bis o la Disposición adicional cuarta, no tendrán la consideración de personas especialmente relacionadas con el concursado a los efectos de la calificación de los créditos que ostenten contra el deudor como consecuencia de la refinanciación que le hubiesen otorgado en virtud de dicho acuerdo.

6. Los créditos que como consecuencia de rescisión concursal resulten a favor de quien en la sentencia haya sido declarado parte de mala fe en el acto impugnado.
7. Los créditos derivados de los contratos con obligaciones recíprocas a que se refieren los artículos 61, 62, 68 y 69, cuando el juez constate, previo informe de la administración concursal, que el acreedor obstaculiza de forma reiterada el cumplimiento del contrato en perjuicio del interés del concurso.”. (La cursiva es nuestra)

Lógicamente, la Hacienda Pública intentará que sus créditos tributarios concursales se califiquen, en la medida de lo posible, como privilegiados y esta circunstancia ha generado algunos conflictos de calificación, *teniendo que poner el administrador concursal el máximo cuidado a la hora de fundar la calificación de los mismos, pues hay grandes posibilidades de que existan contradicciones respecto a los criterios de clasificación de la AEAT.*

En este sentido, cabe recordar que, a pesar del principio general (una manifestación de los privilegios generales de la Hacienda Pública en el cobro de las deudas) de prelación de la Hacienda Pública a la hora de cobrar los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, cuando concorra con otros acreedores, la normativa tributaria, artículo 77 LGT¹⁸⁶, admite dos excepciones generales:

- a) “(...) cuando se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley”, ver infra, artículo 77.1 LGT

Y, en particular,

- b) “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 lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.”, artículo 77.2 LGT.

Por lo tanto, las disposiciones fiscales aceptan la primacía, en caso de concurrencia de créditos con otros acreedores, de la LC sobre las reglas tributarias.

En cualquier caso, conviene volver a recordar que, en calidad de acreedor concursal, integrando la masa pasiva, la Hacienda Pública no está exenta del cumplimiento de las obligaciones formales que la LC impone a todos los acreedores, *y que el administrador concursal está obligado a velar por ese cumplimiento, especialmente, durante el denominado trámite de comunicación o insinuación de créditos*, artículos 21.1.5 y 85 LC.

Esta notificación se hará a través de la pertinente certificación expedida por el órgano correspondiente, generalmente, el Departamento de Recaudación de la Delegación de Hacienda donde esté situado el domicilio fiscal del concursado o la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, artículo 123.3 RGR.

B. Créditos tributarios con privilegio especial

1. En general

Se trata de la categoría de créditos concursales más favorecida, por ejemplo, en caso de liquidación, esta modalidad de créditos con privilegio especial tiene una preferencia de cobro por encima de cualquier otro, obviamente, respecto del bien o derecho concreto a que afecten.

Es más, este tipo de bienes sobre los cuales recae el privilegio especial, no pueden aplicarse al pago de los denominados créditos contra la masa.

De todos los créditos a los que el artículo 90 LC define como créditos con privilegio especial, la doctrina entiende que los créditos tributarios pueden incluirse en los del apartado 1º del citado artículo, es decir:

“Créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda con desplazamiento, sobre los bienes hipotecados o pignorados.”

Para que el crédito tributario tenga un privilegio especial, se necesita, en consecuencia, que disponga de una garantía real, voluntaria o legal, de las cuales existen varias en la LGT.

¹⁸⁶ Ver también el artículo 64 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Téngase en cuenta, asimismo, que pueden existir créditos garantizados con hipotecas voluntarias en favor de la Hacienda Pública, verbigracia, para garantizar un aplazamiento de deudas tributarias, artículos 65.2 y 82 LGT y 66.2 RGR.

En general, la diferencia de este tipo de créditos respecto de los otros créditos concursales es que se ejecutan separadamente, realizándose al margen del concurso; sin embargo, este privilegio se ha de matizar por lo dispuesto en el artículo 56.1 LC y el principio de continuidad en la actividad económica, así como por la interpretación jurisprudencial del mismo, ver arriba.

De esta forma, conforme a la STCJ nº 4/2012, publicada en el BOE de 5 de febrero de 2013, Fundamento de Derecho Séptimo:

“...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 declaración judicial es negativa, la Administración recupera las facultades de ejecución, siempre que las providencias de apremio fueran anteriores a la Declaración del Concurso...”

De esta manera, incluso en el caso de créditos tributarios garantizados por hipoteca, de manera legal o voluntaria, sobre determinados bienes o derechos del deudor concursado, resulta que si el JM determina que tales elementos patrimoniales son necesarios para la continuidad de la actividad empresarial o profesional del citado deudor, entonces, no podrán ser ejecutados singularmente.

Otro aspecto general del pago de tales créditos singulares, artículo 155.1 LC, es que no exista suspensión en el devengo de intereses desde la declaración de concurso, que continuarán devengándose (incluyendo a los de demora tributarios) y serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía, artículo 59.1 LC¹⁸⁷

Si el crédito y los intereses no pueden satisfacerse plenamente con la garantía, se ha planteado qué sucede con la diferencia, es decir, qué calificación recibe tal crédito tributario diferencial.

El artículo 157.2 LC señala lo siguiente:

“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”.

Pero otra corriente doctrinal considera que tales créditos “diferenciales” no deberían ser objeto de un trato peor que el dado por la propia LC a los restantes créditos tributarios, es decir, que el 50% de su importe gozará del privilegio general y el resto se calificará como crédito ordinario, ver abajo, incluyendo en este criterio a los intereses y recargos, los cuales, de esta forma, no serán tampoco calificados como subordinados, calificación propia de los intereses y recargos en general, ver infra.

2. Hipoteca legal tácita

Lo anterior sucede, en general, para los créditos tributarios que disfrutan de la denominada hipoteca legal tácita, regulada básicamente en los artículos 78 LGT y el 65 y 74.4 RGR.

Según la misma:

“En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.”

Por su parte, el artículo 90.2 LC, establece que, en el caso del crédito tributario garantizado por hipoteca legal tácita, no será necesaria la inscripción legal de la garantía (porque la misma es “tácita”)

¹⁸⁷ “Suspensión del devengo de intereses.

1. Desde la declaración de concurso quedará suspendido el devengo de los intereses, legales o convencionales, salvo los correspondientes a los créditos con garantía real, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía. Los créditos salariales que resulten reconocidos devengarán intereses conforme al interés legal del dinero fijado en la correspondiente Ley de Presupuestos. Los créditos derivados de los intereses tendrán la consideración de subordinados a los efectos de lo previsto en el artículo 92.3 de esta Ley...”

para que el crédito sea considerado a efectos concursales como con privilegio especial, considerándose, asimismo, como publicidad suficiente la normativa, aun sin inscripción registral

Esta redacción del artículo 78 LGT obliga a interpretar qué se entiende por “tributo de cobro periódico”, habiendo la doctrina afirmado que, entre los mismos, se ubica el IBI.

Obsérvese que la hipoteca legal tiene un alcance temporal limitado, pues se trata, exclusivamente, de la deuda tributaria devengada en el año natural en el cual se exija el pago y en el inmediato anterior.

El artículo 65.1 RGR indica que “...se entiende que se exige el pago cuando se inicie el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio en que se haya inscrito en el registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate”.

Por su parte, el artículo 65.2 RGR permite la segregación, a instancias del acreedor hipotecario o del tercero adquirente, de la cuota correspondiente al bien o derecho sujeto a la hipoteca legal tácita, cuando el recibo de la deuda tributaria esté englobado junto a los recibos de otros obligados tributarios.

Por último, si la garantía está constituida sobre bienes o derechos de persona o entidad distinta de la del obligado al pago, habrá que comunicarle a éste el impago correspondiente, artículos 65.3 y 74.4 RGR.

A su vez, el artículo 66 RGR manifiesta que la Hacienda Pública puede exigir, por débitos anteriores a los expresados arriba o por un mayor cantidad, verbigracia, si queremos garantizar todas las deudas tributarias de los ejercicios no prescritos, la inscripción de hipotecas especiales, las cuales adquieren la misma prelación en el cobro de los créditos que la precitada hipoteca legal tácita.

Ahora bien, en este caso, ha de recordarse que esta hipoteca especial “...surtirá efecto desde la fecha en que quede inscrita, de conformidad con lo establecido en el artículo 145 de la Ley Hipotecaria.”, artículo 66.1, *in fine*, RGR.

Asimismo, los obligados tributarios pueden constituir voluntariamente hipotecas u otros derechos reales de garantía, sobre bienes o derechos en favor de la Hacienda Pública, por ejemplo, en casos de aplazamiento y fraccionamiento de pago de la deuda tributaria, siempre que la Hacienda Pública lo consienta y haga constar tal inscripción y aceptación en el Registro Público correspondiente, artículo 66.2 y 3 RGR.

La ejecución de estas garantías se regula mediante el procedimiento establecido en el artículo 74 RGR.

3. Afección de bienes

En otro orden de cosas, los artículos 79 LGT y 67.1 RGR regulan la afección de bienes real al pago de débitos tributarios.

De esta manera,

- “1. Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.
2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industria, en el caso de bienes muebles no inscribibles.
3. Siempre que la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquélla exigido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección.

En el caso de que con posterioridad y como consecuencia de las actuaciones de comprobación administrativa resulte un importe superior de la eventual liquidación a que se refiere el párrafo anterior, el órgano competente procederá a comunicarlo al registrador competente a los efectos de que se haga constar dicho mayor importe en la nota marginal de afección.”

Nos encontramos ante una garantía de la deuda tributaria muy utilizada en los impuestos que recaen sobre transmisiones patrimoniales, en cualquiera de sus modalidades, ITP y AJD y en los de adquisiciones lucrativas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, IS y D) y también en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, debido al llamado “cierre registral”, es decir, que los títulos que demuestren las transmisiones de propiedad que suelen gravar tales exacciones, no pueden acceder a los Registros Públicos, generalmente, el de la Propiedad, hasta que se haya pagado o garantizado el pago del impuesto.

Si existe un beneficio fiscal, por ejemplo, los regulados en el artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, el Registrador, en su nota marginal de afección de los bienes que gocen de tal incentivo tributario, establecerá la afección marginal citada en el artículo 79.3 LGT. Lo mismo sucederá en el IS y D.

Al tratarse de impuestos cedidos a las CCAA, serán las Haciendas Públicas propias de estos entes territoriales las que deberían atender con el mayor rigor a estas afecciones en supuestos de concurso de acreedores.

También se ve afectado por esta medida un tributo local: el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos, vulgo Arbitrio de Plusvalía, especialmente, si tenemos en cuenta que desde el día 1 de enero de 2013 opera también con el mismo el precitado “cierre registral”.

La denominación de la norma es muy confusa y aunque habla de “*responsabilidad subsidiaria*” y el procedimiento para aplicarla es el establecido para esta modalidad de responsabilidad, artículo 176 LGT; lo cierto es que se trata de un caso de afección real de bienes, limitado en su cuantía por el valor del propio bien y cuyo ejercicio se realiza mediante un procedimiento tributario de responsabilidad subsidiaria.

4. *Derecho de retención.*

Aunque la doctrina no se pone de acuerdo sobre la naturaleza, real o personal, del derecho de retención, lo cierto es que, entre las garantías tradicionales de la Hacienda Pública, muy vinculada a los tributos de naturaleza aduanera, se encuentra el derecho de retención, regulado sucintamente en los artículos 80¹⁸⁸ LGT y 67.2 RGR y con mayor detalle en la legislación aduanera.

Entendemos que no se trata de un crédito privilegiado a efectos de concurso, porque el derecho de retención no se cita expresamente entre los créditos de esta naturaleza en el artículo 90 LC y, al tratarse de créditos de “naturaleza privilegiada”, su interpretación ha de ser restrictiva.

C. **Créditos tributarios con privilegio general**

1. *Definición y temas generales*

Los créditos privilegiados generales son aquellos cuyo privilegio no recae sobre determinados bienes y derechos de la masa pasiva de la empresa en régimen de concurso de acreedores, sino sobre la totalidad del patrimonio del deudor.

No otorgan el privilegio de su ejecución separada, artículo 156 LC, pero gozan de preferencia en el cobro, además, de ciertos privilegios, por ejemplo, no quedar sujetos al convenio que, en su caso, pudieran aprobar los acreedores en el concurso, a menos que hubiesen usado de su derecho de voto, artículo 123.2 LC, salvo las excepciones establecidas por el Real Decreto-Ley 11/2014.

El artículo 91 LC regula estos créditos con privilegio general, interesándonos los citados en su punto 2º, es decir, *las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal* y, en general, conforme al punto 4º de ese

¹⁸⁸ “La Administración tributaria tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal, por el importe de los respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma.”

mismo artículo, *todos los créditos tributarios y demás de Derecho Público*, que no gocen de privilegio especial, de acuerdo a lo previsto en el artículo 90.1 LC, ver *supra*: ni del privilegio general del número 2º citado con anterioridad.

De esta manera, como se observa, la normativa concursal diferencia entre los pagos a cuenta (aunque el término utilizado sea el de “retenciones”, consideramos que también deben incluirse los ingresos a cuenta, siendo más dudosa la extensión analógica de esta voz a los pagos fraccionados, pues la interpretación de los “privilegios” ha de hacerse restrictivamente) y los restantes créditos tributarios.

Al no hacer la LC ninguna mención expresa de los créditos derivados de tributos repercutidos y no ser estos últimas obligaciones tributarias vinculadas a un pago a cuenta, sino obligaciones entre particulares resultantes del tributo, *arg. ex.* artículos 23 y 24.2 LGT, las cuotas repercutidas serán calificadas como créditos generales de la Hacienda Pública y entrarán en lo dispuesto en el artículo 91.2,4º.

Este privilegio general podrá ejercitarse, para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el elenco de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50% de su importe. El otro 50% del crédito tributario tendrá la calificación de ordinario y se someterá a convenio, en el supuesto de que se produjera éste.

Conforme a la doctrina (GALÁN, JAVIER, 2009) y, dado que la LC no especifica qué importes deben quedar incluidos dentro de los “créditos tributarios”, a la hora de cuantificar ese 50%, para calificarlos como créditos con privilegio general, es preciso elaborar un concepto de los mismos, a partir de la eliminación de otros créditos tributarios que no puedan ser calificados como de “privilegio general”.

Así, tenemos que habrá que excluir:

- a) Los créditos tributarios contra la masa, sencillamente, por no ser concursales,
- b) Los calificados como de privilegio especial por estar, por ejemplo, garantizados con hipoteca legal tácita, ver *supra*.
- c) Los créditos tributarios con privilegio especial de mejor calidad, caso de las retenciones,
- d) Los créditos subordinados, caso de las sanciones tributarias y los intereses de demora.

En suma, en el cómputo del límite del 50% sólo entrarían los créditos tributarios que no gozaran de ningún privilegio, ni positivo ni negativo. Es lo que alguna doctrina y jurisprudencia llaman “cómputo selectivo”, SJM de 2.09.2005 y SJM de Madrid de 5 de julio de 2005.

Pero lo cierto es que la redacción de la LC es confusa y sigue planteando grandes dudas sobre su aplicación, incertidumbre que, lógicamente, puede afectar a la responsabilidad del administrador concursal.

Así, un problema típico es la calificación de los recargos tributarios tanto los relativos a las declaraciones tributarias extemporáneas, artículo 27 LGT, como los correspondientes al período ejecutivo de la recaudación, artículo 28 LGT.

A nuestro entender, al no tener carácter sancionador, deberían ser calificados como créditos tributarios generales y estar incorporados a este privilegio general, pero no toda la doctrina es coincidente al respecto, ver *infra*.

También se ha debatido mucho el modo en que se ha de computar el privilegio general con el límite del 50%, tal y como hemos señalado arriba, donde se indica la posición mayoritaria, frente a la postura de la AEAT que entiende que el 50% se estima sobre el importe total de todos los créditos de la Hacienda Pública, sin deducción alguna.

2. La prelación del crédito tributario y la fase de liquidación

Si, como es lo normal, no se alcanza un convenio entre los acreedores y la empresa concursada y esta última entra en liquidación, otro de los problemas típicos del concurso es la prelación de los créditos tributarios en tal circunstancia: la liquidación de la empresa.

Como hemos señalado con anterioridad, el artículo 77.2 LGT remite a la aplicación de las reglas de la LC a la hora de establecer la prelación de los créditos tributarios sobre las normas tributarias, pero la redacción del artículo: “*en caso de convenio concursal...*”, ha llevado a algunas oficinas de Recauda-

ción de la AEAT a afirmar que, en el supuesto de liquidación de la empresa concursada, se aplica directamente el artículo 77.1 LGT y, en consecuencia, la Hacienda Pública tiene prelación sobre otros acreedores, con las excepciones señaladas en este apartado:

“1.La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley.”

A nuestro entender, esta interpretación literal (recuérdese que el artículo 12 LGT remite, a efectos de interpretación tributaria, a las reglas generales de la interpretación jurídica del artículo 3.1 CC) no es aceptable y los Juzgados de lo Mercantil se han decantado masivamente por entender que el artículo 77.2 LGT hace referencia a todos los supuestos de concurso, acaben éstos en convenio o con liquidación¹⁸⁹.

Por parte, la doctrina tributaria, manifestada en las consultas¹⁹⁰, ha señalado, por ejemplo, en la consulta vinculante de la CDGTV 1897-08, de 23 de octubre de 2008 que, en casos de liquidación, rige en toda plenitud la prelación general de la Hacienda Pública regulada en el artículo 77.1 LGT; por lo que el conflicto está servido.

D. Los créditos tributarios como créditos ordinarios

En la LC el concepto de “crédito ordinario” es residual, artículo 89.3 LC, es decir, en nuestra materia, son aquéllos créditos tributarios que ni se clasifican como privilegiados ni como ordinarios.

También entran en esta categoría, los créditos tributarios que, teniendo privilegio especial, no hayan sido satisfechos con cargos a los bienes y derechos afectos a tal crédito, así como los créditos tributarios generales en el 50% que no sea calificado como con privilegio general.

Estos créditos tributarios ordinarios, una vez se hayan satisfecho los créditos contra la masa y los créditos privilegiados, se satisfarán a prorrata con cargo a los bienes que resulten de la masa pasiva, artículo 57 LC.

E. Los créditos tributarios como créditos subordinados

1. Introducción

Su definición es residual, se trata de los que ocupan el último lugar de cobro en los procedimientos concursales, artículo 158 LC. Son aquellos que colocan a sus titulares en la peor condición concursal, toda vez que no disponen de derecho al voto o de adhesión en el convenio, artículo 122.1 LC, se someten a las mismas quitas que los ordinarios pero sufren una espera mayor, artículo 134 LC y, en el caso de liquidación de la empresa, no se atenderá a su pago hasta que no hayan sido íntegramente satisfechos los créditos ordinarios, artículo 158.1 LC.

El artículo 92 LC los define y clasifica, a su vez, en seis grupos, con una jerarquía apropiada, pues serán satisfechos en el mencionado orden (y, dentro de cada grupo, a prorrata).

Desde la perspectiva tributaria, hay dos tipos de los incluidos en esta clasificación que merecen atención, nos referimos a:

a) Los intereses de demora, o mejor, artículo 92.1, 3º LC:

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

¹⁸⁹ Hay también excepciones a esta regla general, verbigracia, la SAP de Málaga de 16 de marzo de 2007

¹⁹⁰ Sobre el significado y contenido de las consultas tributarias, remitimos al lector a los artículos 88 y 89 LGT y 65 a 68, ambos inclusive, RGAT. Las consultas pueden obtenerse, por ejemplo, accediendo al portal del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, www.minhap.es o al de la AEAT, www.agenciatributaria.es.

b) Los recargos y las sanciones tributarias, artículo 92.1, 4º LC.

En el primer subgrupo están, lógicamente, los créditos tributarios por intereses de demora, artículo 26 LGT.

2. *Los recargos tributarios.*

El artículo 92, 4º LC califica como créditos subordinados a las multas y demás sanciones pecuniarias. Los recargos tributarios, concretamente, el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, artículo 27 LGT y los recargos del período ejecutivo, artículo 28 LGT; no tienen carácter sancionador, de acuerdo a doctrina reiterada del TC, por lo cual deberían asimilarse a los intereses de demora.

Por ello, como defiende la AEAT, deberían ser calificados como créditos ordinarios, no subordinados. Sin embargo, la posición de los Tribunales Mercantiles (a nuestro entender, desacertada) ha sido la contraria, a partir de una pura interpretación literal del artículo 92.1, 4º LC, ya que éste no distingue según la modalidad de “recargos”.

Sin embargo, la posición general de los JM, también fundada en el propósito de la LC de reducir los privilegios de los créditos públicos, no puede aceptarse, ya que los recargos no tienen carácter sancionador y, además, se ataca la doctrina del Tribunal Constitucional en este terreno, por ejemplo, la STC 276/2000, de 16 de noviembre, afirmando el carácter disuasorio, no sancionador, de estas medidas tributarias coercitivas.

Otra doctrina los ha calificado como subordinados, por asimilarlos a los intereses moratorios del artículo 92.3º LC, pero cabe recordar que la figura del interés de demora tributario dispone de caracteres propios y se regula en el artículo 26 LGT.

Por su parte, en la STCJ nº 9/2014, de 6 de octubre de 2014, en el conflicto de jurisdicción suscitado entre el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 1 de Teruel y la Delegación Especial de la AEAT de Aragón (BOE de 28 de noviembre), se indica que, una vez cesado el efecto del convenio anticipado al que hace referencia la sentencia, no habiéndose adherido la AEAT a la citada propuesta anticipada, la AEAT puede volver a iniciar el procedimiento de liquidación tributaria relativo a liquidaciones tributarias emitidas antes de la declaración del concurso, siendo de la competencia de la AEAT imponer recargos por impago de créditos privilegiados, una vez aprobado el convenio, pues cesados los efectos del convenio, el JM carece de toda competencia para exigir la inhibición de la AEAT.

Resulta también interesante a estos efectos la RTEAC de 16 de septiembre de 2014, según la cual los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, artículo 27 LGT, no se interrumpen como consecuencia de la declaración de concurso, pues no son “ejecuciones singulares”, en el sentido del artículo 55 LC; lo cual da a entender que se sigue manteniendo la posición de la Hacienda Pública de calificar tales recargos como créditos ordinarios en el proceso concursal.

3. *Las sanciones tributarias*

Dada la cita de las sanciones como ejemplo de crédito subordinado en el artículo 92,1. 4º LC, debería estar clara la naturaleza de las sanciones tributarias como crédito subordinado; sin embargo, alguna doctrina ha planteado que podrían ser calificadas como créditos con privilegio especial, si su pago se garantiza mediante un derecho real.

No es posible aceptar esta segunda posibilidad, por varias razones, la primera es que la sanción no es deuda tributaria, artículo 58.3 LGT, aunque en su recaudación se apliquen las disposiciones del procedimiento recaudatorio; en segundo lugar, una cosa es la sanción y otra, cómo se garantiza el pago de la misma, por último, la garantía es siempre accesorio, por lo cual la calificación de la sanción tributaria como crédito subordinado es independiente de cómo se garantice su pago.

4. *Intereses de demora*

Su calificación como crédito subordinado parece indubitada, por las razones arriba enunciadas.

F. Los créditos tributarios contra la masa

Conforme al artículo 84 LC, quedan fuera de la calificación como créditos concursales, aquellos que se califiquen como créditos contra la masa, entre los cuales, pueden existir también créditos de naturaleza tributaria.

Antes de proceder al pago de aquéllos, *la administración concursal deducirá de la masa activa de la entidad en concurso* los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra ésta, artículo 154.1 LC y, una vez prededucidos, deberán satisfacerse de manera independiente o a su vencimiento, artículo 154.2 LC.

Estos créditos tributarios contra la masa son los nacidos después de la declaración concursal y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, la terminación del concurso, artículo 84.2 10º LC, habiendo sido el interés de la AEAT, como hemos señalado con anterioridad, tratar en todo momento que créditos tributarios liquidados con posterioridad a tal declaración, en especial, del IVA se calificasen como créditos concursales, cuestión que, ya hemos insistido con anterioridad, no es aceptable, al confundir interesadamente la Hacienda Pública entre devengo y exigibilidad.

En los últimos tiempos, ha existido una importante línea jurisprudencial, manifestada, por ejemplo, por la STCJ n.º 10/2014, en el conflicto de jurisdicción n.º 10/2014, suscitado entre el Juzgado de lo Mercantil n.º 9 de Madrid y la Tesorería General de la Seguridad Social, Dirección Provincial de Madrid (BOE de 29 de enero de 2015), relativa a la posibilidad de plantear embargos por parte de la TGSS y de la AEAT por deudas contraídas con posterioridad al concurso durante la fase de liquidación de éste.

En realidad, la STCJ mencionada no hace sino seguir la doctrina del TS, de 12 de diciembre de 2014, según la cual la Administración no puede ejercitar deudas singularmente, una vez iniciada la fase de liquidación de los concursos, insistiéndose tanto en la aplicación de los artículos 55 y 56 LC como en el hecho de que carece de sentido una ejecución contra la masa separada. Esta STCJ reitera lo dispuesto en otra STCJ anterior n.º 6/2014, dictando en el conflicto de jurisdicción suscitado entre las mismas partes.

Conforme a la STCJ, corresponde al JM decidir en incidente concursal acerca de la calificación como crédito contra la masa y su eventual pago mediante ejecución separada, con respecto del crédito de la TGSS que ésta ostenta frente al deudor en concurso y que pretendía embargar, una vez iniciado el trámite de liquidación del patrimonio del concursado.

17. LAS MODIFICACIONES EN EL TRLIS DERIVADAS DEL REAL DECRETO-LEY 4/2014.¹⁹¹

A. Introducción

Tal y como hemos comentado en apartados anteriores, el Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial, BOE de 8¹⁹²; constituye hasta la fecha, abril de 2014, la última gran reforma de nuestra normativa concursal.

Esta modificación supone un relevante giro en la filosofía de los concursos, ya que, ahora, precisamente, lo que se trata es evitar la declaración del concurso, estableciendo una situación intermedia, las instituciones preconcursales, artículos 5 *bis*, 71 *bis*, acuerdos de refinanciación y DA Cuarta. Homologación de los acuerdos de refinanciación, que permitan, mediante la refinanciación de de-

¹⁹¹ Y ratificadas posteriormente por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre.

¹⁹² Más importante que el propio Real Decreto-ley 4/2004, es la disposición del Banco de España que flexibiliza enormemente el tratamiento contable de los importes debidos por las empresas refinanciadas a la banca tras un acuerdo de refinanciación de los regulados en el artículo 71 *bis* y DA 4ª LC.

Tales criterios se exponen en la Comunicación del Banco de España para la aplicación de la Circular 4/2004 en materia de operaciones reestructuradas como consecuencia de acuerdos de refinanciación previstos en la Ley Concursal, 18 de marzo de 2014.

udas, salvar a la empresa y, si no es el caso, abrir el camino hacia la recapitalización de la empresa, pero evitando en todo caso la liquidación de la actividad empresarial, como también hemos indicado.

Aunque la doctrina ya ha puesto la llaga en la ausencia de suspensión de los créditos de Derecho Público dentro de las operaciones de refinanciación y la dificultad que ello conlleva para el éxito de tales operaciones¹⁹³, lo cierto es que el Real Decreto-ley incorpora varias alteraciones en la redacción del TRLIS que sí facilitan la refinanciación de las deudas, básicamente, porque si, hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley, cualquier quita de créditos suponía un ingreso inmediato a computar en el período impositivo donde se produjese tal reconocimiento, con el consiguiente efecto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias de la entidad y el aumento de la base imponible del IS que conllevaba tal quita, ahora, ese ingreso se difiere y periodifica en el tiempo.

Nuevamente, es importante señalar que, como en otros gravámenes del sistema tributario español, la empresa en concurso de acreedores presenta algunas particularidades también en el IS, verbigracia, en materia de deducibilidad de las correcciones de valor por deterioro de créditos, donde la declaración del deudor en situación de concurso de acreedores conlleva automáticamente la consideración de sus créditos como deteriorados y su deducibilidad fiscal, artículo 12.2, b) TRLIS o el hecho de que los sujetos pasivos del IS que, al final del período impositivo, se encuentren en situación de concurso de acreedores, no puedan formar parte del grupo fiscal en el régimen especial de consolidación fiscal, artículo 67.4,b) TRLIS, aunque la interpretación de esta norma (como veremos seguidamente) ha sido flexibilizada recientemente.

Por otro lado, importa recordar que las modificaciones en el TRLIS se reproducen, con leves cambios, en la redacción de la nueva Ley del IS, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, ver *infra*.

En cualquier caso, conviene recordar que de estos acuerdos de refinanciación se excluyen expresamente los créditos de Derecho Público (AEAT y TGSS) y, además, los mismos no suspenderán la ejecución de los procedimientos singulares que traten de recuperar tales créditos.

Como hemos indicado anteriormente, tal exclusión ha llevado a cierta corriente doctrinal (DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS; 2014) a entender que la medida fracasará, pues la experiencia demuestra que, prácticamente, todas las empresas en concurso de acreedores tienen deudas con la AEAT y la TGSS; por lo que si estas instituciones no entran en acuerdos de refinanciación y, además, están poniendo crecientes dificultades a los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento de deudas¹⁹⁴, ver *supra*, se reducen grandemente las posibilidades de *fresh start*, de un nuevo comienzo, de una nueva vida para la empresa, limpia de deudas, con un plan de viabilidad¹⁹⁵ consolidado y con nuevas fuentes de financiación.

A pesar de ello, la aprobación de nuevas disposiciones para los acuerdos de refinanciación y, como hemos indicado, el sentido y tenor de la Instrucción 3/2014, del Departamento de Recaudación de la AEAT, generalizando los “convenios singulares” con la Hacienda Pública parecen, asimismo, señalar un cambio de rumbo, incluyendo a los créditos públicos en los acuerdos de quita y espera.

Además de responder a este marco interno, tendente a evitar que las empresas caigan en concurso y, en consecuencia, exista una alta probabilidad de que se liquiden; el Real Decreto-Ley 4/2014 atiende a una necesidad de la economía española: el despalancamiento, es decir, la reducción de los altos niveles de endeudamiento empresarial, generalmente, con el sector bancario, lo cual se consigue bien con nuevas entradas de recursos financieros (“fresh money”), bien con la capitalización de las deudas, convirtiendo a los acreedores en accionistas.

¹⁹³ “(...) Quedan excluidos de la suspensión, en todo caso, los procedimientos que tengan su origen en créditos de derecho público...”

¹⁹⁴ Véase al respecto la contundente Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre de 2013, del Departamento de Recaudación sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores, la cual ha sido comentada con anterioridad en estas páginas.

¹⁹⁵ El Plan de Viabilidad, su consistencia y aceptación por los acreedores que refinancien se convierte en un documento esencial para asegurar la viabilidad de la empresa. Además, el mismo adquiere mayor protagonismo, pues permite a los bancos acreedores justificar una clasificación más favorable de sus créditos, reduciendo las provisiones necesarias.

En este sentido, puede verse la Comunicación del Banco de España, “Criterios para la aplicación de la Circular 4/2004 en materia de operaciones reestructuradas como consecuencia de acuerdos de refinanciación previstos en la Ley Concursal”, de 18 de marzo de 2014.

Estas dos ideas conforman, en otro orden de cosas, la nueva filosofía de la UE para superar el fracaso empresarial, plasmada en la Recomendación de la Comisión de 12 de marzo de 2014 sobre un nuevo enfoque frente a la insolvencia y el fracaso empresarial (“Diario Oficial de la Unión Europea”, serie L, número 74, de 14 de marzo de 2013), en la cual se inspira el Real Decreto-Ley 4/2014.

Otra cuestión importante a exponer es que las modificaciones del TRLIS no operan, exclusivamente, para los negocios regulados en el Real Decreto-Ley 4/2004 y la LC, sino que son aplicables para cualquier caso de recapitalización de deudas, procesos de refinanciación, aun ajenos al marco normativo de la LC y quitas de deudas. Todo ello, con la excepción de la nueva redacción del artículo 19.14 donde sí existe una remisión particular a las quitas y esperas vinculadas a la LC.

En general, los cambios incorporados en el TRLIS no pueden extrañar a la doctrina internacional, pues los debates acerca del tratamiento óptimo a los supuestos de reestructuración de deudas, sea de manera convencional o forzada, no son extraños en la doctrina internacional.¹⁹⁶

Los cambios legislativos en el TRLIS expuestos son aplicados para los períodos impositivos iniciados el día 1 de enero de 2014.

B. Efectos en el artículo 15 TRLIS

i. En general

La DF Segunda del Real Decreto-ley 4/2014 modifica, con efectos para los períodos impositivos que se inician el 1 de enero de 2014, los artículos 15 y 19 TRLIS e introduce en la imposición sobre la renta de las sociedades normas específicas para el tratamiento de las operaciones de reestructuración de deudas y capitalización, las cuales, con anterioridad, recibían la aplicación de las normas generales del IS y del IRPF.

En el artículo 15 TRLIS se norman los ajustes extracontables que se derivan de la diferencia entre los criterios de valoración de los elementos patrimoniales que establecen tanto el Código de Comercio, artículos 38 y 38 *bis*, como el Plan General de Contabilidad de 2007 para los diferentes elementos patrimoniales de las empresas y los criterios de valoración fiscal.

Mientras que los primeros criterios, de carácter mercantil, se centran en el precio de adquisición o coste de producción como norma valorativa general para los activos, reservando el criterio de valor razonable (precio de mercado) para determinados instrumentos financieros¹⁹⁷; la valoración fiscal “ajusta” tales valoraciones en determinadas operaciones: lucrativas y societarias, aplicando el principio de valor de mercado.

Este valor de mercado fiscal se define, genéricamente, como aquél que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado entre partes completamente independientes, siendo dicho valor, con carácter general, el precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de similares características.

A este respecto, es importante señalar que la doctrina administrativa considera que los principios del artículo 15 TRLIS prevalecen, incluso, en el caso de operaciones entre entidades vinculadas (RDGTV de 21 de abril de 2010).

Conforme a la regla clásica del artículo 15.1 TRLIS, cuando se produjeran operaciones de capitalización, vía compensación de créditos, se deberían aplicar, en principio, las reglas del CCo. Este planteamiento, así como el principio de “integridad del capital”, conllevaba que el acreedor de una empresa, convertido posteriormente en accionista o partícipe de la vía, vía esta fórmula de capitalización de créditos, debería generalmente considerar un ingreso computable fiscalmente, pues recibía un nominal de capital, a cambio de un crédito ya depreciado; ingreso de carácter fiscal reforzado por

¹⁹⁶ Sobre esta materia, puede verse: IBFD. “Tax issues in Consensual Debt Restructuring”, *Derivatives & Fiscal Instruments*, special issue, vol. 14, September 2012.

¹⁹⁷ Para mayor información, nos remitimos a: LÓPEZ SANTA-CRUZ, JOSÉ ANTONIO. *Impuesto sobre Sociedades, 2014*, Eds. Francis Lefévre, colecc. Memento Práctico, Madrid, 2014, epígrafes 1950 a 1966.

lo dispuesto en el artículo 15,2, b) TRLIS, el cual exigía que, para la sociedad aportante (el acreedor), se valoraran los bienes por su valor de mercado.

La doctrina, por otra parte, había sido muy confusa acerca del tratamiento contable de esta modalidad de aportaciones no dinerarias; en primer lugar, porque algunos estudiosos afirmaban que este tipo de aportaciones no podría identificarse automáticamente con las aportaciones no dinerarias, en segundo término, por alguna consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC, verbigracia, consulta número 6, Boletín del ICAC, BOICAC, número 74), donde parecía aceptarse que estas operaciones, al menos, en el seno de grupos mercantiles, podrían valorarse por su valor contable.

Sin embargo, la consulta del ICAC nº 1 del BOICAC 76/2008, sobre el tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal, al amparo de la Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) nº 9.3.5 del PGC, establecía que, en supuestos de quita o espera, *“...se dará de baja el pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo por su valor razonable. La diferencia se contabilizará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio, minorado, en su caso, en el importe de los costes de transacción atribuibles. Dicho resultado se mostrará en el margen financiero debiendo crear la empresa una partida específica con adecuada denominación si su importe es significativo. A tal efecto, se propone la siguiente denominación “Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores...”*.

Eso en lo que hacer referencia a las “quitas”. En relación a la renegociación de un instrumento de deuda, esencia de la “espera”, la misma dará lugar a la nueva valoración del pasivo, exigiendo la normativa contable internacional (párrafo 40 de la Norma Internacional de Contabilidad 39) que se tratase de dos instrumentos de deuda “sustancialmente” diferentes. Nuestra normativa contable, de acuerdo con el párrafo 3.5 de la Norma de Registro y Valoración 9ª del PGC, relativa a los instrumentos financieros, presume este hecho, cuando el valor de los flujos de caja del préstamo inicial y del nuevo préstamo difieren en un 10%, en cuyo caso, deben reconocerse las correspondientes pérdidas y ganancias por la diferencia valorativa entre los dos instrumentos, con independencia del origen (voluntario u obligado, supuesto de los concursos) de este canje de instrumentos de deuda.

En general, el cambio en procesos de concurso daba lugar a un “ingreso”, porque la existencia de una quita, generaba que se cambiaran instrumentos de deuda de mayor valor por otros, lo cual supone el correspondiente incremento de la base imponible del IS, situación agravada por la proliferación de bases imponibles negativas en los períodos de crisis económica; de hecho, esta circunstancia se pretendió paliar por el legislador español en 2013, cuando a la hora de establecer restricciones a la posibilidad de compensar bases imponibles negativas del IS para las grandes empresas, excluyó expresamente a las operaciones derivadas de concursos de acreedores.

Es más, el nuevo criterio incluido en el artículo 15 TRLIS ya había sido anticipado, sin base legal alguna, por la doctrina administrativa (CV 5-7-2013) que estaba tratando de flexibilizar la situación fiscal.

ii. Apartado i

Se modifica, DF Segunda. Uno, en principio, el apartado 1, añadiendo al mismo el siguiente párrafo final:

“Las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.”

La redacción nos parece poco acertada; en primer lugar, porque parece diferenciar entre norma contable y disposición mercantil, como si la Contabilidad fuera ajena al Derecho Mercantil y, en segundo lugar, porque no aclara la distinción entre el crédito originario y el crédito derivativo.

Respecto a la primera cuestión, como afirma la doctrina más reputada (LÓPEZ- SANTACRUZ, 2014, epígrafe 2036):

“Desde el punto de vista contable, en las ampliaciones de capital por compensación de créditos, teniendo en cuenta el principio de equivalencia económica en las transacciones realizadas, el prestamista debe re-

clasificar a inversiones financieras el valor razonable del préstamo concedido, registrando con cargo a cuentas de pérdidas y ganancias cualquier diferencia que pudiera existir entre el coste amortizado a la fecha de la ampliación de capital y su valor de mercado, y respecto de la entidad prestataria, debe contabilizar la baja del pasivo financiero y reconocer el correspondiente aumento de los fondos propios por un importe equivalente al valor razonable de la efectiva aportación que se ha realizado y, además, la diferencia entre el importe por el que se encontraba contabilizado el pasivo dado de baja y el incremento de fondos propios que se reconoce como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.”

Precisamente, lo que intenta evitar la modificación fiscal es que tal ingreso se produzca, fiscalmente hablando, incluso si la operación pone de manifiesto un abono en la cuenta de capital social por un importe superior al que se deba imputar a los fondos propios de la entidad (consulta ICAC número 5, BOICAC número 79; consulta ICAC número 4, BOICAC número 89).

Si el crédito es originario, los efectos fiscales de su aportación para un aumento de capital, son los siguientes:

- a) Crédito no deteriorado. En este supuesto se produce una equivalencia económica entre el valor del crédito y el nominal del capital ampliado, no produciéndose renta alguna en el acreedor; por su parte, en la sociedad que incrementa su capital, tampoco se reconoce ingreso alguno, pues el valor del pasivo coincide con el aumento de los fondos propios de la entidad.
- b) Crédito deteriorado. Si el citado deterioro no ha sido fiscalmente deducible, entonces, en la aportación no se genera ninguna renta, siempre que el aumento del capital se realice por un importe superior al valor de mercado del crédito, lo cual requiere el cómputo de una prima de emisión o asunción negativa, para que el incremento de los fondos propios coincida con el valor de mercado del crédito.

Asimismo, tampoco se genera renta fiscal en la sociedad que aumenta el capital, al valorarse el crédito por ese nominal.

En cambio, si el crédito es adquirido por derivación, podrían seguirse generando rentas fiscales, por la diferencia entre su valor nominal y el valor de mercado por el cual se adquirió, para la empresa aportante, mas para la entidad que aumenta su capital, no se produce renta fiscal alguna, al valorarse el crédito aportado por el nominal de dicho crédito.

iii. Apartado 2, b).

Dado que las diferencias entre los valores contables y de mercado pueden darse tanto en la entidad transmitente (acreedora) como en la perceptora (sociedad capitalizada y deudora), se alteran también la letra b) del apartado 2 del artículo 15 TRLIS, rompiendo la identificación con el valor de mercado de los bienes (créditos) aportados a entidades y los valores (acciones o participaciones) recibidos en contraprestación y lo regulado en el artículo 15.3, primer párrafo, TRLIS que establecida como ajuste extracontable, precisamente, la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado de los bienes transmitidos para la entidad transmitente, añadiendo la siguiente excepción: “...*No obstante, en el supuesto de aumento de capital por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará la diferencia entre el importe del aumento de capital en la proporción que le corresponda y el valor fiscal del crédito capitalizado*”, el cual ya computará el deterioro de tal crédito, ver *supra*.

Anótese que la fiscalidad de estas operaciones se expone como regla general, es decir, no sólo para las operaciones de refinanciación de la LC, sino para cualquier aumento de capital por compensación de créditos.

iv. Apartado 3

En este caso, se trata también de evitar que, cuando se produzca una recapitalización de créditos, mediante aumento de capital, la entidad transmitente sufra un ingreso fiscal (integración en la base imponible) por la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos (los créditos) y su valor contable; para ello, DF segunda. Tres, se añade un segundo inciso al primer párrafo del artículo 15.3 TRLIS que dice:

“(…) No obstante, en el supuesto de aumento de capital por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital en la proporción que el corresponda y el valor fiscal del crédito capitalizado.”

C. Incidencia en el artículo 19 TRLIS.

El artículo 19 TRLIS recoge una amplia serie (de manera cada vez más numerosa) de ajustes extracontables derivados de la diferencia entre el criterio contable básico, principio del devengo, y una lista de operaciones y negocios jurídicos que disponen de principios de imputación temporal fiscales distintos de los contables, generándose los correspondientes ajustes extracontables.

Cuando se produce una quita o espera, el criterio de imputación temporal era que se generaba un ingreso para la empresa en concurso de acreedores en el momento en que tuviera lugar la aprobación judicial del convenio en virtud del cual se reconocía la extinción total o parcial de la deuda (RDGTV0138-10, de 29 de enero de 2010, RDGTV de 3 de octubre de 2013 y consulta número 1 del ICAC, de 31 de diciembre de 2008, BOICAC 76/2008), además, el devengo de este ingreso se producía con independencia del cumplimiento del convenio (RDGTV de 28 de diciembre de 2012).

Antes de la entrada en vigor del PGC de 2007, se indicaba que, en el caso de que estas quitas o esperas se prolongasen a lo largo de varios años, el criterio fiscal era que se computasen como ingresos a distribuir en varios ejercicios, a medida que se cumpliesen los planes de pago que, según el convenio, se realizasen para cancelar la deuda (CDGT 1358-99, de 27 de julio de 1999; consulta ICAC, BOICAC 31/1997, de 31 de octubre de 1997; Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2011).

Sin embargo, la nueva doctrina aplicaba desde el PGC de 2007 de manera estricta el principio de devengo, con independencia de los plazos de refinanciación o de pago que permitieran al deudor ir pagando sus gastos.

También para impedir que las quitas y esperas derivadas de la aplicación de la LC, supongan un ingreso fiscal para la empresa acreedora, y “...*teniendo en cuenta que ambas operaciones no incrementan la capacidad fiscal de las entidades, se establece un sistema de imputación del ingreso generado en la base imponible, en función de los gastos financieros que posteriormente se vayan registrando.*” (EM, V, párrafo octavo, *in fine*), se altera fiscalmente el principio general de imputación de ingresos y gastos que es el del devengo en estas operaciones.

Tal alteración se produce por medio de la incorporación de un nuevo apartado, el 14, al artículo 19 TRLIS, que señala:

“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.”

Es decir, el criterio de imputación en la base imponible del IS del deudor de los ingresos derivados de quitas y esperas en los procedimientos concursales depende de si el importe del ingreso es superior o inferior al importe de los gastos financieros futuros derivados de la nueva deuda.

Si el ingreso es inferior, entonces, se irá registrando en los períodos impositivos siguientes en los cuales se computen los gastos financieros derivados de la nueva deuda y con el mismo volumen de estos.

Pero si el ingreso es superior, tal criterio no se aplica, pues en este caso no se computaría en la base imponible la totalidad del ingreso. Por ello, el ingreso se imputa en los ejercicios posteriores, pero solo en la proporción que suponga el gasto de la nueva deuda en cada ejercicio respecto del gasto financiero total.

En cualquier caso, el acreedor deberá reconocer un gasto por el deterioro de los créditos, valorado por la diferencia entre el valor en libros del crédito y el valor actual de los flujos de efectivo futuros, según las nuevas condiciones de la deuda, verbigracia, tipos de interés acordados.

D. Nueva exención en el ITP y AJD

El legislador, por su parte, ha aprovechado la tantas veces mencionada en este texto Ley 17/2014, para, además, de ratificar los cambios en el TRLIS ya citados arriba, con efectos desde el 1 de enero de 2014, reducir más los costes tributarios de los procesos concursales, incorporando una nueva exención en el ITP y AJD, en su DF tercera.

Esta nueva exoneración supone la modificación del artículo 45,I, B), 19º del Texto Refundido del tributo, que queda del siguiente tenor:

“Las escrituras que contengan quitas o minoraciones de las cuantías de préstamos, créditos u otras obligaciones del deudor que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, siempre que, en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor.”

E. Otras cuestiones

En materia del IS, siguen produciéndose materias y modificaciones legislativas vinculadas a los procedimientos concursales.

Destacamos las siguientes:

- a) Aunque no vinculada a la precitada modificación del TRLIS, mencionamos aquí la reciente modificación del criterio administrativo acerca de cuándo puede volver a formar parte de un grupo fiscal una entidad dependiente que haya sido declarada en concurso.

La normativa que regula el régimen fiscal especial de consolidación, excluye como sociedad dependiente a aquella que haya sido declarada en concurso de acreedores, de manera automática, artículo 67.4, b) TRLIS.

Tradicionalmente, por ejemplo, en las CDGTV 2144-10 y V1195-13, la DGT había señalado que la vuelta al grupo de la sociedad excluida por esta causa se produciría, en el período en el cual la entidad superase el concurso y por tal situación no podía asimilarse la aprobación del convenio de acreedores.

Sin embargo, la CDGTV2026-14, de 28 de julio de 2014, se aparta del criterio anterior y señala que la aprobación mediante sentencia del citado convenio por parte del JM, artículo 133.2 LC, sí supone la reintegración de la sociedad en el seno del grupo.

Se entiende que, aun aprobado el convenio, no se reintegrarían en el grupo (por no existir la unidad de decisión propia de los grupos mercantiles) si, aun aprobado el convenio, se retrasa su eficacia, en todo o en parte, hasta que éste adquiera firmeza, artículo 133.1 LC, si algún acreedor se opone al concurso y el JM adopta la medida cautelar del artículo 129.4 LC, ya que, en tales circunstancias, el concursado no ha recuperado plenamente sus facultades patrimoniales.

- b) Dado que, ver arriba, la existencia de quitas conllevaba un ingreso para el acreedor, el artículo 2.Segundo.Dos de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, introdujo la excepción, a efectos de los límites regulados en el TRLIS para la compensación de bases imponibles negativas de las grandes empresas, artículo 25 TRLIS, de que tales limitaciones no resultaban de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a las quitas (derivaran de un concurso de acreedores o no, CDGTV 2169-14, de 6 de agosto) consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo para los períodos impositivos iniciados a partir del día 1 de enero de 2013.

Esta regulación se ha mantenido posteriormente, incluso tras la Reforma Tributaria de 2014, ver *infra*.

18. IMPACTO TRIBUTARIO EN LOS CONCURSOS DE ACREEDORES DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2014.

A. Nota previa

El 28 de noviembre de 2014, el BOE ha publicado los textos legales de lo que, según el Gobierno, constituye un paquete de Reforma Fiscal, que incorpora diversos impuestos, pero dirigidos, básicamente, a la reforma del IRPF, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR) y del IVA. Asimismo, en un futuro próximo se presentará la modificación parcial de la norma básica del Ordenamiento Tributario, la LGT.¹⁹⁸

Evidentemente, los propósitos de esta Reforma Fiscal (otra cosa es que, realmente, la misma pueda calificarse como tal) no van dirigidos a cambios significativos en el tratamiento tributario de los concursos de acreedores, mas alguna de las modificaciones legislativas propuestas sí tienen una incidencia en esta materia, por lo cual serán expuestas y comentadas seguidamente.

Entre los textos de Reforma Fiscal presentados por el Gobierno se encuentra uno de Reforma de la LGT, a cuya incidencia en materia de concurso de acreedores nos hemos referido en el apartado 10, C. 10) *ut supra*.

B. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.¹⁹⁹

En materia de IRPF se alteran diversas reglas de imputación temporal de las rentas sometidas al impuesto, reguladas en el artículo 14 LIRPF, sin duda, para evitar una carga tributaria excesiva para determinados contribuyentes.

En lo que, a nuestra materia respecta, cabe recordar que en el supuesto de acreedores de empresas en concurso de acreedores, personas físicas, contribuyentes del IRPF; la pérdida derivada de una quita sólo podía imputarse en la declaración del IRPF correspondiente al período impositivo en la cual ésta se hiciera efectiva, siendo la regla general, el principio del devengo de la operación, si la calificación de tal rendimiento era la de rendimiento de la actividad económica, artículo 14.1, b) LIRPF, que remiten a las del IS, artículo 19 TRLIS; o si se trataba de deudas de personas particulares, nos enfrentaríamos ante una pérdida patrimonial, cuya imputación temporal suponía la “alteración” del derecho de crédito frente a la entidad en concurso de acreedores, artículo 14.1, c).

Esta última norma suponía que el contribuyente tenía que esperar a la finalización del convenio o la liquidación de la empresa, para poder imputarse la pérdida entre sus rentas sometidas al IRPF, lo cual, lógicamente, suponía una relevante dilación en el tiempo para créditos vencidos y no cobrados, pues la doctrina exigía que, en el supuesto de convenio, la conclusión de éste hubiese sido aprobada por el JM.

Ahora, se trata de anticipar en el tiempo el momento de la “alteración” y, en consecuencia, la declaración de la pérdida patrimonial o renta negativa derivada del convenio.

La regla no se prevé sólo para los concursos de acreedores y supuestos asimilados, sino para todos los procesos de ejecución judicial de créditos vencidos y no cobrados, por lo que su importancia económica y social es superior.

En este sentido, se incorpora una nueva regla específica de imputación temporal de rentas en el apartado 2 del artículo 14 LIRPF, la letra k), con el siguiente tenor, cuya exposición es muy detallada, incluyendo diferentes fórmulas de gestión de los concursos de acreedores (como es la moderna de los acuerdos de refinanciación) y cuya claridad excluye toda interpretación.

¹⁹⁸ Los Anteproyectos de estas normas fueron ampliamente publicados y sometidos a un trámite de información pública. Pueden encontrarse en el portal del MINHAP, www.minhap.gob.es/Normativa

En los momentos actuales, los citados textos legales están siendo objeto de debate parlamentario en el Senado.

¹⁹⁹ Ley 26/2014, de 27 de septiembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 29).

El nuevo artículo 14.2, k) (si se aprueba en la redacción propuesta en el proyecto de Ley, con vigencia para los períodos impositivos cuya entrada en vigor se produzca con posterioridad al día 1 de enero de 2014) dice lo siguiente:

- "k) Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concorra 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 1º, 4º y 5º 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 éste 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."

C. IVA

Dentro del marco de diferentes modificaciones técnicas que incorpora la Ley de modificación del IVA y otros gravámenes²⁰⁰, nos encontramos con dos alteraciones legislativas vinculadas a concursos de acreedores.

En la primera de ellas, artículo 80. Tres y Cinco LIVA, se vuelve a flexibilizar el procedimiento de modificación de la base imponible, de manera que el plazo para poder efectuar aquella, en caso de deudores en concurso de acreedores, pase de 1 a tres meses desde la publicación en el BOE del auto del concurso.

Asimismo, en el supuesto de créditos incobrables (cualquiera que sea la causa o régimen jurídico que afecte a esta circunstancia) y, siempre y cuando que los empresarios deudores sean calificados como PYME, podrán modificar la base imponible transcurrido el plazo de seis meses, tal y como hasta el 1 de enero de 2015 se viene demandando o podrán esperar el plazo de 1 año, que es el período de dilación demandado al resto de los empresarios.

En el segundo supuesto, se trata de resolver uno de los problemas planteados por el novedoso régimen especial de criterio de caja.

En este régimen especial, un supuesto específico de devengo se genera cuando, habiéndose producida la operación sometida al IVA, a 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en el cual se hubiera realizado la operación, resultase que no se había generado el cobro total o parcial de la misma, artículo 163 terdecies LIVA²⁰¹.

La doctrina (CALVO VÉRGEZ, J; 2014) se había planteado en qué momento cabía entender producido el impago del IVA, a efectos de la pertinente modificación de la base imponible, es decir, qué criterio de modificación de la base imponible habrían de seguir los sujetos pasivos que no se encontrasen acogidos al régimen fiscal especial de caja con respecto al IVA repercutido impagado.

²⁰⁰ Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

²⁰¹ "En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si éste no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación."

El mismo problema sucede con los supuestos de declaraciones de concurso de sujetos pasivos que estén sujetos a este régimen fiscal especial.

La alteración del artículo 80. Tres, Norma 1ª LIVA, da respuesta esta inquietud doctrinal, señalando, primero, que el momento para iniciar el cómputo de seis meses o un año para rectificar las cuotas repercutidas tiene como inicio el 31 de diciembre.

No obstante, tratándose de operaciones a plazo o con precio aplazado, será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o de un año desde el vencimiento del plazo o de los plazos correspondientes hasta la fecha del devengo de la operación.

D. Impuesto sobre Sociedades²⁰²

También existen algunos cambios en el IS que inciden, siquiera levemente, en el tratamiento fiscal de los concursos de acreedores; así, si bien se mantienen las reglas de valoración de las operaciones de refinanciación y capitalización que se regulaban antiguamente en el artículo 15 TRLIS y la regla de imputación de ingresos y pagos, incorporada en el anterior artículo 19 TRLIS, derivadas del Real Decreto-Ley 4/2014, ver arriba, se ha aprovechado la existencia de una nueva Ley del IS, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), para mejorar, modificar levemente o perfeccionar la redacción de diferentes artículos ligados al concurso de acreedores que, como hemos señalado, con anterioridad, incorporó el Real Decreto Ley 4/2014, ver *supra*.

En primer lugar, en relación a la imputación temporal de ingresos y gastos derivados de las quitas y esperas de los concursos, el artículo 11.13 LIS reproduce prácticamente en su integridad lo dispuesto anteriormente por el art. 19.14 TRLIS²⁰³

Asimismo, en materia de las correcciones de valor por deterioro del valor de los elementos patrimoniales, ahora, en el artículo 12.2 LIS, se indica que si bien las deudas correspondientes “...a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas”, no son deducibles, fiscalmente hablando, sí lo serán si tales deudores se encuentran “...en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.”.

Como hemos indicado, se ha aprovechado la LIS para retocar y perfeccionar la redacción del TRLIS, pues la misma había sido muy precipitada y estaba planteando problemas de interpretación.

Así, por un lado, en el artículo 17.2 LIS se incorpora una regla especial para legalizar la doctrina de la DGT sobre los efectos de la capitalización en supuestos de compensación de créditos, solución principal en los casos de refinanciación de deudas, evitando la generación de un ingreso por la diferencia entre el valor nominal del crédito que se compensa y el valor del capital nominal que se recibe a cambio, pero planteando una nueva diferencia de valoración con las reglas contables.

En este sentido, el artículo 17.2 LIS señala:

“Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.”.

De esta forma, fiscalmente no hay ingreso en uno de los casos típicos de refinanciación de deudas para aquella entidad que se vea obligado a realizarla; además, anótese que se piensa también en el concepto de “fondos propios” y no sólo el de capital, siendo, contablemente, más amplio el primero que el segundo, por ejemplo, por incluir las reservas y los ajustes de valoración. Asimismo, es impor-

²⁰² Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

²⁰³ “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.”

tante indicar que para la aplicación de esta regla no es necesario que las empresas implicadas se encuentren en concurso de acreedores.

La regla anterior se complementa con lo regulado en el art. 17.5, primer párrafo, segundo inciso, LIS, conforme al cual:

“...en el supuesto de aumento de capital o de fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda y el valor fiscal del crédito capitalizado.”

Por último, el art. 58.4, c) LIS sigue manteniendo que no pueden formar parte del grupo consolidado de entidades sometido al régimen fiscal especial de consolidación fiscal, aquella entidad que “...al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración.”

E. Ley General Tributaria.

En un estado de Anteproyecto de Ley, existe una norma que prevé importantes cambios en la redacción actual de la LGT; entre ellos, el conocido como Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, modifica la redacción del artículo 65.2, c) de la misma, señalando que:

“2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

(...)

c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.”

Con la precitada redacción, la AT parece volver a una posición más flexible en relación al aplazamiento y aplazamiento de deudas tributarias de esta naturaleza, por lo que los créditos concursales sí podrían ser objeto de tales aplazamientos o fraccionamientos.

ABREVIATURAS

AT/ATT: Administración Tributaria/ Administraciones Tributarias.
AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.
BOE: Boletín Oficial del Estado.
BOICAC: Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
CC: Código Civil.
CCAA: Comunidades Autónomas.
Cco: Código de Comercio.
CDGTV: Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos.
CE: Constitución Española.
CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores.
DA: Disposición Adicional.
DCGC: Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT.
DF: Disposición Final.
DGT: Dirección General de Tributos.
DT: Disposición Transitoria.
EM: Exposición de Motivos.
ERE: Expediente de Regulación de Empleo.
EUROSTAT: Oficina Estadística de la Unión Europea.
IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
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.
IS y D: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ISP: Inversión del Sujeto Pasivo.
ITP y AJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.
JM: Juzgados de lo Mercantil.
LC: Ley Concursal.
LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LIVA. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.
LO: Ley Orgánica.
LRC: Ley 38/2011, de 10 de octubre, de Reforma de la Ley Concursal, BOE de 11.

LRJAP-PAC: Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 28 de noviembre.

MINHAP: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

NIF: Número de Identificación Fiscal.

NRV: Norma de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad.

PIB. Producto Interior Bruto.

PGC: Plan General de Contabilidad español, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

PYME: Pequeña y Mediana Empresa.

RGAT: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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.

RGR: Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

RIVA: Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional.

SS: Seguridad Social.

SS: Sentencias.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

T: Trimestre.

TCJ: Tribunal de Conflictos de Jurisdicción.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TGSS: Tesorería General de la Seguridad Social.

TRLGSS: Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

TRLIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

TS: Tribunal Supremo.

UE: Unión Europea.

1T: Primer Trimestre.

BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Subdirección General de Procedimientos Tributarios. *Artículos de aplicación inmediata 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, en materia recaudatoria*, Madrid, 22 de noviembre de 2012, mimeo.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Nota conjunta de los Departamentos de Gestión y Recaudación y del Servicio Jurídico sobre modificaciones normativas de la Ley 7/2012 de 29 de octubre y su incidencia en los concursos de acreedores*, Madrid, 8 de febrero de 2013, mimeo.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Novedades tributarias introducidas por la Ley 7/2012 de 29 de octubre (BOE 30/10/2012) 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*, s.f, 2012, mimeo.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica. *Informe: cambio de criterio en relación con la vuelta al grupo fiscal de las sociedades dependientes declaradas en concurso*, Inf.A/5/52/2014, de 27 de octubre de 2014.

BARTUAL RAMÓN, VICENTE. *El concurso de acreedores. Nociones básicas y desarrollo (II)*, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

CADENAS DE GEA, CATALINA. *La retribución de los administradores concursales*, Ed. Tirant lo Blanch, colecc. Concursal, Valencia, 2009.

CALDERÓN, CARMEN; GONZÁLEZ LORENTE, ÁLVARO. "Consecuencias tributarias de la declaración de concurso de acreedores", *Revista de Derecho Concursal*, 2012, nº 26, páginas 219 a 237.

CALVO VÉRGEZ, JUAN. "La concurrencia de los procedimientos tributario y concursal", *Revista de Derecho Concursal*, páginas 11 a 44.

CALVO VÉRGEZ, JUAN (coord.). *La Ley 7/2012, de medidas de lucha contra el fraude fiscal*, Ed. Aranzadi, Thomson-Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2013

CALVO VÉRGEZ, JUAN. "El nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA", *Crónica Tributaria*, número 150/2014, páginas 49 a 81.

CARBAJO VASCO, DOMINGO. "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, nº 115/2005, páginas 71 a 97.

CARBAJO VASCO, DOMINGO. *El administrador concursal ante la Hacienda Pública*, Instituto de Auditores, Sección de Madrid, sesión del 19 de marzo de 2014, mimeo.

CARBAJO VASCO, DOMINGO. "Modificaciones en el IS como consecuencia del Real Decreto-Ley 4/2014", *Boletín Fiscal Quantor*, junio de 2014, nº 251, páginas 3 a 7.

CHICO DE LA CÁMARA, PABLO; GALÁN RUIZ, JAVIER (directores). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, con prólogo de José Manuel Tejerizo López; Ed. Thomson Reuters, Civitas, Cizur Menor, Navarra, 2012, páginas 110 a 114, tomo II.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

CRUZ AMORÓS, MIGUEL. "La responsabilidad tributaria", en VVAA. *Estudios de la Ley General Tributaria*, Ed. Landwell, PriceWaterhouse y Lex Nova, Valladolid, agosto 2006, páginas 202 y 203.

DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *Manual Práctico de Derecho Concursal. La Ley Concursal tras la reforma de la Ley 38/2011*, Ed. Experiencia, Barcelona, 2012.

DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *Presupuestos de la responsabilidad de los administradores concursales*, Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2012.

DÍAZ-ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *El Acuerdo Extrajudicial de Pagos*, Ed. VLEX Publishing, Barcelona, 2013.

DÍAZ ECHEGARAY, JOSÉ LUIS. *El Acuerdo Extrajudicial de Pagos*, Ed. Thomson Reuters, Civitas, colección Monografías, Cizur Menor, Navarra, 2014.

ECONOMISTAS. CONSEJO GENERAL. REGISTRO DE ECONOMISTAS FORENSES (REFOR). Observatorio concursal del REFOR. *Un modelo de colas y arrastre de carácter anticipativo. Declaraciones de concurso durante el 3T de 2013 en España y entorno comparado*, noviembre de 2013.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, MANUELA. "Comentarios sobre la nueva prohibición de aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria y sobre la prescripción tributaria", en VVAA. *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, Ed. Thomson-Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2013, páginas 95 a 135.

GALÁN RUIZ, JAVIER. *La responsabilidad tributaria*, prólogo Iñigo Barberena. Ed. Thomson, Aranzadi, colección Monografías, n.º 360, Cizur Menor, Navarra, 2005.

GALÁN RUIZ, JAVIER. "Las deudas tributarias en los procedimientos concursales", en VVAA. *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Ed. Aranzadi, Thomson-Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2009, páginas 261 a 282.

GALÁN RUIZ, JAVIER, en Chico de la Cámara, PABLO, GALÁN RUIZ, JAVIER (directores). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Ed. Thomson Reuters, Civitas, Cizur Menor, Navarra, 2012, 2 tomos, páginas 110 a 114 del tomo II.

GARAYO ORBE, MANUEL. "Comentarios al artículo 43", en Mantero Sáenz, Alfonso; Giménez-Reyna Rodríguez, Enrique. *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Ed. AEF y Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario, Madrid, 2005, páginas 257 a 266.

GARCÍA GÓMEZ, ANTONIO J. "La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal" en VILLAR EZCURRA, MARTA (dirección), MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; ALBIÑANA CILVETI, CÉSAR Y HERRERA MOLINA, PEDRO M. (coordinación). *Estudios Jurídicos en Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, colección Estudios Jurídicos, Madrid, 2008, vol. I, páginas 831 a 851.

GARCÍA, NORBERTO E.; RUESGA BENITO, SANTOS M. (directores). *¿Qué ha pasado con la economía española?. La Gran Recesión 2.0 (2008 a 2013)*, Ed. Pirámide, Madrid, 2014.

GARCÍA SPÍNOLA, LUIS. "Contradicciones en la normativa del IVA: modificación de la base imponible en caso de concurso de acreedores", *REAF-REGAF. Revista de Información Fiscal*, n.º 376-378, octubre-diciembre de 2014, páginas 29 a 31.

GONZÁLEZ PASCUAL, JULIÁN. *La contabilidad en los procesos concursales*, Ed. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 2013.

HINOJOSA TORRALVO, JUAN JOSÉ. "Recientes tendencias en la responsabilidad tributaria", en VILLAR EZCURRA, MARTA (dirección), MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; ALBIÑANA CILVETI, CÉSAR Y HERRERA MOLINA, PEDRO M. (coordinación). *Estudios Jurídicos en Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, colección Estudios Jurídicos, Madrid, 2008, vol. I, páginas 611 a 651.

LONGÁS LAFUENTE, ANTONIO. “Modificaciones en la Ley del IVA conforme a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Prevención y Lucha contra el Fraude”, en TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL (director); CALVO VÉRGEZ, JUAN (coordinador). *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, Ed. Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2013, páginas 553 a 625.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, JOSÉ ANTONIO. *Impuesto sobre Sociedades, 2014*, Eds. Francis Lefébvre, colecc. Memento Práctico, Madrid, 2014.

LÓPEZ SENOVILLA, AMPARO. *El concurso de acreedores: nociones básicas y desarrollo (I)*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

LORÁN, MIGUEL. “Cambios en el régimen fiscal de los procesos de reestructuración de deuda”, *Osborne & Clarke. Boletín*, 31 de julio de 2014.

LUCAS MARTÍNEZ, MARIANO. *Efectos del concurso en el procedimiento inspector*, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

MACARRO OSUNA, JOSÉ MANUEL. “El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades por actos de retención o repercusión”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, n.º 3/2013, páginas 13 a 26.

MARÍN LÓPEZ, MANUEL JESÚS. “La limitación de las facultades patrimoniales del concursado.”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, n.º 13/2005, parte Estudio.

MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER. “Los créditos tributarios en los concursos de acreedores”, *Derecho y Empresa*, Iberforo, primer trimestre 2009.

MARTÍNEZ GINER, LUIS ALFONSO. “Las medidas contra el fraude fiscal y el concurso de acreedores en la reforma de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, n.º 3/2013, páginas a 32.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, SONSOLES. “La responsabilidad tributaria por actos ilícitos”, en VILLAR EZCURRA, MARTA (dirección), MARTÍNEZ LAFUENTE, A; ALBIÑANA CILVETI, CÉSAR Y HERRERA MOLINA, PEDRO M. (coordinación). *Estudios Jurídicos en Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, colecc. Estudios Jurídicos, Madrid, 2008, vol. I, páginas 679 a 713.

MIGUEL CANUTO, ENRIQUE DE. “Expansión de la responsabilidad y extensión de la prescripción a título de tributo (Ley 7/2012)”, en *Boletín de Actualidad. Crónica Tributaria*, n.º 2/2013, páginas 25 a 39.

MUÑOZ, ALBERTO. “La responsabilidad tributaria de la administración concursal”, *Revista de Derecho Concursal*, n.º 25/2012.1, páginas 255 a 264.

MUÑOZ VILLARAL, ALBERTO. “La responsabilidad civil de administradores concursales y auxiliares delegados”, www.munoz-arribas.com/proyectos/userfiles/file/laResponsabilidadCivildeAdministradoresConcursales.

NIETO DELGADO, CARLOS. “Créditos contra la masa y regla del vencimiento”, *El Economista. IURIS*.

OCHOA TREPAT, MARÍA LUISA. “Análisis del artículo 40 de la Ley General Tributaria” en VVAA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, volumen I, páginas 677 a 688.

PARA RODRÍGUEZ-SANTANA, JUAN CARLOS. Las obligaciones contables y tributarias en sede concursal, 2011, *mimeo*.

PÉREZ DE VEGA, LEONOR. “Alcance de la Ley 7/2012, de lucha contra el fraude, en la práctica del embargo por deudas tributarias”, *Crónica Tributaria* n.º 150/2014, páginas 165 a 196.

PINTO RUIZ, JOSÉ J. “Una precisión importante: compensación y concurso. Artículo 58 Ley Concursal. Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 26 de enero de 2011”, *Informativo Jurídico*, 28 de febrero de 2013, www.informativojuridico.com.

PONS, LEOPOLDO. “La responsabilidad tributaria de la administración concursal. Los planes de la AEAT para el 2011”, www.elderecho.com/mercantil/Responsabilidad-tributaria-administracion-concursal-AEAT_11_232555005.html.

RIVAS NIETO, ESTELA. “Problemática en la reducción de la base imponible del IVA (Comentario a la Sentencia del TJUE de 26 de junio de 2012)”, *Crónica Tributaria*, nº 149/2013, páginas 239-252.

RODRIGO FERNÁNDEZ, JESÚS. *Procedimiento de apremio y concurso: La prerrogativa de ejecución separada. Lecciones procesales de la crisis*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Sección de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Curso 2013/2014, marzo de 2014.

RUBIO GONZALO, SONIA. *Efectos del concurso en el procedimiento de recaudación*, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, *mimeo*, 2012.

TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL. “Introducción”, en VVAA. *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, Ed. Thomson Reuters, Aranzadi; Cizur Menor, Navarra, 2013, páginas 21 a 66.

VÁZQUEZ RIVAS, FRANCISCO. “Sobre insolvencias: ¡qué no entre más agua!”, *El Economista*, 18 de noviembre de 2014, página 4.

VVAA. Profesores del CEF. *Ley General Tributaria, Comentarios y casos prácticos*, Ed. REAF/CEF, Madrid, 2004, páginas 190-195.

VVAA. *Conclusiones de la Reunión de Magistrados de lo Mercantil de Madrid sobre criterios de aplicación de la reforma de la Ley de Apoyo a emprendedores, sobre cuestiones concursales*, 11 de octubre de 2013.