

La responsabilidad de los miembros de la administración concursal en materia de sanciones tributarias [art. 43.c) de la LGT]: aspectos conflictivos

Joaquín Álvarez Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Zaragoza

Miembro de AEDAF

Resumen

El presente trabajo lleva a cabo el análisis de las cuestiones más conflictivas que se suscitan en torno a la posible exigencia a los integrantes de la administración concursal, en su condición de responsables tributarios, de las sanciones tributarias. A estos efectos, y tras examinar la regulación normativa de dicha materia tanto en sede de la LGT de 1963 como en la LGT hoy vigente, se lleva a cabo, con carácter previo, la delimitación de las hipótesis de concurso en las cuales resulta de aplicación la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 c) del último Texto legal citado. Efectuado lo anterior, se examinan los diferentes presupuestos cuya concurrencia es necesaria para que proceda la exigibilidad de las referidas sanciones, para concluir, por último, con la realización de una serie de precisiones adicionales en torno a la determinación de las concretas sanciones a las cuales alcanza dicha responsabilidad.

Abstract

The purpose of this paper is to analyze the most difficult questions concerning the requirement of tax penalties to bankruptcy administrators arising from their tax liability. In this respect, the author reviews the abrogated Act 1963 General on Taxes and the current Act 2003 General on Taxes, and then he identifies the different hypothesis of bankruptcy where provision about responsibility regulated on section 43.1 c) Act 2003 should be operate. Subsequently, this paper focuses the attention on the legal requirements for the enforceability of those tax penalties. Finally, the author sets out a number of considerations around the subject of specific penalties relating to the mentioned responsibility.

Palabras Clave

Responsabilidad tributaria. Concurso. Administración Concursal. Sanciones.

Keywords

Tax liability. Bankruptcy. Bankruptcy administration. Insolvency administration. Tax penalties.

Sumario

- I. Introducción: breve referencia a los antecedentes normativos.
- II. Régimen jurídico actual: el artículo 43.1 c) de la LGT.
- III. Delimitación de la responsabilidad tributaria por las sanciones posteriores a la declaración del concurso.
 - 1. Una interrogante previa ¿a qué supuestos de concurso se aplica la responsabilidad por sanciones del artículo 43.1 c), in fine, de la LGT?.
 - 2. Los presupuestos de la responsabilidad (I): los “integrantes de la administración concursal”.
 - a) Delimitación del concepto.
 - b) Algunas cuestiones específicas en torno a los diferentes sujetos que pueden ostentar la condición de miembros de la administración concursal.
 - 3. Los presupuestos de la responsabilidad (II): la atribución de “funciones de administración”.
 - 4. Los presupuestos de la responsabilidad (III): las conductas determinantes de la responsabilidad.
 - 5. La extensión de la responsabilidad a las sanciones: algunas concreciones en torno a las sanciones exigibles.
- IV. Bibliografía.

I. Introducción: breve referencia a los antecedentes normativos

Una de las cuestiones que, tradicionalmente, ha venido suscitando mayor interés en sede tributaria, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, ha sido la relativa a la posibilidad de *exigir las sanciones* de dicha naturaleza en los *diferentes supuestos de responsabilidad* regulados en este sector del ordenamiento jurídico. A su vez, y dentro de dicho ámbito -que agrupa hipótesis de muy diferente contenido-, es indudable que algunos de los casos que más conflictividad han venido generando aparecen constituidos por la responsabilidad relativa a los administradores y liquidadores de las personas jurídicas, así como la referente a aquellos sujetos que, bajo diferentes denominaciones, intervienen con ocasión del acaecimiento de las situaciones de insolvencia, siendo esta última responsabilidad la que va a centrar nuestra atención a lo largo de las siguientes páginas.

Y a este respecto, es preciso comenzar señalando que la mencionada responsabilidad apareció ya recogida en el texto originario de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) de 1963, disponiendo, acerca de este particular, el artículo 40 de dicho Texto legal que “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”.

Como puede comprobarse, la previsión arriba transcrita -que pasaría a quedar recogida, en idénticos términos, en el artículo 40.2 de la LGT a raíz de la reforma operada en la LGT de 1963 por obra de la Ley 60/1969, de 30 de junio- suscitaba no pocas dudas en torno a la posible exigibilidad, vía responsabilidad tributaria, de las sanciones de esta naturaleza a las síndicos de los quiebras y concursos. Ello se debía, por un lado, a la circunstancia de que dicho precepto únicamente hacía referencia, como acabamos de ver, a las “*obligaciones tributarias* devengadas con anterioridad a dichas situaciones”, término aquél -obligaciones tributarias- en el cual vino a discutirse si se encontraban englobadas o no las sanciones; y, por otro, al hecho de que la referida disposición no efectuase mención alguna a la exigencia de tales sanciones -así como tampoco de las obligaciones tributarias- cuando las mismas fueran *posteriores* a la declaración de quiebra o concurso.

Más en concreto, y pronunciándose acerca de la *primera cuestión aludida* en el párrafo precedente, la Administración tributaria, a través del Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990, vino a señalar, con carácter general, que “La propia naturaleza del presupuesto de hecho del que deriva la responsabilidad y la exigencia expresa de culpa o mala fe determinan que se admita sin vacilaciones que la responsabilidad se extiende a las sanciones pecuniarias”¹, opinión ésta que fue defendida asimismo, con anterioridad y posterioridad al referido Informe, por un sector de la doctrina tributarista².

1 El texto íntegro de dicho Informe aparece recogido en la Revista Impuestos, Tomo I (1991), p. 434-440.

2 Así, y entre los primeros, debe citarse a PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 300, mientras que entre los segundos cabe mencionar a ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, p. 202.

No obstante, dicha opinión no fue, en modo alguno, unánime, existiendo, por el contrario, otros autores que vinieron a mantener la teoría opuesta -sosteniendo, en consecuencia, la no exigibilidad de tales sanciones en la hipótesis ahora examinada-³, tesis ésta que compartimos y que, a nuestro juicio, podía defenderse sobre la base de *diferentes argumentos*.

En este sentido, y en primer lugar, porque resulta evidente, desde una perspectiva terminológica, que la expresión “obligaciones tributarias” era bien distinta del término “deuda tributaria”, acepción esta última que, en aquella época -a diferencia de la actual-, sí abarcaba, en su seno, a las sanciones de esta naturaleza [art. 58.2 e) LGT 1963], siendo precisamente la utilizada en relación a otras responsabilidades reguladas en dicho Texto legal, en concreto, en la referente a los administradores de las personas jurídicas que hubiesen cometido infracciones tributarias (art. 40.1, párrafo primero, LGT 1963), en cuyo caso las sanciones tributarias sí resultaban claramente exigibles.

Junto a ello, es también obvio que la exigencia de las sanciones en el supuesto que centra nuestra atención no resultaba conforme con el principio de personalidad de la pena, el cual requiere, para que dicha consecuencia se produzca, no que el responsable haya provocado, como consecuencia de su proceder negligente o de mala fe de conformidad con las normas mercantiles, el mero impago de aquéllas -circunstancia ésta en la que, en puridad, parecía estar pensado el artículo 40.2 de la LGT⁴-, sino que haya participado, de modo efectivo, en la comisión de la infracción origen de las mismas, conclusión ésta que vino a quedar expresamente reflejada en el párrafo segundo del artículo 14.3 del Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) de 1990, a cuyo tenor: “La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria”.

Por lo demás, la tesis que venimos defendiendo se vio confirmada, desde la perspectiva legal, con ocasión de la reforma llevada a cabo en la LGT de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, la cual, si bien mantuvo inalterado el texto del artículo 40.2 de aquélla, vino a dar a su artículo 37.3 un nuevo contenido, en cuya virtud: “La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”, disposición ésta que, a nuestro juicio, resultaba de plena aplicación al supuesto ahora enjuiciado y que vino a ratificar la tesis de la inexistencia a los síndicos de las sanciones surgidas con anterioridad a la quiebra o concurso.

Por su parte, y en lo que se refiere a la exigibilidad a tales sujetos de las *sanciones posteriores a la declaración de quiebra o concurso*, ya hemos tenido ocasión de indicar que el mencionado artículo 40.2 de la LGT de 1963 guardaba silencio al respecto de este concreto particular, sin indicar si las surgidas al hilo de tales situaciones podían ser requeridas a los síndicos respectivos.

3 Entre los que se encuentran CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, Hacienda Pública Española”, nº 10 (1971), p. 155 y GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, Ciss, Valencia, 1997, p. 106.

4 Como bien vinieron a señalar, en su momento, GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, op. cit., p. 106. De ahí que no pueda compartirse la opinión mantenida, a este respecto, por ZORNOZA PEREZ (*El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 202) cuando afirma que la hipótesis de responsabilidad ahora examinada constituía “un supuesto razonable de responsabilidad derivada de infracciones”.

A la vista de dicho silencio -muestra de una regulación deficiente que, como veremos, se ha visto subsanada en la actualidad-, algún autor⁵ sostuvo que en estos supuestos, cuando el quebrado fuera una entidad con personalidad jurídica, resultaba de aplicación al síndico la responsabilidad por infracciones prevista, para los administradores de las personas jurídicas, en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT de 1963⁶. Ello suponía, en definitiva, equiparar, en estos casos, la figura del síndico con la del administrador, equiparación que, en cierto modo, fue mantenida, de un modo semejante -aunque no estrictamente idéntico-, por la propia Administración tributaria.

En este sentido, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en su ya citado Informe de 21 de diciembre de 1990⁷, vino a señalar, en relación al artículo 40.2 de la LGT de 1963, que la única solución al vacío antes apuntado “consistiría en hacer responsables subsidiarios a los liquidadores por las obligaciones nacidas durante su gestión, y no satisfechas, al amparo del art. 40.1, párrafo primero, fundándose en una interpretación amplia del término «administradores» que comprende a toda persona que tenga encomendada la gestión de los asuntos de la entidad”.

Como puede verse, la asimilación que vino a efectuar el referido Órgano Directivo -la cual se vio respaldada por algún autor de la doctrina⁸- tenía lugar entre los administradores de las personas jurídicas y los liquidadores, si bien la circunstancia de que aquélla se produjera en el marco del primero de los preceptos mencionados en el párrafo precedente podía dar a entender que la misma resultaba también extensible a la figura de los síndicos. No obstante, estimamos que la tesis expuesta en los dos párrafos precedentes en orden a identificar las figuras del administrador con las del liquidador y el síndico resultaba absolutamente equivocada, y ello por una *doble razón*.

Así, y en primer término, porque en aquel momento la instauración de una hipótesis de responsabilidad debía efectuarse -al igual que ahora- a través de una *norma con rango legal*, habiendo distinguido el legislador de manera nítida, en sede de la LGT de 1963, las tres figuras en cuestión, sin que, en consecuencia, pudieran equipararse las dos últimas con la primera⁹. Y, en segundo lugar, porque la previsión recogida en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT de 1963 contemplaba, como ya hemos indicado, una hipótesis de responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias, circunstancia que obligaba, en nuestra opinión, a que los términos recogidos en dicha previsión fueran objeto de una interpretación rigurosa y estricta, no resultando posibles interpretaciones extensivas de aquéllos a través de un procedimiento analógico *in malam partem* que provocaría la inmediata vulneración de ciertos principios, como el de tipicidad o el de legalidad, refrendados constitucionalmente.

5 VARONA ALABERN, J.E.: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 366.

6 De conformidad con el cual: “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”.

7 Véase la nota número 1 del presente trabajo.

8 MARTIN FERNANDEZ, J.: “Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión”, *Crónica Tributaria*, nº 79 (1996), p. 108.

9 Opinión compartida por LOPEZ GETA, J.Mª.: “Disolución y liquidación de sociedades: responsabilidad de socios liquidadores y administradores”, *Impuestos*, Tomo I (1990), p. 103.

En consecuencia, la conclusión a la que nos conduce la tesis por nosotros defendida es obvia: la imposibilidad de exigir en aquel momento, a los síndicos de las quiebras y concursos, las sanciones cuyo origen -o presupuesto de las mismas- fuese *posterior* a tales situaciones, a no ser, claro está, que se entendiera procedente la aplicación, en estas hipótesis, de la responsabilidad prevista en el artículo 38.1 de la LGT, de conformidad con la cual: "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la comisión de una infracción tributaria"¹⁰.

II. Régimen jurídico actual: el artículo 43.1 c) de la LGT

Una vez expuesto en las páginas precedentes el régimen aplicable, en torno a la materia que nos ocupa, bajo la vigencia de la LGT de 1963, debemos pasar a examinar a continuación la regulación existente en la actualidad acerca de la misma, la cual aparece recogida -como indica el título del presente epígrafe- en el artículo 43.1 c) de la LGT hoy vigente, a cuyo tenor: "Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración".

A la vista del contenido que presenta el precepto arriba transcrito, *dos* son, en lo que a nosotros interesa, las *precisiones* que, de inmediato, deben efectuarse.

En este sentido, y en primer lugar, debe destacarse el hecho de que, a diferencia de lo que sucedía con su antecesor -el artículo 40.2 de la LGT de 1963-, el artículo 43.1 c) de la actual LGT sí contempla, en su inciso final, la hipótesis relativa a la responsabilidad de los integrantes de la administración concursal en lo que respecta a las obligaciones y sanciones tributarias *posteriores* a la declaración de concurso¹¹, poniendo fin, con ello, al criticable vacío normativo que, de manera inexplicable, existía, acerca de este punto, en la normativa anterior, en especial si se tienen en cuenta las sucesivas reformas normativas llevadas a cabo en el seno del primero de los Textos legales arriba citados durante sus 40 años de vigencia.

Junto a lo anterior, y ya en segundo término, el referido precepto mantiene, en unos términos muy similares al de su predecesor, la exigencia a dichos integrantes, vía responsabilidad, de las obligaciones tributarias

10 Por su parte, VARONA ALABERN (*El crédito tributario en la quiebra*, op. cit., p. 366) vino a señalar -en opinión que no compartimos- que la aplicación del referido artículo 38.1 de la LGT únicamente resultaba posible en las hipótesis en que el sujeto pasivo afectado por la situación de quiebra fuese una *entidad sin personalidad jurídica*, excluyendo, por tanto, de dicha posibilidad los supuestos en que aquél sí ostentara la referida personalidad, respecto de los cuales, como ya hemos señalado con anterioridad, el referido autor sostuvo la aplicabilidad de la responsabilidad tributaria contemplada, en relación a los administradores de las personas jurídicas, en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT de 1963.

11 Circunstancia de la que se ha hecho eco el conjunto de la doctrina, habiendo señalado a este respecto BLAZQUEZ LIDOY ["Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión", *Estudios Financieros*, nº 255 (2004), p. 44], que la redacción legal que presenta esta segunda hipótesis de responsabilidad resulta confusa, al no quedar claro qué debe entenderse por obligaciones y sanciones *posteriores* a dichas situaciones.

anteriores a la declaración de concurso¹². No obstante, es indudable que las *sanciones previas a dicha declaración no resultan*, en el instante presente, *exigibles a tales sujetos conforme a la responsabilidad ahora examinada*¹³, solución ésta que, además de cerrar la polémica existente al respecto en la regulación de 1963¹⁴, entendemos que resulta plenamente correcta desde la perspectiva del principio de personalidad de la pena -en la medida en que los administradores concursales no habrán intervenido en la comisión de las infracciones origen de aquéllas-¹⁵ y que resulta ratificada sobre la base de *diferentes argumentos*.

Así, y en primer lugar, porque, a la vista del articulado de la LGT hoy vigente, el concepto “obligaciones tributarias” -que da título a la Sección segunda del Título II de dicho Texto legal (arts. 19 a 29)- no incluye, en modo alguno, a las sanciones. En segundo término, y en idéntico sentido, porque, a diferencia de su antecesor, el actual artículo 58 de la LGT, en su apartado tercero, excluye expresamente a estas últimas al determinar el alcance y contenido de la acepción “deuda tributaria”. Y, por último, porque, de conformidad con el artículo 41.4 de dicho Texto legal, la responsabilidad tributaria no alcanza a las sanciones “salvo las excepciones que legalmente se establezcan”, circunstancia ésta que no concurre en la hipótesis aludida en estos instantes¹⁶.

Atendiendo a la conclusión anterior -que alguna autora no comparte¹⁷-, resulta evidente que nuestro análisis debe quedar centrado, en exclusiva, en el régimen jurídico al que se encuentra sometida la posible exigencia a los miembros de la administración concursal, en su calidad de responsables tributarios, de las *sanciones posteriores* a la declaración de concurso; ello exige examinar, en consecuencia, el alcance de la previsión recogida en el artículo 43.1, *in fine*, de la actual LGT.

III. Delimitación de la responsabilidad tributaria por las sanciones posteriores a la declaración del concurso

Procediendo en el sentido arriba indicado, son diversas las cuestiones que surgen en torno a la materia objeto de análisis. Así, y de una parte, es preciso llevar a cabo, en un primer instante, la correcta delimitación

12 Similitud que ya ha sido apuntada por VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, *Anuario de Derecho Concursal*, nº 7 (2007), p. 167.

13 Opinión defendida también por VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, *op. cit.*, p. 175.

14 Idea ésta resaltada, asimismo, por BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, *op. cit.*, p. 43.

15 En idéntico sentido se manifiestan MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, p. 294, VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, *op. cit.*, p. 175 y BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, *op. cit.*, p. 43.

16 Argumento este último que ha sido puesto también de relieve por VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, *op. cit.*, p. 175.

17 Nos referimos a BUENO MALUENDA (“La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, en *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, La Ley, Madrid, 2011, p. 524), quien estima que, dado el carácter resarcitorio de la responsabilidad contemplada en el inciso inicial del artículo 43.1 c) de la LGT, la administración concursal debe hacer frente también a las sanciones mencionadas en el texto. Por nuestra parte, y a tenor de los argumentos arriba expuestos, discrepamos de dicha opinión, si bien la Administración tributaria podrá exigir las referidas sanciones a través del ejercicio de la responsabilidad contemplada en el artículo 36 de la LC.

de los *presupuestos de la responsabilidad* que estamos examinando -lo cual planteará a su vez, como más adelante se comprobará, diferentes problemas-; y junto a ello, y de otra, es necesario determinar el *alcance de la referida responsabilidad* en lo que concierne a las sanciones, concretando cuáles de éstas resultarán efectivamente exigibles de conformidad con aquélla.

No obstante lo anterior, y antes de proceder al examen de los diversos problemas arriba apuntados, es necesario resolver una duda previa, cual es la referente a la determinación de los supuestos de concurso a los que resulta de aplicación las hipótesis de responsabilidad contemplada en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT.

1. Una interrogante previa ¿a qué supuestos de concurso se aplica la responsabilidad por sanciones del artículo 43.1 c), *in fine*, de la LGT?

Y a la hora de dar respuesta a esta incógnita, conviene tener presente que el artículo 1 la Ley Concursal -en adelante, LC- proclama, en su apartado primero, que “La declaración de concurso procederá respecto de cualquier deudor, sea persona natural o jurídica”, señalando, a su vez, el apartado segundo de aquél que “El concurso de la herencia podrá declararse en tanto no haya sido aceptada pura y simplemente”. Así pues, y de acuerdo con ambas previsiones, resulta evidente que el concurso podrá ser declarado no sólo en relación a las personas físicas y jurídicas, sino también respecto de las herencias que no hayan sido aceptadas en los términos que acaban de ser expuestos.

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

A la vista del último precepto transcrito y partiendo de una interpretación absolutamente literalista del contenido que presenta el inciso inicial del mismo, algún autor ha defendido que las responsabilidades contempladas en aquél únicamente resultarán exigibles, a los integrantes de la administración concursal, en los casos de concurso de “sociedades y entidades en general”¹⁸, expresión esta última que, a su juicio, vendría dar cabida a las herencias no aceptadas pura y simplemente a las que alude el apartado segundo del artículo 1 de la LC¹⁹. En cambio -indica dicho autor-, tales responsabilidades no podrán exigirse a los referidos integrantes cuando el deudor afectado por la declaración de concurso sea una persona física, lo

18 MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 292.

19 MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 293. En sentido contrario se manifiesta BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 526.

cual, en su opinión, viene a restringir, de forma injustificada, el alcance de aquéllas²⁰.

Por nuestra parte, estimamos que la opinión arriba expuesta resulta errónea, entendiendo, por el contrario, que las responsabilidades en cuestión resultan también exigibles en el caso de que la declaración de concurso se produzca respecto de una *persona física*, conclusión ésta a la que no cabe oponer el hecho -por otro lado, incuestionable- de que la inmensa mayoría de los concursos afectan a personas jurídicas²¹ y que viene propiciada por otra posible lectura del artículo 43.1 c) de la LGT.

En este sentido, y como bien ha señalado un sector de nuestra doctrina, entendemos que cuando el último precepto citado inicia su redacción aludiendo a “Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general” está distinguiendo, en realidad, *dos supuestos -y sujetos- distintos*: por un lado, “los integrantes de la administración concursal”, y, por otro -y separado por la conjunción “y”- “los liquidadores de sociedades y entidades en general”, de tal forma que la mención a estos últimos entes -societarios o no- debe entenderse ligada y referenciada, en exclusiva, a dichos liquidadores²², interpretación ésta que resulta más acorde tanto con las *reglas de la lógica*, como con los *antecedentes históricos y legislativos* del propio artículo 43.1 c) de la LGT.

Así, y desde esta última perspectiva, debe traerse a colación nuevamente el hecho de que el ya referido artículo 40.2 de la LGT de 1963 -el cual contenía también la mención a las “sociedades y entidades en general”-, al hacer alusión a la figura de los síndicos, extendía, en relación a los mismos, la responsabilidad en él contemplada tanto en los casos de “quiebra” como en los de “concurso de acreedores”; ello es importante, pues mientras que la institución de la quiebra aparecía referenciada, según la legislación

Siempre que concurren los presupuestos contemplados en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT, los sujetos que integran la administración concursal responderán de las sanciones posteriores a la declaración de concurso, y ello tanto en los casos en que el deudor concursado sea una persona física o jurídica, como en las hipótesis en que dicha condición concorra en una herencia no aceptada pura y simplemente.

20 MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 292. Por su parte, BLAZQUEZ LIDOY (“Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, op. cit., p. 44) ha entendido que la mención que se efectúa a “las funciones de administración” en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT impide exigir a los administradores concursales la responsabilidad contemplada en aquél en los casos de concurso de personas físicas y herencias yacentes.

21 Así, en lo que respecta al año 2011, el número total de procedimientos concursales tramitados fue de 6.535, de los cuales 5.367 (más del 82%) correspondieron a personas jurídicas, mientras que los restantes 1.168 (aproximadamente, el 18%) tuvieron como deudor concursado a una persona física.

22 FERNANDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005, p. 137. Esta parece ser también la opinión mantenida por VARONA y ARRANZ (“La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 167), quienes, al transcribir el contenido del 43.1 c) de la LGT en aras a determinar el alcance del mismo, se limitan a referirse a la “administración concursal”, sin hacer referencia alguna al inciso “sociedades y entidades en general”.

entonces vigente, a quien tuviera la calidad de “comerciante” en los términos del artículo 1 del de este último Código -esto es, los que se dedicaran a ejercer el comercio habitualmente o las compañías mercantiles e industriales- (arts. 1318 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -en adelante, LEC- de 1881 y 874 del Código de Comercio), la situación de concurso de acreedores quedaba reservada a “los no comerciantes” (arts. 1130 de la LEC de 1881 y 1913 del Código Civil)²³.

Dicho en otras palabras: que, de acuerdo con el referido artículo 40.2, la posibilidad de exigir la responsabilidad allí prevista en relación a los síndicos resultaba factible tanto en las hipótesis de insolvencia de los *empresarios individuales o sociales* (comerciantes/quiebra), como en las relativas a los *deudores civiles* (no comerciantes/concurso de acreedores). De ahí que, a nuestro juicio, la alusión que en dicho precepto se hacía a las “sociedades y entidades en general” debía entenderse referida -y limitada-, a la figura de los liquidadores, conclusión ésta que, sin duda alguna, resulta igualmente aplicable en el caso del artículo 43.1 c) de la actual LGT, tanto más si se tiene en cuenta, como es bien sabido, que la LC ha venido a unificar, en un único Cuerpo legal, los diversos procedimientos de insolvencia anteriormente existentes, civiles y mercantiles, en aras a lograr la adecuada tutela de los créditos respectivos²⁴.

Por su parte, y ya en segundo lugar, la interpretación arriba citada se ve reforzada por el criterio de la lógica, pues, más allá de una mera interpretación literalista, no se comprenden, en modo alguno, cuáles son los motivos por los que no procede exigir las responsabilidades contempladas en dicho precepto en las hipótesis de concurso de una persona física, impidiendo, de este modo, una interpretación acorde e integradora con la legislación concursal que la propia LGT parece querer propiciar a la vista de su Disposición adicional octava²⁵.

A este respecto, y aun cuando es cierto que la normativa concursal contempla determinadas especialidades por razón de la concreta naturaleza del deudor concursado²⁶, es innegable que la LC deja claro que las disposiciones reguladoras del concurso resultan también de aplicación cuando dicha condición recaer en una persona física, como también lo es el hecho de que en el procedimiento que se sigue en estas situaciones los integrantes de la administración concursal desempeñan un papel fundamental en orden a lograr la adecuada satisfacción de los acreedores -entre ellos, en su caso, la Hacienda Pública-. De ahí que, como hemos indicado, no exista una razón lógica para excluir estos supuestos del ámbito de la responsabilidad aquí examinada²⁷.

En consecuencia, y con base en los dos argumentos expuestos en los párrafos anteriores, entendemos que, siempre que concurren los presupuestos contemplados en el inciso final del artículo 43.1 c) de la

23 Circunstancia que aparece puesta de manifiesto el apartado I de la Exposición de Motivos de la LC.

24 Pudiendo verse, a este respecto, las afirmaciones realizadas en el apartado II de la Exposición de Motivos de la LC, en donde se alude tanto a “La regulación en un solo Texto Legal de los aspectos materiales y procesales del concurso”, como a “La superación de la diversidad de instituciones concursales para comerciantes y no comerciantes”.

25 En cuya virtud: “Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”.

26 Pudiendo consultarse sobre el particular el trabajo de PARRA LUCAN, M^a.A.: “El concurso de la persona física”, en *La reforma concursal*, Thomson-Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, p. 119-199.

27 Idéntica opinión mantiene, acerca de esta cuestión, BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 514.

LGT, los sujetos que integran la administración concursal responderán de las sanciones posteriores a la declaración de concurso, y ello tanto en los casos en que el deudor concursado sea una persona física o jurídica (art. 1.1 LC), como en las hipótesis en que dicha condición concorra en una herencia no aceptada pura y simplemente (art. 1.2 LC).

2. Los presupuestos de la responsabilidad (I): los “integrantes de la administración concursal”

Una vez resuelta la interrogante examinada en el epígrafe precedente, debemos pasar a abordar ya el estudio de los *diferentes presupuestos* cuya concurrencia determina, a nuestro juicio, el nacimiento de la responsabilidad analizada en estas líneas, siendo el primero de ellos el de ostentar la condición de *integrante de la administración concursal*.

A tales efectos, estimamos que la adecuada realización de dicha labor exige llevar a cabo, en un primer momento, la delimitación del referido concepto -y, en consecuencia, del alcance del mismo- para, a continuación, examinar una serie de problemas específicos que surgen en torno a los diferentes sujetos que pueden llegar a desempeñar dicha condición, cuestiones ambas que serán objeto de un análisis separado e independiente en los siguientes epígrafes.

a) Delimitación del concepto y alcance del mismo

Procediendo en el orden arriba indicado, debe señalarse que la referida delimitación ha venido planteado no pocas dudas en el seno de la doctrina tributarista, habiéndose sostenido, en relación a este punto, *dos tesis claramente opuestas*: la primera de ellas -más amplia-, en cuya virtud la expresión “integrantes de la administración concursal” abarcaría no sólo a los *administradores concursales stricto sensu*, sino también a la figura de los *auxiliares delegados* a los que alude el artículo 32 de la LC²⁸; y la segunda -más restrictiva-, de conformidad con la cual estos últimos no quedarían integrados dentro de dicha expresión, por lo que no resultarían exigibles a los mismos ninguna de las responsabilidades recogidas en el artículo 43.1 c) de la LGT²⁹.

Más en concreto, y en lo que concierne a la primera tesis arriba expuesta, la misma ha venido a ser defendida con base en los *siguientes argumentos*:

- En primer lugar, porque la LGT, a la hora de delimitar el ámbito subjetivo de la responsabilidad ahora examinada, hace referencia no a “los administradores concursales”, sino a los “integrantes de la administración concursal”. Ello resulta importante, dado que es precisamente la referencia a la “administración concursal” la rúbrica que da nombre al Título II de la LC (arts. 26 a 39 de dicho

28 MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 295; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, en *Comentarios a la Ley General tributaria. Volumen I*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 377.

29 Pudiendo citarse, entre los defensores de dicha tesis, a BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, op. cit., p. 43, VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 169-170 y BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 515-516.

Texto legal), el cual acoge en su seno, además de a los referidos administradores, a los auxiliares delegados (art. 32 LC)³⁰.

- En segundo término, porque, de conformidad con los artículos el 32.1 y 32.2 de la LC, el juez del concurso puede delegar en dichos auxiliares determinadas funciones de los administradores concursales -entre las cuales se encuentran las relativas a la continuación de la actividad del deudor-, pudiendo aquéllos, en consecuencia, desarrollar, en el seno del proceso concursal, muy diversas actuaciones -inclusive las de naturaleza tributaria-, por lo que resultaría lógico que respondieran de las mismas.
- En tercer lugar, porque si se produce dicha delegación en los referidos auxiliares y éstos no responden con base en lo dispuesto en el artículo 43.1 c) de la LGT, ello puede dar lugar, en los casos en que los mismos hayan colaborado o participado en la comisión de una infracción tributaria posterior a la declaración de concurso, a una de las dos siguientes situaciones: o bien que la actuación de aquéllos quede exenta de responsabilidad en sede tributaria, o bien que esta última les sea exigida la base de la previsión contenida en el artículo 42.1 a) de la LGT, el cual, como es sabido, da cabida a una hipótesis de responsabilidad solidaria por infracciones³¹ -lo que supondría colocar a los referidos auxiliares en una posición mucho más gravosa, cuando menos desde la perspectiva procedimental, que a los propios administradores concursales (cuya responsabilidad es de carácter o naturaleza subsidiaria)-, soluciones ambas que no dejan de resultar absurdas.
- Por último, porque la exigencia a dichos auxiliares de las responsabilidades contempladas en el artículo 43.1 c) de la LGT resultaría acorde con el régimen previsto, a estos efectos, en la LC, cuyo artículo 32.3 dispone que “Será de aplicación a los auxiliares delegados el régimen de incapacidades, incompatibilidades, prohibiciones, recusación y *responsabilidad* establecido para los administradores concursales y sus representantes”³², equiparación ésta que aparece reiterada en el artículo 36.1 del último Texto legal citado cuando dispone que “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”, así como en el artículo 36.6 de aquél, a cuyo tenor. “Quedan a salvo las acciones de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por actos u omisiones de los administradores concursales y auxiliares delegados que lesionen directamente los intereses de aquéllos”.

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de reconocer la valía de los argumentos arriba descritos, entendemos que los mismos pueden verse desvirtuados por otros que nos inclinan en favor de la solución contraria -*tesis restrictiva*- y que, en consecuencia, impedirían entender incluido dentro del concepto “integrantes

30 MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 295; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, op. cit., p. 377.

31 Disponiendo, en concreto, que “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”.

32 La cursiva es nuestra.

de la administración concursal” a los auxiliares delegados.

- Así, en primer lugar y desde una perspectiva terminológica, debe traerse a colación la redacción que presentan diversos preceptos de la propia LC. En este sentido, el artículo 27.1 de dicho Texto legal señala, en la actualidad, que la “La administración concursal estará integrada por un único miembro”, redacción ésta que proviene de la reforma operada en aquél por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, y que ha venido a sustituir a la que figuraba con anterioridad en dicho precepto, en cuya virtud “1. La administración concursal estará integrada por los siguientes miembros: 1.º Un abogado con experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo. 2.º Un auditor de cuentas, economista o titulado mercantil colegiados, con una experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo. 3.º Un acreedor que sea titular de un crédito ordinario o con privilegio general, que no esté garantizado”.

Las responsabilidades contempladas en el artículo 43.1 c) de la LGT únicamente podrán ser exigidas, desde la perspectiva legal, a quienes integren, en sentido estricto, la administración concursal, quedando fuera de la órbita de la misma no sólo los referidos auxiliares, sino también el “personal colaborador” de los administradores concursales (art. 33.4 LC) y los denominados “expertos independientes”.

Como de inmediato se comprueba, los preceptos arriba transcritos señalan que la administración concursal estará “integrada” -acepción ésta que utiliza también el artículo 43.1 c) de la LGT (“integrantes”)- por un único miembro (antes tres), por lo que, en puridad, sólo este último “integra”, en la actualidad, la referida administración, no formando parte de la misma los auxiliares delegados.

Dicha conclusión se ve corroborada, por otra parte, a la vista del artículo 32.1 de la LC, el cual prevé que “Cuando la complejidad del concurso así lo exija, la administración concursal podrá solicitar la autorización del juez para delegar determinadas funciones (...) en los auxiliares que aquélla proponga, con indicación de criterios para el establecimiento de su retribución”. En consecuencia, si, conforme a dicho precepto, es la “administración concursal” la que, previa autorización judicial, *delega* determinadas funciones en los referidos auxiliares, parece evidente que estos últimos son algo distinto de aquélla, no formando parte de la misma.

Por lo demás, y reafirmando esta misma tesis, no puede dejar de señalarse que la reforma introducida en la LC por la ya mencionada Ley 38/2011 parece redundar en idéntico sentido si tenemos en cuenta que la Disposición final primera de este último Texto legal viene a precisar que “Las referencias en la Ley Concursal a «los administradores concursales» se sustituirán por la fórmula «la administración concursal»”. En esta línea, dicha modificación -por otra parte,

lógica³³- procede a identificar ambas figuras, facilitando así su distinción de otras distintas, como la relativa a los auxiliares delegados.

- Por su parte, y como segundo argumento, debe ponerse de relieve que cuando el legislador ha querido exigir una concreta responsabilidad a un determinado sujeto -en nuestro caso, los auxiliares delegados-, lo ha hecho expresamente, siendo buena prueba de ello, en lo que ahora interesa, los ya citados artículos 32.3, 36.1 y 36.6 de la LC, los cuales, como hemos tenido ocasión de ver, equiparan, en sede de dicho Texto legal, el tratamiento otorgado a los mencionados auxiliares con el dispensado a los administradores concursales a efectos -entre otros- de la responsabilidad concursal.
- Por último, y como argumento adicional a los anteriores, no cabe ignorar el hecho de que, como sabemos, los sujetos que integran la administración concursal pueden llegar a responder, tras la declaración de concurso, no sólo de las obligaciones tributarias posteriores a la misma, sino también de las sanciones de esta naturaleza en las que concurra idéntico requisito temporal. Dicha circunstancia, que nos sitúa ya en el ámbito del Derecho represivo, entendemos que exige llevar a cabo una interpretación estricta del concepto “integrantes de la administración concursal”, excluyendo, por tanto, del ámbito del mismo a los auxiliares delegados a los que venimos haciendo mención.

Así pues, y con base en los argumentos precedentes, estimamos que las responsabilidades contempladas en el artículo 43.1 c) de la LGT únicamente podrán ser exigidas, desde la perspectiva legal, a quienes integren, en sentido estricto, la administración concursal, quedando fuera de la órbita de la misma no sólo los referidos auxiliares³⁴, sino también el “personal colaborador” de los administradores concursales (art. 33.4 LC) y los denominados “expertos independientes” a los que alude el artículo 83 de la LC, sujetos estos últimos que llevan a cabo labores de asesoramiento en lo relativo a la estimación del valor de los bienes y derechos del deudor integrados en la masa activa, así como acerca de la posible viabilidad de las denominadas acciones de reintegración³⁵.

Ello supone, en consecuencia, que la exigencia a los auxiliares delegados de las sanciones posteriores a la declaración del concurso por parte de la Administración tributaria únicamente podrá efectuarse, en su caso, bien a través de la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.1 a) de la LGT -siempre que se den los requisitos necesarios para ello³⁶-, bien por medio de la responsabilidad concursal recogida en el

33 Dado que no tiene sentido efectuar una referencia a “los administradores concursales” (en plural) siendo que, tras la reforma citada en el texto, la regla general en esta materia es que la administración concursal aparezca integrada por un solo miembro.

34 BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, op. cit., p. 43; VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 169-170; BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 515-516.

35 Idéntica opinión mantienen, acerca de este punto, VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 170.

36 Esto es, que dichos auxiliares hayan colaborado *activamente* en la comisión de la correspondiente infracción tributaria.

ya mencionado artículo 36 de la LC³⁷, conclusión ésta que ha sido defendida por otros autores de nuestra doctrina³⁸ y que resulta extensiva, asimismo, a los expertos independientes sobre la base de la previsión contenida en el artículo 83.2 de la LC³⁹.

b) Algunas cuestiones específicas en torno a los diferentes sujetos que pueden ostentar la condición de miembros de la administración concursal

Una vez delimitado el contenido y alcance de la expresión “integrantes de la administración concursal” a los efectos de la responsabilidad aquí analizada, debemos pasar a examinar, a continuación, el problema de la determinación de los *diferentes sujetos* que pueden llegar a ostentar dicho cargo, así como las *diversas cuestiones o problemas* que se suscitan, en torno a esta cuestión, en lo atinente a la referida responsabilidad.

En este sentido, es el ya citado artículo 27.1 de la LC el que establece *los requisitos subjetivos* para adquirir la calidad de miembro de la administración concursal, pudiendo serlo aquellas personas físicas que reúnan alguna de las siguientes condiciones: 1) Ser abogado en ejercicio con cinco años de experiencia profesional efectiva en el ejercicio de la abogacía, que hubiera acreditado formación especializada en Derecho Concursal; 2) Ser economista, titulado mercantil o auditor de cuentas con cinco años de experiencia profesional, con especialización demostrable en el ámbito concursal. Junto a lo anterior, el precepto arriba citado dispone, asimismo, que “También podrá designarse a una persona jurídica en la que se integre, al menos, un abogado en ejercicio y un economista, titulado mercantil o auditor de cuentas, y que garantice la debida independencia y dedicación en el desarrollo de las funciones de administración concursal”.

Como de inmediato se comprueba, la LC permite, siempre que concurren los requisitos arriba indicados, que el nombramiento de un administrador concursal recaiga en una *persona jurídica*, en cuyo caso esta última, al aceptar el cargo, deberá comunicar la identidad de la persona natural que haya de representarla en el ejercicio del mismo, la cual deberá reunir alguna de las condiciones profesionales recogidas en los números 1) y 2) del párrafo precedente (art. 30.1 LC). Atendiendo a lo anterior, la interrogante que en estos instantes se suscita queda centrada en la concreción de quién deberá hacer frente a las responsabilidades reguladas en el artículo 43.1 c) de la LGT en los casos en que la cualidad de administrador concursal se atribuya a una persona jurídica actuando, en su representación, una persona física.

A este respecto, y examinando esta cuestión desde la órbita de la responsabilidad concursal contemplada en el artículo 36 de la LC, la doctrina mercantilista⁴⁰ ha venido a señalar que en estas hipótesis la responsabilidad que pueda llegar a contraerse por razón de la actuación del representante será exigible tanto a la persona jurídica representada -en la medida en que esta última es el verdadero administrador

37 Responsabilidad esta última que tiene, en todo caso, naturaleza *civil*, careciendo en consecuencia la Administración tributaria, en su condición de un acreedor más, de cualquier privilegio o prerrogativa a este respecto.

38 VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 170.

39 En cuya virtud: “Será de aplicación a los expertos independientes el régimen de incapacidades, incompatibilidades, prohibiciones, recusación y *responsabilidad* establecido para los administradores concursales y sus representantes” (la cursiva es nuestra).

40 Por todos, QUIJANO GONZALEZ, J.: “La responsabilidad de los administradores concursales”, Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal, n° 7 (2007), p. 27.

Resulta evidente que cuando una determinada persona jurídica reúna la condición de miembro de la administración concursal será a ésta a quien deberán imputarse todos los efectos derivados de la responsabilidad cuyo estudio nos ocupa -incluida la exigencia de las correspondientes sanciones-.

concursal- como a la persona física que actúa en representación de aquélla -dado que el artículo 30.3 de la LC establece que le será de aplicación a dicho representante el régimen de responsabilidad previsto para los administradores concursales-.

No obstante lo anterior, estimamos que la solución que acaba de ser expuesta no resulta extrapolable a la esfera tributaria, en la cual las responsabilidades previstas en el artículo 43.1 c) de la LGT sólo resultan exigibles, desde la perspectiva legal, a la persona jurídica que ostenta la condición de miembro

de la administración concursal, opinión ésta que se ve refrendada, a nuestro entender, por *diferentes argumentos*.

- Así, y en primer lugar, debe resaltarse la circunstancia -sin duda, significativa y relevante- de que cuando el legislador ha querido imputar una concreta responsabilidad a la persona física que, en representación de una entidad jurídica, desempeña el cargo para el cual ésta ha sido nombrada -en nuestro caso, el de miembro de la administración concursal- lo ha hecho expresamente, estableciéndolo así en la norma respectiva -proceder esté del que, precisamente, constituye un buen ejemplo el ya citado artículo 30.3 de la LC⁴¹-, existiendo, asimismo, otros supuestos en los cuales se ha renunciado claramente a tal posibilidad⁴².
- Por su parte, y en segundo término, debe ponerse de relieve la circunstancia de que la referida LC no sólo contempla la posibilidad de otorgar la cualidad de administrador concursal a una persona jurídica, sino también, como hemos tenido ocasión de ver, que ese mismo Texto legal advierte, en su artículo 30.1, que la persona física designada para el ejercicio de las funciones propias de dicha condición “representa” a la entidad jurídica. Ello demuestra, fuera de toda duda, que es esta última la que ostenta la condición de administrador, circunstancia que se ve de nuevo ratificada si se tiene en cuenta que es la referida entidad la que acepta -como es obvio, a través de sus representantes orgánicos- dicho cargo (art. 30.1 LC) y la que debe suscribir el seguro de responsabilidad civil o garantía equivalente a la que se refiere el artículo 29.1 de dicha Ley.

41 El cual dispone que “Será de aplicación al representante de la persona jurídica designada el régimen de incompatibilidades, prohibiciones, recusación y *responsabilidad* y separación establecido para los administradores concursales” (la cursiva es nuestra).

42 Nos referimos a la regulación de la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas contemplada en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En este sentido, debe señalarse que el Proyecto de ley que dio origen a la Ley 25/2011, de 1 de agosto, de reforma parcial de la Ley de Sociedades de Capital, contemplaba la inclusión, en el seno del referido Texto Refundido, de un artículo 212bis, cuyo apartado segundo indicaba que: “La persona natural representante de la persona jurídica administradora estará sometida a los mismos deberes y a la *misma responsabilidad* que si ejerciera el cargo en su propio nombre, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de la persona jurídica representada” (la cursiva es nuestra). Sin embargo, dicha previsión desapareció del texto del mencionado Proyecto en la fase de enmiendas del Senado mediante mensaje motivado, no apareciendo recogida en la redacción definitiva del referido artículo 212bis.

- Junto a lo anterior, y como tercer argumento, debe tenerse en cuenta, asimismo, que la atribución a las personas jurídicas de la responsabilidad que estamos examinando no plantea, desde la perspectiva legal, problema alguno, dado que la posición de responsable tributario puede ser ocupada por dichas entidades, tal y como se deduce de lo previsto en los artículos 41.1 y 43.1 (inciso inicial) de la LGT hoy vigente. Es más, no puede olvidarse que las consecuencias derivadas de dicha responsabilidad

La referida responsabilidad no podrá ser exigida, en estas situaciones, al empleado público que actúe en el proceso concursal en representación de la Administración tributaria; aquélla deberá recaer, en atención a su condición de administrador concursal, en la referida Administración.

son, incluso en lo que afecta a las sanciones tributarias, de naturaleza patrimonial, por lo que no existe ningún obstáculo alguno para que aquéllas puedan ser asumidas por las personas jurídicas, tanto más si se tiene en cuenta el esquema que presenta, en esta materia, dicho Texto legal, en el cual tales entidades son consideradas, incluso, autoras directas de las infracciones tributarias por ellas cometidas, asumiendo, de forma igualmente directa, las respectivas sanciones (arts. 179.1 y 181.1 LGT).

En consecuencia, y a tenor de los argumentos expuestos en los párrafos precedentes, resulta evidente que cuando una determinada persona jurídica reúna la condición de miembro de la administración concursal será a ésta a quien deberán imputarse todos los efectos derivados de la responsabilidad cuyo estudio nos ocupa -incluida la exigencia de las correspondientes sanciones⁴³, conclusión ésta que nos sitúa ya ante el segundo de los problemas referentes a los diversos sujetos que pueden ostentar dicha cualidad.

Y en este sentido, ha de señalarse que, de conformidad con el artículo 27.2.3º de la LC, en el caso de los *concursos ordinarios de especial transcendencia* a los que alude el artículo 27bis de dicho Texto legal -los cuales han sido introducidos a través de la reforma operada por la referida ley 38/2011⁴⁴, el juez deberá nombrar, además del administrador concursal previsto en el artículo 27.1 de aquél, a otro administrador concursal que sea acreedor titular de créditos ordinarios o con privilegio general no garantizado de entre los que figuren en el primer tercio de mayor importe, disponiendo, asimismo, que “Cuando el acreedor designado sea una Administración pública o una entidad de Derecho Público vinculada o dependiente de ella, la designación del profesional podrá recaer en cualquier empleado público con titulación universitaria, de graduado o licenciado en ámbitos pertenecientes

43 Conclusión ésta que ha sido también sostenida por VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 172.

44 En este sentido, el precepto mencionado en el texto dispone que “Prevía decisión motivada del juez competente para declarar el concurso, se considerarán concursos de especial transcendencia aquellos en los que concurra uno de los siguientes supuestos: 1.º Que la cifra de negocio anual del concursado haya sido de cien millones de euros o superior en cualquiera de los tres ejercicios anteriores a aquél en que sea declarado el concurso. 2.º Que el importe de la masa pasiva declarada por el concursado sea superior a cien millones de euros. 3.º Que el número de acreedores manifestado por el concursado sea superior a mil. 4.º Que el número de trabajadores sea superior a cien o lo haya sido en alguno de los tres ejercicios anteriores a la declaración del concurso”.

Estimamos que la previsión recogida en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT, al circunscribir responsabilidad allí prevista, en exclusiva, a las hipótesis en que los administradores concursales ostenten las mencionadas “funciones de administración” -sustituyendo al deudor en todas sus actuaciones-, no resulta acertada.

a las ciencias jurídicas o económicas, y su régimen de responsabilidad será el específico de la legislación administrativa”.

Como puede verse, el precepto transcrito contempla la posibilidad de que una Administración pública ocupe, en el caso arriba enunciado, la posición de administrador concursal, circunstancia que también resulta factible en aquellas hipótesis en que, aun no tratándose de un concurso de especial trascendencia, concurra en el mismo una “causa de interés público que así lo justifique” (art. 27.1bis, *in fine*, LC)⁴⁵. Siendo esto así, es importante señalar que cabe la posibilidad de que sea la Administración tributaria la que ostente el referido cargo -situación ésta que

aparece expresamente reconocida en el artículo 123.6 del RGR de 2005⁴⁶ y de la que existen ejemplos en la realidad⁴⁷-, lo cual lleva a preguntarse qué sucederá en aquellos casos -posibles en teoría, aunque más difíciles en la práctica- en que la misma lleve a cabo un comportamiento que comporte la comisión de una infracción tributaria, haciendo surgir, en consecuencia, la responsabilidad que estamos examinando⁴⁸.

En nuestra opinión, y siguiendo el criterio ya expuesto en relación a las personas jurídicas, la referida responsabilidad no podrá ser exigida, en estas situaciones, al empleado público que actúe en el proceso concursal en representación de la Administración tributaria, siendo su régimen de responsabilidad, como advierte el artículo 27.2.3º de la LC, el específico de la legislación administrativa⁴⁹. Bien al contrario, aquélla deberá recaer, en atención a su condición de administrador concursal, en la referida Administración, en cuyo caso, como acertadamente se ha señalado por

45 Más en concreto, indica el referido precepto que “En todo caso, el juez del concurso, de oficio o a instancia de un acreedor de carácter público o de la administración concursal, en aquellos concursos en que exista una causa de interés público que así lo justifique y aun cuando no concurran los supuestos mencionados en este artículo, podrá nombrar como administrador concursal acreedor a una Administración pública o a una entidad de Derecho Público vinculada o dependiente de ella”.

46 De conformidad con el cual: “Cuando la Administración tributaria sea nombrada administrador concursal, corresponderá al órgano que se determine en la norma de organización específica aceptar el nombramiento o rechazarlo en virtud de justa causa”.

47 Acerca de esta cuestión, nos remitimos a los trabajos de LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 182-184, AGUILAR RUBIO, M.: *Crédito tributario y concurso de acreedores*, La Ley, Madrid, 2009, p. 368-375, LOPEZ SENOVILLA, A.: “Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario”, *Diario La ley*, nº 7762 (2011), p. 3 y 4, HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: Poda y brotes nuevos: la administración tributaria y la reforma concursal”, *Diario La Ley* nº 7754 (2011), p. 3 y ORDIZ, M.C.: “La posición de las Administraciones Públicas en la reforma concursal”, en *La reforma concursal*, Thomson-Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, p. 304-309.

48 En este sentido, la dificultad práctica a la que se alude en el texto deriva del hecho de que resulta francamente dudoso que la Administración tributaria proceda a adoptar, en su condición de administrador concursal, una decisión que resulte perjudicial a sus propios intereses.

49 ORDIZ, M.C.: “La posición de las Administraciones Públicas en la reforma concursal”, *op. cit.*, p. 305.

la doctrina, las posibles sanciones a las que tuviera que hacer frente la misma en estos supuestos se *extinguirán por confusión*, al concurrir en el mismo sujeto la condición de acreedor y deudor⁵⁰.

3. Los presupuestos de la responsabilidad (II): la atribución de “funciones de administración”

Pasando ya al examen del segundo de los presupuestos que origina el nacimiento de la responsabilidad tributaria objeto del presente trabajo, el mismo aparece concretado en la circunstancia de que los administradores concursales *tengan atribuidas funciones de administración*.

En este sentido, es sabido que los integrantes de la administración concursal pueden desarrollar su actuación atendiendo a un *doble régimen*: de una parte, el de *intervención* sobre el deudor, en el que éste conserva, una vez declarado el concurso, sus facultades de administración o disposición, si bien el ejercicio de las mismas requerirá la autorización o conformidad de aquéllos; y, de otra, el de *sustitución* de dicho deudor, conforme al cual el mismo es suspendido en el ejercicio de las referidas facultades, las cuales pasan a ser desempeñadas por los administradores concursales, siendo aquél sustituido por éstos en todas sus actuaciones (art. 40 LC).

Atendiendo a lo anterior, un sector de la doctrina tributarista⁵¹ ha venido a criticar el hecho de que el artículo 43.1, *in fine*, de la LGT únicamente contemple la imputación a los miembros de la administración concursal de la responsabilidad allí prevista en el segundo caso arriba expuesto -sustitución-. Ello se debe, en su opinión, a que también en los supuestos en que el deudor concursado conserva sus facultades de administración -estando sometido, por tanto, a la autorización de los administradores concursales- la actuación de éstos puede afectar, de modo decisivo, al cumplimiento de las obligaciones tributarias posteriores a la declaración de concurso, habiendo recordado, asimismo, que el artículo 36 de la LC no establece ninguna distinción, en sede de la responsabilidad concursal, en función del régimen de actuación de aquéllos respecto del deudor.

Por nuestra parte, compartimos plenamente la tesis defendida por dicho sector doctrinal, entendiendo que la mención que el inciso final del artículo 43.1 c) la LGT realiza, en exclusiva, a los supuestos en que los administradores concursales desempeñan “funciones de administración” -la cual, si bien tiene todo su sentido en relación a los liquidadores de personas jurídicas y entidades en general, dado que los mismos ostentan tales funciones tras el cese de los administradores [arts. 375, 384 y 385 Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante TRLSC)], ocupando además aquéllos la posición de estos últimos

50 VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 168. Por su parte, FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, op. cit., p. 123) ha entendido que en estas situaciones no resulta acorde con la lógica que la Administración tributaria sea responsable subsidiaria de un crédito -en puridad, una deuda- de la cual es acreedora.

51 MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 294-295; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, op. cit., p. 377-378.

salvo disposición en contrario de los estatutos o nombramiento de liquidadores por la Junta General (art. 376.1 TRLSC)⁵²-, no resulta lógica en el caso de los integrantes de la administración concursal.

Evidentemente, es cierto que las hipótesis de sustitución no pueden ser plenamente equiparadas a las de mera intervención, dado que en estas últimas es el deudor concursado quien, en último extremo, lleva a cabo el cumplimiento de las obligaciones tributarias surgidas con posterioridad a la declaración de concurso; como también lo es el hecho de que en el régimen de intervención la propia LC parece flexibilizar la forma de otorgar el consentimiento de los administradores concursales, al permitir que el mismo pueda conferirse al deudor concursado, con carácter general, en orden a la realización, por parte de éste, de determinados actos u operaciones propias del giro o tráfico de su actividad empresarial o profesional (art. 44.2 LC), entre las cuales se encontrarán incluidas, a nuestro juicio, el cumplimiento de las referidas obligaciones⁵³.

No obstante lo anterior, y dejando aparte que la concesión de esa autorización genérica aparece contemplada como una *mera posibilidad* ("podrá"), no cabe duda de que resulta posible -cuando menos, desde un punto de vista teórico- que los miembros de la administración concursal *puedan contribuir*, a través de su actuación -autorizando o no al deudor concursado la realización de determinados actos-, *al incumplimiento de las obligaciones de naturaleza tributaria nacidas con posterioridad al concurso*⁵⁴. Y si esto es así, resulta indudable, a nuestro juicio, que en estos casos dichos miembros habrán tenido una participación decisiva en la comisión de la infracción correspondiente, por lo que deberían hacer frente, de conformidad con el principio de personalidad de la pena, a la responsabilidad examinada en estas líneas.

En consecuencia, y como ya ha quedado indicado con anterioridad, estimamos que la previsión recogida en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT, al circunscribir responsabilidad allí prevista, en exclusiva, a las hipótesis en que los administradores concursales ostenten las mencionadas "funciones de administración" -sustituyendo al deudor en todas sus actuaciones-, no resulta acertada. Ello se confirma si se tiene en cuenta que la referida previsión obligará a la Administración tributaria, a fin de exigir la responsabilidad a los administradores concursales en estos casos, a acudir, bien a la prevista en el artículo 42.1 a) de la LGT -si concurren los requisitos necesarios a tal fin⁵⁵-, bien a la establecida en el artículo 36 de la LC.

52 En concreto, dicho precepto -cuya redacción actual procede de la reforma introducida por la ya mencionada Ley 25/2022- señala que "En la sociedad de responsabilidad limitada, quienes fueren administradores al tiempo de la disolución de la sociedad quedarán convertidos en liquidadores, salvo que se hubieren designado otros en los estatutos o que, al acordar la disolución, los designe la junta general". De este modo, y como señala la Exposición de Motivos del citado Texto legal, se generaliza la regla supletoria de sustitución, ocupando los liquidadores la situación de los administradores salvo que concurra alguna de las circunstancias indicadas, lo cual refuerza la afirmación realizada en el texto.

53 Idéntico parecer sostiene BUENO MALUENDA, C.: "La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso", op. cit., p. 528-529.

54 Afirmación mantenida también por ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Artículo 41", op. cit., p. 377-378.

55 Véase la nota 36 del presente trabajo.

Pese a ello, y sin perjuicio de que dicho régimen debería verse modificado -por las razones expuestas- *lege ferenda*⁵⁶, resulta innegable que la solución expuesta en el párrafo precedente -haciendo responsables, únicamente, a los administradores concursales con “funciones de administración”- es la prevista en el texto de la LGT⁵⁷, hecho éste que exige determinar, a continuación, los supuestos específicos en que tendrá lugar dicha circunstancia.

Y a estos efectos, es evidente que debemos acudir a las disposiciones de la LC, Texto legal éste que indica, en diversos preceptos, los supuestos concretos en que se produce la sustitución del deudor concursado por la administración concursal y la consiguiente asunción, por esta última, de las funciones aludidas en el párrafo precedente, los cuales serían los siguientes: 1) en los casos de concurso necesario (art. 40.2 LC), salvo que el juez del concurso acuerde la mera intervención (art. 40.3 LC)⁵⁸; 2) en las hipótesis de concurso voluntario, cuando dicho juez ordene la suspensión de las facultades de administración y disposición del deudor (art. 40.3 LC)⁵⁹; 3) cuando el juez, a solicitud de la administración concursal y oído el concursado, acuerde el cambio de la situación de este último de intervención a la de suspensión de sus facultades (art. 40.4 LC)⁶⁰; 4) en los supuestos de concurso de herencias (art. 40.5 LC)⁶¹; y 5) siempre que tenga lugar la apertura de la fase de liquidación (145.1 LC)⁶².

56 Como ya han venido a proponer diversos autores [MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 295 y ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, op. cit., p. 378], sosteniendo que el régimen de responsabilidad de los administradores concursales debería ser *único* y venir referido a *todas las deudas tributarias* que se vean afectadas por el concurso, con independencia de que las mismas sean anteriores o posteriores a la declaración del mismo.

57 De ahí que, por ello, no compartamos la tesis mantenida por VARONA y ARRANZ (“La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 184), BUENO MALUENDA (“La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 529) y THOMAS PUIG (*La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, La Ley, Madrid, 2011., p. 75-76) cuando, a pesar del tenor literal del artículo 43.1 c), *in fine*, de la LGT, extienden la responsabilidad contemplada en dicho precepto a los administradores concursales cuando los mismos se limitan a *autorizar o dar su conformidad* a las actuaciones del deudor concursado.

58 Dispone el primero de dichos preceptos que “En caso de concurso necesario, se suspenderá el ejercicio por el deudor de las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, siendo sustituido por los administradores concursales”, indicando el segundo de ellos que “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, el juez podrá acordar (...) la mera intervención cuando se trate de concurso necesario”.

59 Señala el artículo 40.1 de la LC que “En caso de concurso voluntario, el deudor conservará las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, quedando sometido el ejercicio de éstas a la intervención de los administradores concursales, mediante su autorización o conformidad”, advirtiendo, empero, el precepto citado en el texto que “ (...) el juez podrá acordar la suspensión en caso de concurso voluntario”.

60 Así, indica el referido precepto que “A solicitud de la administración concursal y oído el concursado, el juez, mediante auto, podrá acordar en cualquier momento el cambio de las situaciones de intervención o de suspensión de las facultades del deudor sobre su patrimonio”.

61 Precepto éste en cuya virtud: “En caso de concurso de la herencia, corresponderá a la administración concursal el ejercicio de las facultades patrimoniales de administración y disposición sobre el caudal relicto, sin que pueda cambiarse esta situación”.

62 Disponiendo el susodicho precepto que “La situación del concursado durante la fase de liquidación será la de suspensión del ejercicio de las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, con todos los efectos establecidos para ellos en el título III de la presente Ley”.

4. Los presupuestos de la responsabilidad (III): las conductas determinantes de la responsabilidad. La interpretación de la expresión responderán “como administradores”

Una vez concluido el análisis del segundo de los presupuestos cuya concurrencia da lugar a la responsabilidad objeto del presente trabajo, debemos pasar a examinar el último de aquéllos, el cual viene determinado por la *realización de ciertas conductas o comportamientos* por parte del administrador concursal.

Sin embargo, debe hacerse notar de inmediato que el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT, a diferencia de lo que sucede con la hipótesis de responsabilidad contemplada en su inciso inicial, no efectúa una mención expresa a las concretas conductas del administrador que determinan el nacimiento de la responsabilidad allí contemplada, limitándose a señalar que los integrantes de la administración concursal “responderán como administradores”, expresión ésta cuya interpretación es necesario determinar a los efectos aquí perseguidos.

Y a este respecto, cabría pensar, en un primer instante, que cuando el precepto citado en el párrafo precedente hace uso de esta expresión está efectuando una remisión, *plena, literal y automática* a las hipótesis de responsabilidad contempladas en las letras a) y b) del artículo 43.1 de la LGT, las cuales, como es bien conocido, proceden a regular, respectivamente, la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas derivadas de la comisión, por estas últimas, de infracciones tributarias⁶³ y la referente a los supuestos de cese de actividad de aquéllas⁶⁴. No obstante, entendemos que dicha interpretación -sostenida por alguna autora⁶⁵- no es la más correcta, existiendo serios obstáculos que impiden la admisión de la misma.

Ello es obvio, pues, de una parte, las referidas letras a) y b) hacen referencia en exclusiva, como acaba de apuntarse, a responsabilidades tributarias propias de los *administradores de las personas jurídicas*, siendo que las concernientes a los administradores concursales son también de aplicación, como hemos tenido ocasión de exponer con anterioridad, a las situaciones de concurso de *personas físicas y de herencias no aceptadas pura y simplemente*⁶⁶; y, de otra, porque la situación de cese de actividades -tal y como aparece contemplada en el artículo 43.1 b) de la LGT- no puede tener lugar una vez declarado el concurso, en la medida en que aquélla exige, como requisito imprescindible, una paralización de actividades de la persona jurídica sin que se promueva la disolución o la declaración de concurso

63 Así, indica la letra a) del precepto citado en el texto que “1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, 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. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones”.

64 Disponiendo la letra b) del precepto arriba mencionado que “1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las 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 hubieran hecho lo necesario para su pago o hubiesen adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”.

65 THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 78.

66 En idéntica línea se pronuncia FERNANDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, op. cit., p. 126-127.

de la misma⁶⁷. En consecuencia, resulta evidente que la expresión “responderán como administradores” debe ser interpretada de un modo distinto al expuesto en el párrafo precedente.

A estos efectos, estimamos que con dicha mención el legislador, sin llegar a identificar ambas figuras -pues es obvio que una y otra son distintas, como diversas son las funciones y cometidos de cada una de ellas-, lo que pretende es equiparar, *en determinados aspectos*, el régimen aplicable, en su calidad de responsables tributarios, a los administradores concursales y a los administradores de las personas jurídicas, de tal manera que aquéllos van a hacer frente a la responsabilidad examinada en estas líneas “*en las mismas condiciones y supuestos*” en que estos últimos responden de las suyas propias. Ello comporta,

a nuestro juicio, una *remisión* no sólo, como han apuntado algunos autores, a las conductas especificadas en la letra a) del artículo 43.1 de la LGT⁶⁸, sino también a las previstas en la letra b) de dicho precepto⁶⁹ -pues el nacimiento de la responsabilidad ahora examinada no exige, necesariamente, la comisión de una infracción-⁷⁰, si bien es evidente que, en lo que concierne al presente trabajo, nuestra atención ha de quedar centrada en los comportamientos enunciados en la primera de las letras citadas (la cual contempla -insistimos- una hipótesis de responsabilidad derivada de la comisión de infracciones que alcanza, incluso, a las sanciones que pudieran imponerse a la persona jurídica).

Siendo esto así, debe señalarse que la referida letra a) del artículo 43.1 de la LGT contempla las *tres siguientes conductas*, de contenido activo o pasivo según los casos: a) no realizar los actos necesarios

En el caso de que exista más de un miembro de la administración concursal, es evidente que habrá de tenerse en cuenta la distribución de competencias que, en su caso, pueda existir en el conjunto de la misma, sin que la responsabilidad ahora examinada resulte exigible al administrador que careciese de aquéllas para realizar los actos necesarios en orden al adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

67 Acerca de este particular, me remito a mi obra *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, 3ª ed., Thomson-Reuters-Aranzadi, 2012, p. 139 y ss.

68 BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, op. cit., p. 44; RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 128-129; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 294; BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 529.

69 THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 76-78. Esta parece ser también la idea mantenida por FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, op. cit., p. 127-128 y 137.

70 En idéntico sentido se manifiesta FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, op. cit., p. 126-128), quien ha venido a indicar que para exigir la responsabilidad prevista en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT no es necesario que tenga lugar una infracción tributaria, bastando con que concurra un presupuesto de hecho propio consistente en que el administrador concursal no realice las gestiones necesarias que originan un incumplimiento tributario por parte del concursado.

que fuesen de su incumbencia para el adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; b) consentir el mencionado incumplimiento por quienes de ellos dependan; y c) adoptar acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones.

A la vista de las anteriores conductas, y desde una perspectiva conjunta, pocas dudas caben de que las mismas presentan, como característica común, la relativa a su *naturaleza ilícita*, circunstancia lógica si se tiene en cuenta que aquéllas son determinantes de la comisión de una infracción tributaria. Junto a ello, e íntimamente relacionado con lo anterior, un segundo rasgo distintivo de los comportamientos arriba mencionados es el referente a su *carácter culpable*, nota ésta que deriva, igualmente, del componente infractor que subyace en la hipótesis de responsabilidad contemplada en la letra a) del artículo 43.1 de la actual LGT.

Por su parte, y ya en lo que concierne, en particular, a la primera de las conductas anteriormente citadas -no realizar los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios-, la misma tendrá lugar en todos aquellos casos en que la administración concursal no proceda, de conformidad con lo previsto en las normativas fiscal y concursal y haciendo uso de sus facultades de administración, a la adecuada cumplimentación de las obligaciones tributarias propias del deudor concursado -como, por ejemplo, la declaración e ingreso de las retenciones de los trabajadores o la presentación de las declaraciones-liquidaciones del IVA correspondientes a la actividad empresarial o profesional de aquél, la cual, como es sabido, no se interrumpe por la declaración de concurso (art. 44 LC)-.

En todo caso, adviértase que para incurrir en la conducta mencionada es preciso que las actuaciones cuya realización no se efectúa por el administrador concursal sean “de su incumbencia”, circunstancia ésta que resulta especialmente trascendente en aquellos casos, a los cuales se alude en los artículos 27.2 y 27bis de la LC, en que la referida administración aparezca integrada por *dos miembros*; ello se debe a que en estas situaciones el artículo 35.2 de dicho Texto legal -en su redacción posterior a la ya mencionada Ley 38/2011- indica que las decisiones deberán adoptarse de forma mancomunada “salvo para el ejercicio de aquellas competencias que el juez les atribuya *individualizadamente*”⁷¹.

Así pues, en el caso de que exista más de un miembro de la administración concursal, es evidente que habrá de tenerse en cuenta la *distribución de competencias* que, en su caso, pueda existir en el conjunto de la misma, sin que la responsabilidad ahora examinada resulte exigible al administrador que careciese de aquéllas para realizar los actos necesarios en orden al adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios⁷².

Por su parte, y sobre la base de la misma idea de atribución de competencias, estimamos, igualmente, que el comportamiento ahora examinado tampoco podrá imputarse a los miembros de la administración concursal en los casos en que el juez, a solicitud de la misma, hubiera procedido a delegar en los auxiliares delegados la función de realización de los actos anteriormente citados (art. 32.2 LC); ello no obsta, sin

71 La cursiva es nuestra.

72 Opinión defendida, asimismo, por THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 75 (nota 142) y RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., p. 128-129.

embargo, para que entendamos, con diferentes autores de nuestra doctrina, que en estas hipótesis los susodichos miembros incurrirán en la segunda de las conductas anteriormente referidas, esto es, consentir el mencionado incumplimiento por quienes de ellos dependen⁷³.

Y en este sentido, debe indicarse que a la hora de interpretar la expresión “por quienes de ellos dependen” recogida en el artículo 43.1 a) de la LGT, la doctrina tributarista ha venido entendiendo que dicha dependencia *no se limita a la meramente genérica* (basada en la subordinación laboral -personal de una sociedad-), sino que abarca también aquellos supuestos en que exista una *relación de dependencia específica* basada, bien en una relación de apoderamiento (general o particular), bien en una delegación de facultades llevada a cabo, por parte del consejo de administración, en favor de uno o varios miembros del mismo (comisión ejecutiva/consejeros delegados).

Partiendo de las consideraciones efectuadas en el párrafo precedente, y trasladándolas al supuesto objeto de nuestra consideración, estimamos que la administración concursal incurrirá en la conducta ahora examinada -haciendo frente a la responsabilidad contemplada en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT- no sólo cuando, como consecuencia de su falta de control o vigilancia, el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios derive de una actuación del personal colaborador al que se refiere el artículo 32.4 de la LC⁷⁴, sino también cuando aquél tenga su origen en una conducta de los auxiliares delegados a los que aluden los artículos 31.1 y 31.2 de dicho Texto legal^{75,76}.

En consecuencia, y pese a que la expresión “hubiesen consentido el incumplimiento” parece implicar un cierto grado de conocimiento o autorización expresa de tal situación por el administrador concursal, entendemos que nos encontramos, más bien, ante un supuesto de culpa *in vigilando*, en el cual los administradores actúan de forma negligente al no cumplir, de modo adecuado, el deber de supervisión necesario respecto de las personas de ellos dependientes⁷⁷.

73 VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 170; RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., p. 129; THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 76 (nota 144).

74 Precepto en cuya virtud: “El nombramiento de los auxiliares delegados se realizará sin perjuicio de la colaboración con los administradores concursales del personal a su servicio o de los dependientes del deudor”.

75 De idéntico modo se han pronunciado RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., p. 129 y THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 76 (nota 144). En cualquier caso, estimamos que en modo alguno puede compartirse la tesis mantenida por esta última autora (op. ult. cit.) cuando afirma que el comportamiento ahora examinado concurrirá también en aquellos supuestos en que el deudor conserve las facultades de administración y disposición de su patrimonio, estando sometido a la intervención de la administración concursal, dado que, como ya hemos tenido ocasión de poner de manifiesto con anterioridad, en estas situaciones no resulta de aplicación a los administradores concursales la responsabilidad prevista en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT, al carecer estos últimos, propiamente, de “funciones de administración”.

76 Dicha opinión ha sido mantenida, asimismo, por VARONA y ARRANZ (“La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 169), autores estos últimos que advierten de la posibilidad de que la administración concursal se dirija civilmente contra el o los auxiliares delegados que hubiesen actuado irregularmente, idea ésta a la que parece adherirse también BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 516.

77 RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., p. 129.

La exigencia al administrador concursal de una sanción correspondiente a una infracción cometida con anterioridad al concurso vulneraría, de forma flagrante, el principio de personalidad de la pena o sanción, en la medida en que la conducta que dio lugar a la misma resulta, sin duda, imputable al deudor concursado, pero nunca al referido administrador, quien, en su condición de tal, no pudo tener participación alguna en aquella.

Por último, y ya en lo referente a la tercera conducta examinada -adoptar acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones-, debe señalarse que si bien en un primer momento cabría pensar, dados los términos empleados por el artículo 43.1 a) de la LGT a este respecto, que con dicha expresión se quiere hacer alusión, en exclusiva, a decisiones que sean consecuencia de la concurrencia de una pluralidad de voluntades, estimamos que con dicha mención se está haciendo referencia, en puridad, a cualquier *decisión* adoptada por la persona o personas que, en su calidad de administradores concursales, ostentan las funciones de administración en sede del concurso. Ello implica, por tanto, que este tipo de comportamiento podrá ser llevado a término por los miembros de la administración

concursal *cualquiera que sea la configuración de la misma* -es decir, tanto con un administrador único como con dos administradores-.

Sea como fuere, es evidente que para apreciar la concurrencia de la conducta arriba descrita no bastará con que tenga lugar la adopción del acuerdo -existiendo, por ello, la mera posibilidad de la infracción-, sino que resulta del todo imprescindible que esta última se produzca efectivamente como consecuencia de aquél.

Por lo demás, y ya para concluir el análisis de las diversas conductas determinantes de la responsabilidad que estamos examinando, cabe preguntarse acerca de la posibilidad de que los referidos administradores pueden verse *exentos* de la misma en aquellos supuestos en que la actuación que provoca la comisión de la infracción tributaria se haya adoptado con la *intervención, preceptiva y reglada, del juez del concurso* por aparecer así previsto en la LC. De ello constituye un buen ejemplo la situación prevista en el ya mencionado artículo 35.2 de la LC, en cuya virtud: "Cuando la administración concursal esté integrada por dos miembros (...), 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*"⁷⁸.

En este supuesto, si la resolución adoptada por el juez, al confirmar la decisión de uno de los administradores, da lugar, en último extremo, a la comisión de una infracción tributaria, estimamos que la responsabilidad examinada en estas líneas resultará inaplicable no sólo al administrador concursal

78 La cursiva es nuestra.

que se opuso, en un primer instante, a dicha decisión⁷⁹, sino también a aquel que la sostuvo en dicho momento, teniendo, en consecuencia, la intervención judicial, como han venido a señalar diversos autores, efectos convalidatorios -y exoneradores de responsabilidad- de la actuación realizada⁸⁰.

En todo caso, la solución anterior -que también ha sido defendida por la doctrina mercantilista en relación a la responsabilidad prevista en el artículo 36 de la LC⁸¹- creemos que debe ser matizada, entendiendo, con diversos autores de aquélla⁸², que la responsabilidad tributaria arriba referida sí surgirá, incluso a pesar de la intervención judicial, en aquellos casos en que la decisión del juez que determine la comisión de la infracción hubiese venido inducida, *de manera ilícita*, por uno de los administradores concursales (p.e., suministrando a aquél una información incompleta o falsa).

5. La extensión de la responsabilidad a las sanciones: algunas concreciones en torno a las sanciones exigibles

Una vez examinados en las páginas precedentes los diversos presupuestos que determinan el nacimiento de la responsabilidad objeto del presente estudio, debemos abordar, ya como última cuestión relativa a la misma, un problema que, como bien se comprenderá, resulta trascendental a los efectos aquí perseguidos, y que no es otro que el referente a la *determinación de las concretas sanciones* a las cuales alcanza aquélla.

Y a este respecto, debe volver a recordarse que el actual artículo 43.1 c), in fine, de la LGT dispone que los miembros de la administración concursal que ostenten funciones de administración deberán responder de “las obligaciones y sanciones posteriores”⁸³ a la declaración de concurso. De este modo, el referido precepto, cubriendo el inexplicable vacío existente, en este punto, en sede de la LGT de 1963, viene a recoger un supuesto de responsabilidad subsidiaria que engloba, en su seno, a las sanciones, la cual, a diferencia de otras hipótesis en las que ello también ocurre, no aparece mencionada en el artículo 182.2 de la LGT, lo que constituye, sin duda, un evidente olvido del legislador.

Sea como fuere, lo cierto es que la previsión arriba transcrita suscita la duda de cuáles son, en efecto, las sanciones que resultarían exigibles a los miembros de la administración concursal en el caso de la responsabilidad aquí examinada, al no quedar claro qué debe entenderse por “sanciones posteriores” a la declaración de concurso.

79 Pues, a tenor de lo previsto en el artículo 179. 2 c) de la LGT: “Las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hayan salvado su voto o no hayan asistido a la reunión en la que se adoptó la misma”. Téngase en cuenta, a este respecto, que, de conformidad con el artículo 35.3 de la LC, “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”.

80 MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 293; THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 75 (nota 142); ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, op. cit., p. 377.

81 QUIJANO GONZÁLEZ, J.: “La responsabilidad de los administradores concursales”, op. cit., p. 34; THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 75 (nota 142).

82 Véase la nota precedente.

83 La cursiva es nuestra.

De ello se ha hecho eco algún autor de la doctrina tributarista, el cual, tras criticar -no sin razón- la no feliz redacción del susodicho artículo 43.1 c), *in fine*, de la LGT, procede a señalar que los conceptos de infracción y sanción no son sinónimos, concluyendo, en definitiva, que la responsabilidad allí regulada no se limita a garantizar las sanciones que sean producto de las infracciones cometidas *con posterioridad* a la declaración de concurso, sino también las procedentes de *ilícitos previos a dicha declaración pero* que hayan sido *impuestas*, tras el respectivo procedimiento sancionador, *después del auto judicial* que abre el proceso concursal⁸⁴.

Por nuestra parte, estimamos que la opinión que acaba de ser expuesta no puede ser compartida en modo alguno, entendiendo, por el contrario, que los integrantes de la administración concursal únicamente deberán hacer frente a las sanciones derivadas de las infracciones *que tengan lugar con posterioridad a la apertura del concurso* y como consecuencia de sus actuaciones como tales (con funciones de administración), opinión ésta que cabe fundar en *diferentes argumentos*.

Así, y en primer término, debe ponerse de relieve de inmediato el hecho de que la exigencia al administrador concursal de una sanción correspondiente a una infracción cometida con anterioridad al concurso vulneraría, de forma flagrante, el principio de personalidad de la pena o sanción, en la medida en que la conducta que dio lugar a la misma resulta, sin duda, imputable al deudor concursado, pero nunca al referido administrador, quien, en su condición de tal, no pudo tener participación alguna en aquélla⁸⁵.

Junto a ello, y en segundo lugar, porque si observa la redacción que presenta, en su conjunto, el artículo 43.1 c) de la LGT, se comprueba cómo dicho precepto alude, en la hipótesis de la responsabilidad por obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al concurso, a aquellas obligaciones “que sean imputables a los *respectivos obligados*”⁸⁶, evidenciado, con ello, que se trata de deudas surgidas a raíz de la actuación de estos últimos; en cambio, la expresión que acabamos de entrecomillar no se recoge en la hipótesis que venimos examinando, requiriéndose, por el contrario, la concurrencia de “funciones de administración”, de lo cual se colige que las sanciones exigibles a los administradores concursales, vía responsabilidad, son aquellas que tienen su origen en las actuaciones que los mismos realicen en el desempeño de sus funciones⁸⁷.

Por último, porque es innegable que la responsabilidad prevista en el inciso final del artículo 43.1 c) hace referencia a las sanciones tributarias (posteriores) en su condición de “créditos contra la masa”. Siendo esto así, debe tenerse presente que a la hora de otorgar a aquéllas la calificación, bien de “créditos concursales”, bien de “créditos contra la masa”, tanto la doctrina⁸⁸ como la jurisprudencia [STS (Sala de lo Civil) de 23 de febrero de 2011] han venido a concluir que el dato que ha de tenerse en cuenta, a estos efectos, no es la

84 FERNANDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, op. cit., p. 127-128 y 138.

85 De idéntica forma se pronuncian VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 185-186.

86 La cursiva es nuestra.

87 Idea ésta que ha sido puesta asimismo de relieve por VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 185-186.

88 Por todos, RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., p. 74-75.

fecha de la resolución administrativa que impone la sanción, sino aquella en que se *produce el acaecimiento de la infracción tributaria origen de la misma*; de ahí que sólo tendrán la condición de “créditos contra la masa” las sanciones que deriven de una infracción cometida *con posterioridad a la declaración de concurso*, siendo éstas las únicas que podrán ser exigidas a los integrantes de la administración concursal sobre la base de lo previsto en el inciso normativo aludido al inicio del presente párrafo.

IV. Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, M.: *Crédito tributario y concurso de acreedores*, La Ley, Madrid, 2009.
- BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, *Estudios Financieros*, nº 255 (2004).
- BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, en *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, La Ley, Madrid, 2011.
- CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *Hacienda Pública Española*, nº 10 (1971).
- FERNANDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005.
- GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, Ciss, Valencia, 1997.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: Podas y brotes nuevos: la administración tributaria y la reforma concursal”, *Diario La Ley* nº 7754 (2011).
- LOPEZ GETA, J.Mª.: “Disolución y liquidación de sociedades: responsabilidad de socios liquidadores y administradores”, *Impuestos*, Tomo I (1990).
- LOPEZ SENOVILLA, A.: “Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario”, *Diario La ley*, nº 7762 (2011).
- LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- MARTIN FERNANDEZ, J.: “Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión”, *Crónica Tributaria*, nº 79 (1996).
- MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- ORDIZ, M.C.: “La posición de las administraciones públicas en la reforma concursal”, en *La reforma concursal*, Thomson-Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011.
- PACHECO GUEVARA, A.: *La administración concursal*, Thomson-Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- PARRA LUCAN, Mª.A.: “El concurso de la persona física”, en *La reforma concursal*, Thomson-Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011.
- PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- QUIJANO GONZALEZ, J.: “La responsabilidad de los administradores concursales”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 7 (2007).
- RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

- THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, La Ley, Madrid, 2011.
- VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: "La responsabilidad tributaria de los administradores concursales", *Anuario de Derecho Concursal*, nº 7 (2007).
- VARONA ALABERN, J.E.: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Artículo 41", en *Comentarios a la Ley General tributaria. Volumen I*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992.

