



Roj: **SAP B 5460/2017** - ECLI: **ES:APB:2017:5460**

Id Cendoj: **08019370152017100256**

Órgano: **Audiencia Provincial**

Sede: **Barcelona**

Sección: **15**

Fecha: **30/06/2017**

Nº de Recurso: **406/2016**

Nº de Resolución: **292/2017**

Procedimiento: **CIVIL**

Ponente: **LUIS RODRIGUEZ VEGA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Cuestiones.- Calificación del crédito tributario nacido de un proceso de **derivación** de responsabilidad del artículo 42.1, apartado a/ de la LGT .

#### **AUDIENCIA PROVINCIAL DE BARCELONA**

SECCIÓN DECIMOQUINTA

ROLLO Nº 406/2016-2ª

INCIDENTE CONCURSAL Nº 269/2015

JUZGADO MERCANTIL Nº 9 DE BARCELONA

**SENTENCIA núm. 292/2017**

Ilmos. Sres. Magistrados

DON JUAN GARNICA MARTÍN

DON **LUÍS RODRÍGUEZ VEGA**

DON JOSE MARIA RIBELLES ARELLANO

DON MANUEL DÍAZ MUYOR

DON JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ SEIJO

En Barcelona a treinta de junio de dos mil diecisiete.

**Parte apelante:** Isidora

-Letrado: Andreu L. Berruga García

-Procurador: Alberto Asensio Malo

Administración concursal

**Parte apelada:** Agencia Estatal de la Administración Tributaria

-Representación: Abogado del Estado

**Resolución recurrida:** Sentencia

-Fecha: 5 de mayo de 2015

-Demandante: Agencia Estatal de la Administración Tributaria

-Demandada: Isidora y la administración concursal.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El fallo de la Sentencia apelada es del tenor literal siguiente:



" Acuerdo estimar íntegramente la demanda incidental de impugnación de la lista de acreedores de la administración concursal interpuesta por la AEAT, sin condena en costas.

Requiero a la administración concursal que en los textos definitivos modifique la clasificación del crédito a favor de la AEAT en el siguiente sentido:

- a) Un crédito con privilegio general del artículo 91.4º LC por importe de 224.448,83 euros.
- b) Un crédito ordinario del artículo 89.3º LC por importe de 224.448,83 euros.
- c) Un crédito subordinado del artículo 92 LC por importe de 464.799,33 euros."

**SEGUNDO.-** Contra la anterior resolución se interpuso recurso de apelación por la representación procesal de la demandada y por la administración concursal. Del recurso se dio traslado a la actora, que presentó escrito de oposición. Por Decreto de fecha 27-2-2017 se declaró desierto el recurso de la administración concursal, por incomparecida.

**TERCERO.-** Recibidos los autos originales y formado en la Sala el rollo correspondiente, se procedió al señalamiento de día para votación y fallo, que tuvo lugar el pasado 11 de mayo de 2017, el ponente inicialmente designado quedó en minoría, por lo que pasó la ponencia a un nuevo magistrado.

Es ponente el Ilmo. Sr. **LUÍS RODRÍGUEZ VEGA**.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO .- Términos en los que aparece determinado el conflicto en esta instancia.**

1. La Agencia Tributaria presentó demanda de impugnación de la lista de acreedores al no habersele reconocido el crédito en los términos interesados. En concreto, según resulta del informe de Recaudación de 22 de septiembre de 2014 (documento dos de la demanda), la AEAT solicitó el reconocimiento de un crédito tributario por la siguiente cuantía y calificación:

- a) Un crédito con privilegio general del artículo 91.4º de la LC por importe de 224.448,83 euros.
- b) Un crédito ordinario del artículo 89.3º de la LC por importe de 224.448,83 euros.
- c) Un crédito subordinado del artículo 92 LC por importe de 464.799,33 euros.

2. No es controvertido que el crédito trae causa del expediente de **derivación** de responsabilidad tributaria de la deuda contraída por PLASMATECH S.L., de la que la Sra. Isidora era apoderada, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 42.1, apartado a), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al haber colaborado la concursada en la infracción tributaria. El procedimiento de inspección abierto a PLASMATECH S.L. tuvo por objeto el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2008 a 2010, y el IVA del periodo comprendido entre el cuarto trimestre de 2007 y el cuarto trimestre de 2010, excepto el primer trimestre de 2008.

3. La administración concursal calificó el crédito tributario en su totalidad (913.697 euros) como subordinado, atendida la naturaleza sancionadora de la **derivación** de responsabilidad tributaria, todo ello conforme a lo dispuesto en el artículo 92.4º de la Ley Concursal.

4. La sentencia estima íntegramente la demanda y ordena que el crédito de la demandante se incluya en los textos definitivos por la cuantía y con la calificación propuesta por la AEAT. La *juez a quo* admite que se trata de una cuestión jurídica discutible, si bien llega a la conclusión que el hecho de que el procedimiento de **derivación** de responsabilidad tributaria del artículo 42 de la LGT comparta rasgos con el procedimiento sancionador, no implica que sea propiamente una "sanción", a los efectos del artículo 92.4º de la Ley Concursal. La deuda tributaria no tiene en este caso carácter accesorio y su finalidad es esencialmente resarcitoria.

5. La sentencia es recurrida por la concursada, que insiste en considerar que la **derivación** de responsabilidad tributaria tiene naturaleza sancionadora y, por tal motivo, que el crédito merece ser calificado como subordinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 92.4º de la Ley Concursal.

La Agencia Tributaria se opone al recurso y solicita que se confirme la sentencia apelada por sus propios fundamentos.

**SEGUNDO.- La responsabilidad tributaria del artículo 42.1º,a) de la LGT y la calificación del crédito en el concurso.**

6. Aunque la administración concursal se extiende en su recurso (luego declarado desierto) en reseñar los hechos y circunstancias que motivaron el acuerdo de **derivación** de responsabilidad adoptado por la Administración Tributaria contra la concursada, en ningún caso compete a este tribunal revisar los actos



administrativos dictados fuera del proceso concursal. La regularidad de esos actos debe dilucidarse en la vía administrativa y, en su caso, en la jurisdicción contenciosa administrativa. La administración concursal, conforme al artículo 86 de la LC, viene obligada a incluir en la lista de acreedores los créditos reconocidos en certificación administrativa, si bien no queda vinculada con la calificación propuesta.

7. En definitiva, la cuestión litigiosa reside en determinar cómo debe reconocerse en el concurso el crédito que nace de un expediente administrativo de **derivación** de responsabilidad tributaria del artículo 42-1º, apartado a), de la Ley General Tributaria. Según los recursos, la responsabilidad que contempla dicho precepto tiene naturaleza sancionadora y como tal sanción merece ser calificada en el concurso como crédito subordinado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 92.4º de la LC. Dicho precepto dispone que son créditos subordinados "los créditos por multas y **demás sanciones pecuniarias**".

8. El art. 35.5 de la LGT considera obligados tributarios a los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley. El citado art. 41.1 LGT comienza diciendo que "la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley". El art. 41.4 LGT sigue diciendo que "la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan. En el caso enjuiciado, el crédito resulta de la aplicación de lo dispuesto en el art. 42.1 a) LGT, en el que la responsabilidad comprende las sanciones tributaria.

9. Recordemos que el artículo 42-1º, apartado a) de la Ley General Tributaria, dispone lo siguiente:

*"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."*

10. Se trata, por tanto, de un supuesto de responsabilidad que nace de la ley y que precisa para que pueda ser apreciada de dos presupuestos: (i) la existencia de una infracción tributaria por parte del deudor principal; y ii) que una persona distinta del obligado tributario haya causado o colaborado activamente en la infracción. La norma no exige expresamente intencionalidad o culpabilidad en la persona que participa en la infracción, a diferencia de lo que ocurría en su precedente inmediato, el artículo 38.1º de la Ley General Tributaria de 1963, modificado por la Ley 10/1985, de 26 de junio, que declaraba responsables solidarios "a las personas que *dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren*" con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias. Ello no obstante se viene entendiendo que el elemento subjetivo está implícito en la propia participación del tercero responsable en la infracción tributaria. Por otro lado y como señala la apelada, nota característica de la **derivación** tributaria es que el procedimiento se dirige contra obligados distintos de los que realizan el hecho imponible y que la responsabilidad de aquellos no desplaza a la de estos, a lo que hay que añadir, que, en este caso, se extiende a las sanciones impuestas al obligado principal.

11. El Tribunal Supremo Sala 3ª (Sentencia de 10 de diciembre de 2008, ECLI:ES:TS:2008:7359), al igual que el Tribunal Constitucional (Sentencia 76/1990, de 16 de abril), tiene dicho que el expediente de **derivación** de responsabilidad tributaria cumple una finalidad sancionadora, que prevalece sobre otras funciones distintas que también están presentes en la norma, como la indemnizatoria o reparadora del daño. Esa función sancionadora se destaca para dotar al expediente de las garantías necesarias y para descartar que se trate de una responsabilidad objetiva.

12. Por su parte, la Sala 1ª del Alto Tribunal (Sentencia de 29 de enero de 2009, ECLI:ES:TS:2009:47), al analizar la calificación en el concurso de los recargos administrativos, admite que el término "sanción" del artículo 92.4º de la Ley Concursal debe entenderse en un sentido amplio, que vincula con el incumplimiento de un deber jurídico y que opera para castigar un comportamiento que el ordenamiento desaprueba o rechaza. Dentro de ese concepto hay que distinguir entre las sanciones propias, que comprende las punitivas, que son consecuencia de la potestad sancionadora de la Administración, y las impropias, que carecen de la entidad cualitativa y cuantitativa de las propias, y que no están sujetas a los estrictos principios de la legalidad constitucional sancionadora. Esa distinción es utilizada por el Tribunal Supremo para incluir como crédito subordinado del artículo 92.4º a los recargos ejecutivos o de apremio.

13. En el caso que no ocupa, a diferencia de lo que sucede con los recargos, la **derivación** de responsabilidad exige el cumplimiento de los principios de legalidad sancionadora. En este sentido podemos citar la sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de fecha 10 de noviembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:7894) (FJ 4.2), en la que se dice que:

<<La STC 85/2006, de 27 de marzo, establece, con carácter general, que cuando la responsabilidad subsidiaria que la Administración tributaria **derive tenga un contenido punitivo por extenderse a las sanciones, deberán observarse las mismas garantías materiales y procedimentales que en un procedimiento sancionador,**



**garantías que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución** . Y es que la extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias está condicionada al respeto de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador. Así lo había reconocido ya el Tribunal Supremo al establecer en su sentencia de 16 de diciembre de 1992 , en relación con la extensión de la responsabilidad a las sanciones derivadas de infracciones cometidas por personas jurídicas, que se requiere que los administradores hayan tenido un comportamiento malicioso o negligente y que éste quede suficientemente acreditado para que sirva de fundamento al acto mediante el cual se deriva la responsabilidad tributaria a los mismos, incumbiendo la prueba de esta conducta a la Administración, que ha de motivarla>>

14. Si la **derivación** de responsabilidad deriva de un acto ilícito, no es otra cosa que una sanción, por lo que debe de ser clasificada, en su totalidad como un crédito subordinado. Por lo expuesto, debemos estimar el recurso y revocar la sentencia apelada.

#### **TERCERO.- Costas procesales.**

15. Coincidimos con la sentencia apelada en que la cuestión suscita dudas de derecho y, en consecuencia, confirmamos la decisión de no imponer las costas de primera instancia.

#### **FALLAMOS**

Estimar el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de Isidora contra la sentencia de 5 de mayo de 2015 , que revocamos, y ordenamos a la administración concursal que proceda a clasificar la totalidad del crédito derivado por la Agencia Tributaria como subordinado, sin imposición de las costas de la primera instancia ni del recurso.

Contra la presente resolución las partes legitimadas podrán interponer recurso de casación y/o extraordinario por infracción procesal, ante este tribunal, en el plazo de los veinte días siguientes al de su notificación, conforme a los criterios legales y jurisprudenciales de aplicación.

Remítanse los autos al Juzgado de procedencia con testimonio de esta Sentencia, una vez firme, a los efectos pertinentes.

Así, por esta nuestra Sentencia, de la que se llevará certificación al Rollo, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

#### **VOTO PARTICULAR**

Que formula el magistrado **JOSE MARIA RIBELLES ARELLANO** y al que se adhiere el Presidente del Tribunal **JUAN GARNICA MARTÍN**

#### **ALCANCE DE NUESTRA DISCREPANCIA**

1. Discrepamos respetuosamente de la consideración como multa o sanción pecuniaria del artículo 92.4º de la Ley Concursal del crédito tributario que nace de la **derivación** de responsabilidad con fundamento en el artículo 42-1, apartado a), de la Ley General Tributaria . En consecuencia, disentimos también del sentido del fallo, pues consideramos que el recurso debería haberse desestimado y la sentencia de instancia confirmada por sus propios fundamentos. Aceptamos, en cualquier caso, que la cuestión suscita serias dudas de derecho y, por tanto, que no deben imponerse las costas en ninguna de las dos instancias.

2. Entendemos que en la calificación del crédito de la Agencia Tributaria han de respetarse, en la medida de lo posible, los distintos conceptos que integran el crédito tributario, que en su mayor parte tienen su reflejo en la Ley Concursal. Así, al margen de los créditos con privilegio especial, las retenciones tributarias son reconocidas como crédito privilegiado general del artículo 91.2º de la LC ; la obligación tributaria principal es reconocida hasta en un 50% como crédito privilegiado general del artículo 91.4º y el otro 50% como ordinario ( artículo 89); los recargos e intereses de demora como crédito subordinado del artículo 92.3º; y las sanciones como crédito subordinado del artículo 92.4º. Solo los recargos no estaban inicialmente contemplados en el artículo 92.3º de la Ley Concursal , lo que dio lugar a la correspondiente controversia judicial que fue zanjada definitivamente por el Tribunal Supremo equiparándolos a las sanciones pecuniarias. Finalmente la Reforma operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, modifica el artículo 92.3º de la Ley Concursal , incluyendo a los recargos junto a los intereses a los efectos de su calificación como crédito subordinado.

3. Pues bien, es indiscutible que en la Ley General Tributaria la obligación tributaria que nace de un acto administrativo de **derivación** de responsabilidad del artículo 42.1º, apartado a), no se configura como sanción. La Ley General Tributaria distingue claramente entre la obligación tributaria en sentido estricto, que engloba la obligación principal (artículo 19) y las obligaciones tributarias accesorias (los intereses de demora del artículo



26 y los recargos de los artículos 27 y 28), de un lado, y las sanciones, de otro. El artículo 25 expresamente señala en su apartado tercero que la sanción no forma parte de la obligación tributaria como tal. Se regula en el título IV de la Ley, que lleva por título "la potestad sancionadora" ( artículos 178 y siguientes). Por tanto, el responsable solidario por **derivación** de responsabilidad del artículo 42 no es un sujeto infractor ( artículo 181 de la LGT ).

4. Quien causa o colabora en la realización de una infracción tributaria es un obligado tributario más ( artículo 35.5º de la LGT ), que responde solidariamente de la deuda tributaria en la misma medida que el deudor principal. De ahí que el propio artículo 42.1º, apartado a), de la LGT , aclare que su responsabilidad se extiende a la sanción, cosa que no acontece con todos los responsables solidarios. Esto es, para el obligado tributario por **derivación** de responsabilidad su deuda tributaria también se desglosa en principal, intereses, recargos y sanción. Y su traslación al concurso, a nuestro entender, debe respetar esos conceptos, es decir, el concurso no convierte en sanción aquello que la Ley General Tributaria considera obligación tributaria. En definitiva, la calificación en el concurso del crédito tributario de un responsable solidario de la deuda tributaria debe merecer la misma calificación que el crédito del deudor principal. Rechazamos, por tanto, que toda la deuda tributaria pueda considerarse como "multa" o "sanción pecuniaria" ( artículo 92.4º de la LGT ).

5. Admitimos que el Tribunal Supremo (Sentencia de 10 de diciembre de 2008 , ECLI:ES: TS:2008:7359 y Sentencia de 6 de julio de 2015 , ECLI:ES:TS:2015/2218)) y el Tribunal Constitucional (Sentencia 76/1990, de 16 de abril ), tienen dicho que el expediente de **derivación** de responsabilidad tributaria cumple una finalidad sancionadora. Ahora bien, como señala la sentencia de la que discrepamos, esa función sancionadora se destaca para dotar al expediente de las garantías necesarias y para descartar que se trate de una responsabilidad objetiva. Ello no implica, en absoluto, que pueda identificarse la responsabilidad solidaria por **derivación** de la responsabilidad tributaria con una multa o sanción. Además, la finalidad sancionadora de la norma no excluye otras finalidades distintas que también están presentes en el artículo 42 de la LGT , como la indemnizatoria o la reparadora del daño causado.

6. Por lo que se refiere a las consideraciones que realiza el Tribunal Supremo (Sentencia de 29 de enero de 2009 ) al analizar la calificación en el concurso de los recargos administrativos, que son destacadas por la mayoría, entendemos que debe contextualizarse esa Sentencia y las posteriores en el mismo sentido. En efecto, esa doctrina jurisprudencial se sienta en torno al artículo 92 de la Ley Concursal cuando dicho precepto no mencionaba expresamente a los recargos (se introduce junto a los intereses de demora por la Ley 38/2011). Ante el vacío legal y para justificar su consideración de crédito subordinado, se subraya su naturaleza sancionadora y su vinculación con el incumplimiento de un deber jurídico. Sin embargo, el propio Tribunal Supremo destaca el carácter accesorio del recargo para equiparlo a la sanción pecuniaria y, en definitiva, para calificar el crédito como subordinado. Ese carácter accesorio del recargo no se da en la responsabilidad solidaria por **derivación** de responsabilidad.

7. En definitiva no puede confundirse "sanción" con "responsabilidad". Por mucho que presenten rasgos comunes, pues tanto la sanción tributaria como la responsabilidad tributaria tienen por causa el incumplimiento de deberes jurídicos frente a la Administración y requieren que concurra dolo o culpa del infractor, se trata de figuras distintas que están sujetas a regímenes jurídicos diferentes. Como hemos dicho, el propio artículo 42.1º, apartado a) de la LGT también distingue entre "responsabilidad" y "sanción", al declarar expresamente que la responsabilidad tributaria del partícipe de la infracción se extiende a las sanciones, lo que viene entendiéndose como una excepción a la regla general de intransmisibilidad de las sanciones tributarias prevista en el artículo 41.4º de la misma Ley . La responsabilidad por **derivación** tributaria, en definitiva, al igual que ocurre con otros tipos de responsabilidad, como la responsabilidad de los administradores del artículo 367 del TRLSC por el incumplimiento del deber legal de promover la disolución de la sociedad, no puede equiparse a una multa o sanción a los efectos del artículo 92.4º de la Ley Concursal .

8. Por lo expuesto consideramos que el recurso debería haberse desestimado.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha, por el Ilmo. Magistrado Ponente, celebrando audiencia pública. Doy fe.