



Roj: **STS 4069/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:4069**

Id Cendoj: **28079110012020100624**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Civil**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **10/12/2020**

Nº de Recurso: **1394/2018**

Nº de Resolución: **664/2020**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **PEDRO JOSE VELA TORRES**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Civil**

#### **Sentencia núm. 664/2020**

Fecha de sentencia: 10/12/2020

Tipo de procedimiento: CASACIÓN

Número del procedimiento: 1394/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/12/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. **Pedro José Vela Torres**

Procedencia: AUD.PROVINCIAL DE BARCELONA SECCION N. 15

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurora María Del Carmen García Álvarez

Transcrito por: MAJ

Nota:

CASACIÓN núm.: 1394/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. **Pedro José Vela Torres**

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurora María Del Carmen García Álvarez

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Civil**

#### **Sentencia núm. 664/2020**

Excmos. Sres.

D. Ignacio Sancho Gargallo

D. Rafael Sarazá Jimena

D. **Pedro José Vela Torres**

D. Juan María Díaz Fraile

En Madrid, a 10 de diciembre de 2020.

Esta sala ha visto el recurso de casación interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, representada y defendida por la Abogada del Estado, contra la sentencia núm. 450/2017, de 9 de noviembre, dictada por la Sección 15.ª de la Audiencia Provincial de Barcelona, en el rollo de apelación n.º 386/2017-3ª,



dimanante del incidente concursal núm. 146/2016, del Juzgado de lo Mercantil n.º 3 de Barcelona. Ha sido parte recurrida EAC Inversiones y Participaciones S.L., representada por la procuradora Dª Susana Hernández del Muro y bajo la dirección letrada de D. José Ignacio Hernández Obelart.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. **Pedro José Vela Torres**.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- *Tramitación en primera instancia*

1.- El procurador D. Jaime Romeu Soriano, en nombre y representación de EAC Inversiones y Participaciones S.L., interpuso demanda incidental de impugnación de la lista de acreedores contra la Administración Concursal y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. en la que solicitaba se dictara sentencia:

"1ª CON CARÁCTER PRINCIPAL. Declarar improcedente la inclusión del crédito a favor de la AEAT proveniente de la derivación de deuda de la mercantil BOOKERS 97 S. L.

"2º SUBSIDIARIO. Declarar conforme lo regulado en el artículo 92 de la L.C. la totalidad del crédito como subordinado por razón de su comunicación tardía al haberse afirmado tal posición acreedora después de haber certificado la ausencia de crédito.

"3º SUBSIDIARIO. Se declare el derecho de la concursada a través de su propia representación procesal a recurrir el acuerdo de derivación de deuda confiriendo para ello el plazo correspondiente"

2.- La demanda incidental fue presentada el 30 de noviembre de 2015 y repartida al Juzgado de lo Mercantil n.º 3 de Barcelona se registró con el núm. 146/2016 (concurso voluntario 210/15 C5). Una vez admitida a trámite, se emplazó a las partes demandadas.

3.- En fecha 1 de diciembre de 2015 el procurador D. Jorge Enric Ribas Ferre, en representación de Magna Productions S.L., interpuso demanda incidental contra la AEAT y la Administración Concursal, que fue registrada con el número 239/2016, en la que solicitaba:

"Declarar improcedente la inclusión del crédito a favor de la AEAT proveniente de la derivación de deuda de la mercantil BOOKERS 97 S.L., al haberse procedido en fraude de Ley a afirmar una responsabilidad prescrita careciendo de los requisitos regulados para dicha afirmación."

Por auto de fecha 18 de mayo de 2016, se acordó la acumulación de este incidente al 146/2016.

4.- D. Imanol , administrador concursal de la mercantil EAC Inversiones y Participaciones S.L., contestó a la demanda mediante escrito en el que solicitaba.

"[...], pretendiendo de forma principal la exclusión del crédito de la AEAT, y teniendo a esta AC por opuesta a todas las pretensiones principales y subsidiarias planteadas de contrario excepto la cuestión prejudicial civil de la prescripción extintiva, que de apreciarse daría lugar a la exclusión del crédito de la AEAT fruto del Acuerdo de Derivación de responsabilidad subsidiaria de las deudas e "BOOKERS 97, S.L.". Se acoge también la petición subsidiaria respecto de la defensa de los intereses de la concursada por su propia representación procesal, aunque con la salvedad respecto del plazo legalmente establecido para ello"

5.- El Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contestó a la demanda mediante escrito en el que solicitaba:

"1º) No procede la exclusión del crédito reconocido a favor de la A.E.A.T proveniente de la derivación de responsabilidad tributaria de BOOKERS 97 S.L. a la concursada y que dicho crédito debe incluirse en los textos definitivos por su cuantía y con la clasificación correspondiente, de acuerdo con la certificación de deudas de 7 de septiembre de 2015.

"2º) No procede la subordinación del crédito tributario por extemporaneidad.

"3º) No procede conceder plazo alguno para recurrir el acuerdo de 5 de junio de 2015, de derivación de responsabilidad, por haber sido consentido y devenido firme."

6.- Tras seguirse los trámites correspondientes, el magistrado-juez del Juzgado Mercantil n.º 3 de Barcelona dictó sentencia n.º 159/2016, de 20 de junio, con la siguiente parte dispositiva:

"Que debo desestimar y desestimo las demandas que han dado lugar a la formación de este incidente, sin condena en costas.

Líbrese mandamientos a los efectos oportunos ( Art. 24.2 LC)".

**SEGUNDO.-** *Tramitación en segunda instancia*

1.- La sentencia de primera instancia fue recurrida en apelación por la representación de EAC Inversiones y Participaciones S.L. El Abogado del Estado se opuso a dicho recurso

2.- La resolución de este recurso correspondió a la sección 15.ª de la Audiencia Provincial de Barcelona, que lo tramitó con el número de rollo 386/2017 y tras seguir los correspondientes trámites dictó sentencia en fecha 9 de noviembre de 2017, cuya parte dispositiva establece:

"Estimar el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de EAC contra la sentencia de 20 de junio de 2016, 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 y ordenamos la devolución del depósito constituido al recurrir."

**TERCERO .-** *Interposición y tramitación del recurso de casación*

1.- La Abogada del Estado, en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, interpuso recurso de casación.

Los motivos del recurso de casación fueron:

"Único.- Al amparo del artículo 477.2.3º LEC, por interés casacional, se denuncia la oposición de la sentencia recurrida a la jurisprudencia contradictoria de las Audiencias Provinciales de Valencia (sección novena) y Murcia (sección cuarta), citándose como infringidos el artículo 91.4 LC, en relación con el 89.3 y 92.4 LC, respecto a la calificación del crédito resultante de un expediente de derivación de responsabilidad tributaria."

2.- Las actuaciones fueron remitidas por la Audiencia Provincial a esta Sala, y las partes fueron emplazadas para comparecer ante ella. Una vez recibidas las actuaciones en esta Sala y personadas ante la misma las partes por medio de los procuradores mencionados en el encabezamiento, se dictó auto de fecha 24 de junio de 2020, cuya parte dispositiva es como sigue:

"Admitir el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la sentencia n.º 450/2017, de 9 de noviembre de 2017, dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 15.ª, en el rollo de apelación n.º 386/2017, dimanante del incidente concursal n.º 146/2016, del Juzgado de lo mercantil n.º 3 de Barcelona".

3.- Se dio traslado a la parte recurrida para que formalizara su oposición, lo que hizo mediante la presentación del correspondiente escrito.

4.- Al no solicitarse por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo el día 3 de diciembre de 2020 en que tuvo lugar.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****PRIMERO.-** *Resumen de antecedentes*

1.- EAC Inversiones y Participaciones S.L., (en adelante EAC) fue declarada en concurso por auto de 19 de marzo de 2015.

2.- El 31 de marzo de 2015 la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, (AEAT) presentó en el concurso una certificación en la que manifestaba no ser acreedora de la concursada por ningún concepto.

3.- Previamente, la AEAT había embargado las participaciones que D. Leon tenía en EAC, de la que ostentaba la totalidad del capital social, como responsable tributario de las deudas de la sociedad Bookers 97 S.L., de la que el mismo era administrador.

4.- El 14 de abril de 2015, la AEAT inició un expediente de derivación de responsabilidad contra la concursada, que culminó con una resolución por la que se declaraba a EAC responsable subsidiaria de la deuda tributaria de Bookers 97, S.L.

Como consecuencia de ello, el 7 de septiembre de 2015 la AEAT remitió al juzgado un certificado por el que comunicaba y solicitaba la inclusión de un crédito global de 1.726.524'81 €.

5.- EAC y otra sociedad denominada Magna Productions S.L. formularon sendas demandas, posteriormente acumuladas, en las que solicitaron la exclusión del crédito comunicado por la AEAT, y subsidiariamente su calificación como crédito subordinado.

6.- La sentencia de primera instancia desestimó la demanda, por considerar, resumidamente, que: (i) el juez del concurso carece de competencia para revisar la validez de la certificación emitida por la AEAT; (ii) no cabe la subordinación del crédito, por ser conocido por la administración concursal y no ser extemporáneo.

7.- Recurrida en apelación la sentencia por las demandantes, la Audiencia Provincial estimó en parte el recurso y consideró que la totalidad del crédito tributario en disputa tenía naturaleza sancionadora y ordenó su inclusión en la lista definitiva de acreedores como un solo crédito subordinado del art. 92.4º de la Ley Concursal (LC).

**SEGUNDO.- Recurso de casación. Naturaleza jurídica de los créditos resultantes de la derivación de responsabilidad tributaria del art. 42.1 LGT. Consecuencias en su clasificación concursal**

*Planteamiento:*

1.- El único motivo de casación denuncia la infracción de los arts. 91.4, 89.3 y 92.4 LC.

2.- En el desarrollo del motivo, la AEAT argumenta, resumidamente, que la clasificación de los créditos nacidos de la derivación de responsabilidad debe ser la misma que tuvieron los créditos del obligado tributario principal. Aunque le sean aplicables al procedimiento de derivación las normas del procedimiento sancionador, la deuda tributaria no pierde su naturaleza por el hecho de ser exigida a otros obligados tributarios que, por disposición legal, se colocan al lado del obligado principal.

*Decisión de la Sala:*

1.- La misma cuestión jurídica planteada en el presente recurso de casación ha sido ya resuelta por esta sala en las sentencias 315/2020 y 316/2020, ambas de 17 de junio.

2.- Establece el art. 41.1 de la Ley General Tributaria (LGT):

"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".

Y el art. 43.1.h) LGT dispone:

"Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

"Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

"En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones".

3.- Aunque una jurisprudencia antigua del Tribunal Constitucional y de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo consideró que el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria se asemejaba a un procedimiento sancionador, tales pronunciamientos lo fueron a los únicos efectos de dotar al expediente de las garantías necesarias y para descartar que se tratara de una responsabilidad objetiva. Pero sin que ello implicara que pudiera identificarse la responsabilidad solidaria por derivación de la responsabilidad tributaria con una multa o sanción.

4.- Cuando la LGT regula las sanciones tributarias no incluye entre ellas a la derivación de responsabilidad tributaria y el art. 25.3 especifica que la sanción no forma parte de la obligación tributaria como tal. Del mismo modo, el art. 181 LGT no incluye entre los sujetos infractores al responsable solidario o subsidiario por derivación de responsabilidad de los arts. 42 y 43.

El autor o colaborador en la realización de una infracción tributaria es un obligado tributario más ( art. 35.5 LGT), que responde de la deuda tributaria en la misma medida que el deudor principal. Incluso el propio art. 43.1 h) LGT aclara que su responsabilidad se extiende a la sanción, lo que no sucede en todos los supuestos de responsabilidad. Lo que supone que para el obligado tributario por derivación de responsabilidad su deuda tributaria también se desglosa en principal, intereses, recargos y sanción.

La sentencia 1033/2019, de 10 de julio, de la Sala Tercera, de lo contencioso-administrativo, de este Tribunal Supremo, declaró:

"Los responsables son, en todo caso, obligados tributarios (art. 35.5) con una obligación material de pago que deriva, no de la realización del hecho imponible o de algún otro hecho relacionado con la obligación principal de pago, sino de un hecho ajeno al hecho imponible".



5.- El sujeto infractor deviene *ex lege* responsable de una deuda tributaria ajena. Es decir, no se trata de un crédito tributario nuevo, autónomo e independiente, sino del mismo crédito, reforzado o garantizado con un patrimonio adicional. Del art. 41.5 LGT se desprende que el acto administrativo de derivación es declarativo de responsabilidad respecto de una deuda que ya existía, y no constitutivo, puesto que no crea un crédito *ex novo*.

De este modo, la derivación de responsabilidad tributaria tiene una función meramente garantizadora de la recaudación, por lo que el sujeto responsable no sustituye al sujeto pasivo principal, sino que se sitúa junto a él como garante del crédito adeudado.

La antes citada sentencia 1033/2019, de 10 de julio, de la Sala Tercera, de lo contencioso-administrativo, de este Tribunal Supremo, resaltó el carácter de garante del responsable tributario, al declarar:

"Y es que, cuando el art. 41.1 LGT declara que "la Ley podrá configurar como responsables [...] de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades [...]", no está definiendo una categoría jurídica, sino describiendo la posición jurídica que ocupa un responsable como garante personal del crédito tributario".

6.- En este orden de ideas, la sentencia de la misma Sala Tercera del Tribunal Supremo 88/2017, de 24 de enero, considera la responsabilidad del art. 43 LGT como una especialidad (*lex specialis*) del régimen de responsabilidad por deudas del art. 367 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC).

7.- A nuestro juicio, coincidente con el de la Sala Tercera, la derivación de responsabilidad tributaria al administrador societario guarda semejanza con la responsabilidad por deudas del art. 367 LSC. La jurisprudencia de esta sala ha configurado este género de responsabilidad como una responsabilidad por deuda ajena, *ex lege*, en cuanto que su fuente - hecho determinante - es el mero reconocimiento legal (sentencias 367/2014, de 10 de julio; 246/2015, de 14 de mayo; 650/2017, de 29 de noviembre), que se concreta en el incumplimiento de un deber legal por parte del administrador social, al que se anuda, como consecuencia, la responsabilidad solidaria de este administrador por las deudas sociales posteriores a la concurrencia de la causa de disolución. Con lo que se pretende garantizar los derechos de los acreedores y de los socios.

En ningún caso se trataría de una sanción, puesto que como afirma la STC 164/1995, de 13 de noviembre, resulta improcedente extender el concepto de sanción con la finalidad de obtener la aplicación de las garantías constitucionales propias de ese tipo de normas a medidas que no responden, verdaderamente, al ejercicio del *ius puniendi* del Estado y que una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria de determinados comportamientos y otra distinta que toda medida con tal finalidad disuasoria constituya una sanción.

8.- Como consecuencia de ello, el recurso de casación debe ser estimado.

### **TERCERO.-** *Asunción de la instancia. Clasificación de los créditos tributarios litigiosos*

1.- La estimación del recurso de casación conlleva que debamos asumir la instancia para resolver el recurso de apelación interpuesto por las demandantes contra la sentencia del juez del concurso.

2.- De acuerdo con lo expuesto, al no considerarse la derivación de responsabilidad tributaria como una sanción, no cabe que se subordinen todos los créditos resultantes, conforme al art. 92.4 LC, sino que conservarán la misma clasificación que correspondería a los créditos de los que provenga la derivación.

Ello supone la estimación en parte del recurso de apelación y con él, también la estimación en parte de las demandas acumuladas. Con el resultado de que los créditos procedentes de la derivación de responsabilidad a que se refiere este litigio habrán de ser clasificados en los términos previstos en las sentencias 1231/2009 y 1232/2009, ambas de 21 de enero:

"la finalidad del precepto controvertido es la de determinar el ámbito del privilegio general de los créditos de derecho público no clasificados y concretar su restricción mediante la fijación de un porcentaje, de modo que una parte de dichos créditos, en la medida adoptada en atención a razones de política legislativa, queda privilegiada con el rango que le otorga la propia norma y la parte restante (la otra mitad de la cuantía) tiene la calificación de créditos ordinarios, concepto residual pero que acumula la generalidad de los créditos concursales, sujetos a la regla de la "<par condicio creditorum>", de modo que "para determinar la base a que debe aplicarse el porcentaje del cincuenta por ciento no cabe tomar en cuenta los créditos incardinables en los artículos 90, 91 y 92 de la Ley concursal, porque los mismos ya están clasificados con una u otra condición y, por consiguiente, quedan fuera de la categoría genérica de los no clasificados".

Doctrina reiterada por las sentencias 492/2009, de 22 de junio, 589/2009, de 20 de septiembre, 573/2010, de 30 de septiembre, 177/2011, de 17 de marzo, y 215/2011, de 6 de abril.



3.- Ello supone que, excluidos los créditos con privilegio especial y los subordinados, el 50% de la cuota tributaria tendrá el carácter de crédito con privilegio general del art. 91.4º LC y el 50% restante de la cuota tributaria tendrá el carácter de crédito ordinario del art. 89.3º LC. Mientras que las partidas referidas a intereses y recargos, tendrán el carácter de créditos subordinados, del art. 92.3º LC y las correspondientes a multas o sanciones pecuniarias, el de subordinados del art. 92.4º LC.

#### **CUARTO.- Costas y depósitos**

1.- La estimación del recurso de casación conlleva que no proceda hacer expresa imposición de las costas causadas por él, según determina el art. 398.2 LEC.

2.- La estimación en parte del recurso de apelación supone que tampoco proceda la imposición de sus costas, a tenor del mismo art. 398.2 LEC.

3.- La estimación en parte de la demanda conlleva que no proceda hacer expresa imposición de las costas de la primera instancia, a tenor del art. 394.2 LEC.

4.- Igualmente, debe ordenarse la devolución de los depósitos constituidos para los recursos de apelación y casación, de conformidad con la disposición adicional 15ª, apartado 8, LOPJ.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

:

1.º- Estimar el recurso de casación interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la sentencia núm. 450/2017, de 9 de noviembre, dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 15ª, en el recurso de apelación núm. 386/2017, que casamos y anulamos.

2.º- Estimar en parte el recurso de apelación interpuesto por EAC Inversiones y Participaciones S.L. contra la sentencia núm. 159/2016, de 20 de junio, dictada por el Juzgado de lo Mercantil núm. 3 de Barcelona, en el incidente concursal núm. 146/2016 (relacionado con el concurso voluntario núm. 210/2015 C5), que revocamos.

3.º- Estimar en parte las demandas incidentales formuladas por EAC Inversiones y Participaciones S.L. y Magna Productions S.L. y ordenar la clasificación de los créditos de la AEAT a que se refieren los incidentes concursales acumulados en los siguientes términos: excluidos los créditos con privilegio especial y los subordinados, el 50% de la cuota tributaria tendrá el carácter de crédito con privilegio general del art. 91.4º LC y el 50% restante de la cuota tributaria tendrá el carácter de crédito ordinario del art. 89.3º LC. Mientras que las partidas referidas a intereses y recargos, tendrán el carácter de créditos subordinados, del art. 92.3º LC y las correspondientes a multas o sanciones pecuniarias, el de subordinados del art. 92.4º LC.

4.º- No hacer expresa imposición de las costas causadas por el recurso de casación ni de las causadas en ambas instancias.

5.º- Ordenar la devolución de los depósitos constituidos para los recursos de apelación y casación.

Líbrese al mencionado tribunal la certificación correspondiente, con devolución de los autos y del rollo de Sala.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.