

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068087

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 28 de septiembre de 2017

Vocalía 11.<sup>a</sup>

R.G. 7055/2015

**SUMARIO:****Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo.***Responsabilidad solidaria de una entidad administradora concursal representada a través de persona física.*

En este caso, nos encontramos ante un supuesto de ocultación jurídico material de bienes y derechos, consecuencia de los pagos realizados por la entidad deudora en concurso a diversos acreedores, interviniendo la aquí reclamante como administradora concursal. En resumen, la responsabilidad tributaria deriva de que los administradores concursales pagaron créditos contra la masa de vencimiento posterior a los créditos de la Administración tributaria, perjudicando la acción de cobro del Fisco. Si bien en este caso, la entidad reclamante, administradora concursal, estaba representada a través de una persona física, no le exime de responsabilidad pues la misma deriva de la omisión de la realización de los actos necesarios para haber impedido que los pagos se hubiesen realizado con la intervención de su representante. La entidad reclamante aceptó el cargo de administrador concursal e incumplió sus funciones como tal administrador, en este caso básicamente al no realizar los actos necesarios para evitar que su representante y el resto de administradores concursales realizaran pagos de forma indebida, abono de créditos contra la masa antes del vencimiento. Por tanto, podemos concluir que los administradores colaboraron inicialmente en la ocultación -hasta el momento que la administración de la deudora no estuvo suspendida en sus funciones-, y posteriormente fueron causantes de dicha ocultación, al autorizar pagos de forma indebida, con la agravante de que dichos administradores solicitaron el aplazamiento de pago de deudas tributarias contra la masa, cuando la deudora tenía tesorería, sin que fuera abonada la deuda finalmente. El resultado es que la administración concursal perjudicó la acción de cobro de la Administración tributaria intencionadamente, al dejar de pagar créditos contra la masa a favor de la Administración tributaria, realizando otros pagos -incluidos sus honorarios- con anterioridad a los créditos de la Hacienda Pública. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 42, 104, 174, 175 y 176.

Ley 230/1963 (LGT), art. 131.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 36, 55, 84, 154 y 176.bis.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por la entidad **X FS ESPAÑA, SA**, con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria. Importe del reclamación 3.388.584,87 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 28 de julio de 2015, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo en virtud del cual se declaró a la reclamante responsable solidaria de las deudas de la entidad **YCH, SL**, de conformidad con el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

## Segundo.

Contra dicho acuerdo, notificado el día 29 de julio de 2015, la reclamante interpuso la presente reclamación el día 31 de julio de 2015, alegando que fue nombrada administrador concursal de la deudora pero al mismo tiempo designó en su lugar a un profesional del área económica, en concreto a Dña Px..., por lo que su actuación se limitó a su posición como acreedor. En definitiva la actora formula las siguientes alegaciones:

1. Improcedencia de la declaración de responsabilidad a quien ninguna obligación legal ni responsabilidad tenía respecto de la gestión del concurso (actuación mediante representante)
2. Caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad
3. La declaración de responsabilidad carece de fundamento
4. Falta de motivación
5. Incumplimiento de la Ley Concursal

## Tercero.

Con fecha 31 de mayo de 2016, la actora aportó copia de la sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 27 de abril de 2016, sentencia .../2016. en relación al Conflicto de jurisdicción, suscitado entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Juzgado nº 1 de lo Mercantil de Málaga/1 Bis, planteado por D. Ax..., D. Fx..., administradores concursales de la entidad YCH, SL, y Dña Px..., designada por el administrador concursal X S España EFC, SA de la deudora, señalando:

*“Sexto. Sobre el alcance de la resolución del presente conflicto.*

*De lo dicho anteriormente y en atención a los términos en los que se ha planteado el conflicto, se colige que en el estado en el que se encuentra el proceso concursal la AEAT no podía iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria contra los administradores concursales, ni declarar la misma, sino que era preciso aplicar y culminar el trámite especial del art. 176.bis de la LC previamente dentro del proceso concursal, cuya competencia ostenta el juez del concurso; ahora bien, en modo alguno ello significa que deba atenderse al requerimiento interesado por el Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Málaga «reclamando la jurisdicción para conocer de los procedimientos R 28..., R 28... y R 28... dirigidos frente a la Administración Concursal de la sociedad en concurso YCH,S.L., pues como ya se puso de manifiesto en la sentencia de este Tribunal de 9 de abril de 2013, y ahora reiteramos, la acción prevista en el art. 36.6 de la LC, excluye la competencia del juez del concurso. Por tanto, es la AEAT, autotutela administrativa, la que ostenta la competencia para el ejercicio de la acción del art. 36.6 de la LC, en este caso, para la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria de los administradores concursales, **sin embargo en el momento procedimental del proceso concursal en el que inicia dicho procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, no podía la AEAT interferir el proceso concursal mediante el citado procedimiento**, por lo que resultaba procedente el requerimiento de inhibición hecho por el Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Málaga, pues aún cuando este carezca de jurisdicción para conocer de los procedimientos derivados de las acciones contempladas en el art. 36.6 de la LC, en tanto que juzgador del concurso actuaba dentro del margen jurisdiccional que le correspondía, pues el Juez del concurso es competente para dilucidar todas aquellas cuestiones que afecten al ámbito concursal. La actuación administrativa incidía directamente en el procedimiento concursal, desconociéndolo; teniendo, pues, jurisdicción el Juez de concurso, no para conocer de aquellos procedimientos, pero sí para resolver una cuestión que directamente afectaba al concurso evitando que la actuación administrativa interfiriera el normal desarrollo del proceso concursal e infringía las normas del concurso. En consecuencia: FALLAMOS Que procedía la inhibición instada por el Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Málaga, en tanto le corresponde la jurisdicción para evitar la interferencia de la AEAT en el proceso concursal en curso, en los términos que han quedado expuestos en el cuerpo de la presente sentencia”.*

## Cuarto.

El acuerdo de declaración de responsabilidad se encuentra fundamentado en base a:

“En el presente supuesto, en el que ha quedado probado que la administración concursal ha autorizado y / o pagado los créditos contra la masa de la concursada sin seguir en absoluto el orden marcado por la norma, entendemos que se cumple el citado requisito intencional en **X FS ESPAÑA EFC SA** ya que:

1.- **X FS ESPAÑA EFC SA**, debía conocer el orden de pago de los créditos contra masa que debía seguirse: tanto porque así se había informado para este supuesto en el Informe provisional de la administración concursal (antecedente de hecho TERCERO.3.2), como porque en reiteradas ocasiones la AEAT requirió a la administración concursal para que cumpliera el orden de pago previsto en la Ley Concursal.

2.- **X FS ESPAÑA EFC SA** debía tener conocimiento de que con la alteración del orden de pago, se estaba perjudicando a los acreedores a los que indebidamente postergaba en el orden de pago, y en concreto a la AEAT, ya que la masa activa no era suficiente para cubrir todas las deudas pendientes, tal y como la administración concursal (de la que **X FS ESPAÑA EFC SA** formaba parte) reflejó en sus escritos.

3.- **X FS ESPAÑA EFC SA** (entre otros) pudo ser beneficiario de esta alteración indebida del orden de pago legalmente previsto, ya que antepuso el cobro de los honorarios de la administración concursal (cuando aún no eran legalmente exigibles), al pago de los créditos tributarios que sí eran exigibles, y pudo anteponer también el pago de sus propios créditos contra la masa como acreedor de la concursada.

4.- Tal y como se ha acreditado ampliamente en los antecedentes de hecho, la característica dominante de la información facilitada por la AC al Juzgado y a la propia AEAT, es la escasez e insuficiencia de la misma. Esta falta de transparencia, o para ser más precisos, la opacidad en el modo de proceder por parte de la AC de la que **X FS ESPAÑA EFC SA** formaba parte, es un elemento indiciario más de la concurrencia del elemento subjetivo de la responsabilidad del 42.2.a), ya que de esta manera se impedía y se trataba de dificultar que el Órgano Judicial, los acreedores y en concreto la Agencia Tributaria, tuvieran conocimiento del perjuicio que se les estaba ocasionando a unos acreedores en favor de otros, y en concreto en favor entre otros del ahora declarado responsable **X FS ESPAÑA EFC SA**. Entendemos pues que el elemento intencional queda totalmente corroborado por la ya muy descrita forma de actuar de la administración concursal con respecto al pago de sus propios honorarios, y por la presentación de escritos ante el juzgado del concurso (176 bis, orden de pago tras el 176 bis, solicitud de finalización de la fase común, ...), que, si tenemos en cuenta su parquedad y falta de justificación adecuada en todos los casos, sólo son explicables si la intención estaba orientada a permitir (o legalizar lo ya hecho) un mayor o anterior pago de sus honorarios o de sus créditos contra la masa.

En el presente supuesto, la administración concursal de la que **X FS ESPAÑA EFC SA** formaba parte:

- Primero, y hasta la fecha de la apertura de la fase de liquidación (26.01.2012) ha sido colaboradora, de la administración social (hasta ese momento no suspendida en sus funciones), de la citada transmisión de bienes, al haber autorizado los pagos realizados indebidamente de créditos contra la masa.

- Y segundo, después de la citada fecha, y una vez producida por el citado hito la suspensión de funciones de la administración social, ha sido causante de la citada transmisión de bienes, al ser ella desde ese momento quien no sólo los autorizaba sino los ordenaba, por imperio de la ley.

A este respecto, es importante resaltar lo dicho anteriormente con respecto tanto a las facultades de la administración concursal como respecto a la forma de toma de decisiones de la misma, sin que conste en el procedimiento concursal ningún voto en contra de alguno de los miembros de la administración concursal y en concreto de **X FS ESPAÑA EFC SA** con respecto al pago y / o autorización del pago de créditos contra la masa.

Finalmente, además del resto de hechos y fundamentos del presente acuerdo, en este elemento intencional es muy significativo el siguiente hecho: en fecha de 20.09.2010, en la que se contaba en la cuenta bancaria intervenida de la concursada con más de 16 millones de euros, la concursada, con la intervención y beneplácito de la administración concursal (como no puede ser de otra manera), solicitó el aplazamiento de dos créditos contra la masa a favor de la AEAT, por importe total (pendiente entonces) de algo menos de 2 millones de euros, solicitud que fue denegada por la Administración dando nuevo plazo de ingreso en voluntaria a la concursada hasta el 07.12.2010, fecha en la que en la citada cuenta seguía existiendo un saldo de casi 8 millones de euros, y sin que esos importes pendientes se saldarán tampoco en dicha fecha (ni hasta la fecha). Parece que la intención de la actuación de la administración concursal, interviniendo en positivo la solicitud de aplazamiento, primero, y autorizando realizar otros pagos millonarios a acreedores con vencimientos posteriores, después, es clara, siendo

concededores como debían ser de que esos pagos se estaban realizando indebidamente y de que se estaba dejando de ingresar la deuda a la Hacienda Pública, si ello permitía seguir pudiendo cobrar de manera indebida y anticipada sus propios honorarios.

En este sentido cabe citar de nuevo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central señala de 24/07/2014, que en un supuesto similar de favorecimiento de acreedores señala:

*En resumen la reclamante conocía la adquisición de los activos del deudor principal por parte de su filial, NNN, SL, y que precio pagado así como I.V.A. repercutido pagado por esta última entidad (4.373.780,46 €), había sido transferido por la vendedora a una empresa del grupo, HHH, SL, la cual con el dinero transferido pagó anticipadamente un préstamo concedido por la reclamante. **Es decir, que la actora colaboró activamente en el vaciamiento patrimonial del deudor principal, con la generación de una iliquidez o insolvencia que impediría a la entidad deudora hacer frente a al pago del I.V.A. repercutido, a fin de asegurar el cobro de su crédito, e impidiendo la traba del dinero obtenido con la citada venta por la Administración tributaria, conducta prevista en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria.***

*En este sentido, el movimiento de cuentas del YYY señala que el día 17 de noviembre de 2008, la entidad vendedora cobra el I.V.A. repercutido (4.373.780,46 €), que es transferido el mismo día a otra entidad del grupo HHH, SL, la cual amortiza anticipadamente el préstamo en esa misma fecha y concedido por el YYY. **Por lo que resulta acreditado, la conclusión antes citada, la participación de la reclamante en el vaciamiento patrimonial del deudor principal con el fin de evitar el riesgo de impago del préstamo concedido, ante las dificultades financieras de dicho deudor, impidiendo la acción de cobro de la Administración tributaria***

**d) En relación a las dificultades generadas a las actuaciones de cobro a desarrollar por la Administración.**

Como hemos señalado justo antes, la transmisión de bienes debe haberse producido con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria, y efectivamente debemos entenderlo así, por cuanto de los antecedentes de hecho descritos así como de los fundamentos de derecho que ahora se están desarrollando, se debe inferir claramente que la administración concursal lo que ha pretendido es dejar de pagar los créditos contra la masa a favor de la AEAT, para así poder finalmente pagar otros créditos contra la masa que les pudiesen permitir pagar sus propios honorarios de administradores concursales, que en parte, al menos, han cobrado indebidamente y en todo, han cobrado anticipadamente (lo cual es muy relevante en este concurso si finalmente finaliza con insuficiencia de masa activa para el pago de todos los créditos contra la masa).

Este requisito debe enlazarse con los que luego veremos al señalar el alcance de la responsabilidad, en el sentido de que la consecuencia lógica de la transmisión de bienes producida antes reseñada, es sin lugar a dudas la imposibilidad de que, la AEAT hubiera cobrado los créditos a su vencimiento, de haberse respetado el orden de pago.

En definitiva, se ha producido una ocultación o transmisión de bienes o derechos, siendo en este caso concreto, una transmisión de tesorería producida por el indebido pago, entre ellos, de honorarios de los propios administradores concursales, de créditos contra la masa que, según la norma legal aplicable, no deberían haberse pagado antes que los créditos contra la masa a favor de la AEAT.

Finalmente, hay que destacar que a los efectos de una declaración de responsabilidad del art. 42.2.a) de la LGT no es aplicable como causa de exclusión de la responsabilidad la figura del “favorecimiento de acreedores” tal y como ocurría hasta el 1 de julio en las insolvencias punibles en vía penal.

A la hora de analizar comparativamente los presupuestos de hecho del delito por insolvencia punible tipificado en el art. 257 del Código Penal y la figura de la responsabilidad por el pago de deudas que regula el art. 42.2.a) de la LGT, es palmario que existen profundas semejanzas entre ambas, si bien no es menos cierto que existen determinadas condiciones del tipo que debiendo concurrir en uno de ellos, sin embargo carecen de trascendencia en el otro.

Un ejemplo de ellos es la figura, como excluyente de la responsabilidad, del “favorecimiento de acreedores”. Efectivamente en la figura delictiva el favorecimiento de acreedores, de concurrir, excluye por completo la perfección del tipo. El motivo se encuentra en la identificación del elemento subjetivo de ese delito, pues en él el titular del bien jurídico protegido (que es injustamente lesionado al perfeccionarse la conducta típica mediando culpabilidad) no es un acreedor concreto, individualizable, que se frustrado en sus legítimas expectativas de cobro, sin que para que se

de la insolvencia es necesario que la totalidad de los acreedores se ven efectiva o tendencialmente perjudicados por el vaciamiento culpable del deudor. Esto es así porque lo que busca la figura no es proteger los intereses concretos de cada acreedor, sino la seguridad del tráfico mercantil en su conjunto, y de ahí que, si lo que sucede es que se perjudica a un acreedor preferente porque se beneficia a quien no lo es, esa seguridad no se ve tan afectada como para exigir un reproche penal concreto.

Sin embargo, en la figura de a responsabilidad tributaria por el pago de deudas del art. 42.2.a) de la LGT si que se está tutelando el interés de un acreedor concreto e individualizable: la Hacienda Pública; de manera que si sus legítimas expectativas de cobro, concretas y específicas, se ven frustradas por la conducta de un tercero, concurre la responsabilidad tributaria en este, aunque con el resultado del vaciamiento se haya beneficiado a otro acreedor no preferente.

En la responsabilidad tributaria no es una circunstancia excluyente el favorecimiento de acreedores, algo que incluso confirma la jurisprudencia penal al indicar (STS de 08/10/2009) que “[...] en los casos en que el deudor se limita a pagar a unos acreedores con prioridad a otros no se estaría generando o incrementando la situación de insolvencia, sino que su comportamiento se reduciría a la mera liquidación de las deudas derivadas de una situación de insolvencia ya generada con anterioridad. Ello significa que, en principio, no parece que se menoscabe con esa clase de conductas el bien jurídico tutelado por la norma penal, **aunque sí se podrían vulnerar otras normas y otros intereses del ordenamiento jurídico privado.**”

Normas que refiere la sentencia, como es la regulación en la LGT de la responsabilidad tributaria por el pago de deudas, como en el presente caso.

No obstante esta situación se ha visto modificada a partir del 1 de julio de 2015 con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que da nueva redacción al artículo 260 del Código Penal: “1. *Será castigado con la pena de seis meses a tres años de prisión o multa de ocho a veinticuatro meses, el deudor que, encontrándose en una situación de insolvencia actual o inminente, favorezca a alguno de los acreedores realizando un acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones destinado a pagar un crédito no exigible o a facilitarle una garantía a la que no tenía derecho, cuando se trate de una operación que carezca de justificación económica o empresarial.*” Por lo tanto el nuevo artículo 260.1 del Código Penal introduce una importante modificación respecto al “favorecimiento de acreedores” considerando esta conducta punible, bajo determinados requisitos”.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren en la presente la reclamación económico-administrativa los requisitos de competencia, legitimación, que son presupuesto para su admisión a trámite por este Tribunal Económico-Administrativo Central, de conformidad con los artículos 229.1c), 232 y 235 de la LGT.

### Segundo.

El artículo 42.2.a) de la LGT, establece:

*“También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:*

a. *Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria (...).”*

### Tercero.

La cuestión fundamental planteada en este recurso es determinar la conformidad o no a derecho del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria.



A estos efectos debe destacarse que el transcrito artículo 42.2 de la LGT, que tiene su antecedente en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria, 230/1963, de 28 de diciembre, configura una responsabilidad del pago de las deudas tributarias que tiene como fin el proteger la acción de cobro, que la doctrina ha perfilado como de naturaleza indemnizatoria, con base en el artículo 1.902 del Código civil, es decir el resarcir a la Hacienda Pública en la cuantía que se corresponda con la acción ilegítima del responsable, que causa un daño mediando culpa o negligencia.

Así, el citado artículo 42.2 de la LGT configura las conductas concretas que darán lugar a esta responsabilidad. El supuesto previsto en el apartado a), relativo a la ocultación de bienes o derechos del deudor, exige la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. 2) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar colaborar en dicha ocultación. El término "causar" implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad, cooperación, y 3) Que la conducta del presunto responsable sea intencionada. La participación del responsable en la ocultación ha de ser intencionada, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores, que busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. No exige la norma una actividad dolosa (ánimus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis).

#### Cuarto.

Por tanto, la responsabilidad establecida en el artículo 42.2.a) de la LGT de 2003 exige el cumplimiento de los requisitos antes citados: a) Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba; b) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación; y c) Que la conducta del presunto responsable sea intencionada.

En primer lugar respecto al requisito de ocultación, se ha de señalar, como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 26 de octubre de 2010, que dicho concepto abarca toda acción asimilable al "alzamiento o levantamiento" de los bienes del deudor, en el sentido de colaborar en la ocultación o enajenación de los bienes de éste para no responder con su patrimonio, lo que comprende cualquier actividad que distraiga bienes a la posible acción ejecutiva de la Administración tributaria, por desprendimiento material o jurídico de dichos bienes por el citado deudor con la Hacienda Pública. La jurisprudencia del Tribunal Supremo establece un concepto amplio de ocultación, al señalar que " ... Tal ocultación o sustracción en la que caben modalidades muy diversas pueden hacerse de modo elemental apartando físicamente algún bien de forma que el acreedor ignore dónde se encuentra o de modo más sofisticado, a través de algún negocio jurídico por medio del cual se enajena alguna cosa a favor de otra generalmente parientes o amigos o se constituya un gravamen que impida o dificulte la posibilidad de realización ejecutiva, bien sea tal negocio real (porque efectivamente suponga una transmisión o gravamen) ... bien se trate de un negocio ficticio que en la práctica impide la ejecución del crédito...", es decir, el término comprendería tanto la "ocultación material como "jurídica" de bienes susceptibles de embargo.

En este caso, nos encontramos ante un supuesto de ocultación jurídico material de bienes y derechos, consecuencia de los pagos realizados por la entidad deudora en concurso a diversos acreedores, interviniendo la reclamante como administradora concursal. En primer lugar, hasta la fecha de la apertura de la liquidación (26/01/2012), la administración concursal autorizó los pagos de créditos contra la masa propuestos por la administración social (hasta ese momento no suspendida en sus funciones). En segundo lugar, después de la citada fecha (una vez producida la suspensión de funciones de la administración social), la administración concursal fue la que autorizó y ordenó los pagos, de acuerdo con la Ley concursal y el auto de apertura de la fase de liquidación de 26 de enero de 2012. La administración concursal tenía la obligación de autorizar/pagar los créditos contra la masa a su vencimiento, como previamente había sido apercibida. Sin embargo, dicha administración concursal no informó adecuadamente sobre los créditos contra la masa, al mismo tiempo que a la fecha de la declaración de responsabilidad el Juzgado del concurso no había dictado resolución acordando la finalización de la fase común, por lo que de acuerdo al Arancel no se podría aún haber pagado el restante 50% de los honorarios de la administración concursal de la fase común. Los honorarios de la administración concursal en fase de liquidación

constituyen créditos contra la masa, sin embargo la administración concursal pagó parte del restante 50% de los honorarios de la fase común, al mismo tiempo que el juez no ha autorizado la finalización anticipada del concurso.

La Administración tributaria tenía créditos concursales por importe de 7.636.256,24 euros, aparte de créditos contra la masa, cuando los administradores concursales realizaron pagos contra la masa de vencimiento posterior o que, simplemente, no debían de haberse realizado –honorarios de la administración concursal-. Una salida de tesorería, cuando del total de créditos contra la masa pendientes de pago a la fecha del acuerdo de declaración de responsabilidad, el 83,84% de dichos créditos tenían un vencimiento anterior a la fecha de la primera comunicación de la administración con concursal a efectos del artículo 176. bis de la Ley Concursal (20/09/2012). Por lo que a la vista de la situación concursal, no olvidemos que los administradores concursales habían solicitado la conclusión del concurso por insuficiencia de masa activa para el pago de los créditos contra la masa, determinaba inevitablemente que la Administración tributaria no cobrara los créditos concursales y una parte de los créditos contra la masa.

Los administradores concursales perjudicaron el crédito tributario, dado que incumplieron sus obligaciones de autorizar (cuando se encontraban en intervención de funciones) y ordenar pagos (cuando se encontraban en suspensión de funciones, una vez dictada la apertura de la fase de liquidación) de los créditos contra la masa por orden de vencimiento, de conformidad con los artículos 84 y 154 de la Ley Concursal. Por tanto, la administración concursal pagó créditos sin respetar el citado orden de vencimiento, postergando indebidamente el abono de los créditos contra la masa a favor de la Administración tributaria, y pagando antes todo tipo de créditos contra la masa, incluidos entre los mismos los propios honorarios de los administradores concursales, abonados una parte antes de que se hubiera autorizado judicialmente su abono, y otra parte antes de su vencimiento.

Los administradores tenían que autorizar los pagos realizados por la concursada antes de la apertura de la fase de liquidación (21 de enero de 2012), y al mismo tiempo ordenar dichos pagos desde la citada fecha. En resumen, la responsabilidad tributaria deriva de que los administradores concursales pagaron créditos contra la masa de vencimiento posterior a los créditos de la Administración tributaria, perjudicando la acción de cobro del Fisco. Si bien en este caso, la entidad reclamante, administradora concursal, estaba representada a través de una persona física, su responsabilidad deriva de la omisión de la realización de los actos necesarios para haber impedido que los pagos se hubiesen realizado con la intervención de su representante. La reclamante aceptó el cargo de administrador concursal e incumplió sus funciones como tal administrador, en este caso básicamente al no realizar los actos necesarios para evitar que su representante y el resto de administradores concursales realizaran pagos de forma indebida, abono de créditos contra la masa antes del vencimiento:

1. De sus propios honorarios: Realizaros pagos por importe de 980.400, más 5.022,61 euros, a los que hay que sumar 641.022,46 euros (bien porque pertenecieran a la fase común, bien porque fueron realizados antes del pago de créditos contra la masa a favor de la Administración tributaria-2.396.465,97 € vencidos-).

Los administradores concursales tienen derecho a su retribución desde la aceptación de su cargo, pero no puede abonarse a su vencimiento legalmente establecido (vencimientos 5/03/2012; 05/04/2012; etc).

Los administradores solicitaron el 7 de noviembre de 2012 la conclusión del concurso por insuficiencia de masa, pero a partir de esa fecha los pagos realizados también se realizaron antes del vencimiento: la solicitud no tiene carácter constitutivo de cambio de la forma de pago de los créditos contra la masa (no se antepone los honorarios a otros créditos contra la masa), igualmente la mera solicitud no tiene eficacia constitutiva (art. 176. bis de la Ley Concursal). La primera solicitud (7/11/2012) fue genérica y no se justificó la insuficiencia de masa, procediendo los administradores el 2 de julio de 2014 a solicitar al Juez se autorice la finalización del concurso por insuficiencia de masa activa, tras haberse dictado sentencia de calificación de concurso fortuito, por lo que por providencia de 11 de noviembre de 2014 del Juez del concurso se da por enterado y a la espera del informe del artículo 176.bis.3 de la Ley Concursal, procediéndose el día 9 de julio de 2014 a presentar el nuevo orden de pagos derivada de la solicitud de fecha 2 de julio de 2014, por lo que la fecha que podría considerarse será esta última fecha como primera solicitud.

2. La autorización u ordenación de los pagos de forma indebida de los créditos contra la masa, sin respeto a los plazos legales de vencimiento, se debe considerar acreditada de las propias contestaciones a los requerimientos efectuados.

Se ha procedido a una ocultación de la tesorería de la concursada a la acción de cobro de la Administración tributaria, con la colaboración de la actora, la cual no hizo los actos necesarios para evitar la realización de los pagos por parte de la administración concursal. Un comportamiento con la intencionalidad de evitar la traba, al menos de forma culposa:

- La actora debía de conocer el orden de pago de los créditos contra la masa: había informado de ello en el Informe provisional y la Administración tributaria así lo había requerido.
- La actora debía ser consciente de que con la alteración del orden de pago se perjudicaría la acción de cobro del Fisco, dado que conocía la insuficiencia de la masa activa.
- La administración concursal adelantó el pago de sus honorarios con el perjuicio para los créditos tributarios.
- La falta de transparencia de la administración concursal.

Por tanto, podemos concluir que los administradores colaboraron inicialmente en la ocultación (hasta el momento que la administración de la deudora no estuvo suspendida en sus funciones), y posteriormente fueron causantes de dicha ocultación, al autorizar pagos de forma indebida, con la agravante como señala el acuerdo impugnado que dichos administradores solicitaron el aplazamiento de pago de deudas tributarias contra la masa, cuando la deudora tenía tesorería, sin que fuera abonada la deuda finalmente.

El resultado es que la administración concursal perjudicó la acción de cobro de la Administración tributaria intencionadamente, al dejar de pagar créditos contra la masa a favor de la Administración tributaria, realizando otros pagos (incluidos sus honorarios) con anterioridad a los créditos de la Hacienda Pública.

#### Quinto.

Respecto de la caducidad del procedimiento de declaración de responsabilidad, se ha de señalar que la comunicación de inicio se produjo el día 14 de mayo de 2015, mientras que el acuerdo se notificó el día 29 de julio de 2015, por tanto ha de desestimarse esta alegación, sin que pueda considerarse que los requerimientos iniciales y anteriores al acuerdo de inicio puedan considerarse a efectos del cómputo del plazo de 6 meses previsto en el artículo 104 LGT, ya que dichos requerimientos no estaban referidos a la obtención de información con la finalidad de exigir la responsabilidad tributaria a los administradores concursales, sino que se concretaban en la “relación de todos los créditos contra la masa desde la fecha de la declaración del concurso (...), con indicación de su fecha de vencimiento y de la fecha en que hayan sido pagados o bien indicando que se encuentran pagados”. Es decir la relación de los créditos contra la masa, entre ellos los de la Administración tributaria y la fecha de vencimiento de estos últimos. Otra cosa es, que los datos reflejados en dichos requerimientos puedan acreditar algunos extremos reflejados en el propio acuerdo de derivación, la relación de los créditos contra la masa, su vencimiento y posible abono. Los requerimientos efectuados por la Administración no fueron unos requerimientos específicos e individualizados en orden a la posible responsabilidad de los administradores concursales, sino con la finalidad de obtener la información necesaria para el cobro de la deuda tributaria del deudor principal en concurso.

#### Sexto.

Por otra parte, aunque la actora, administrador concursal, actuara a través de un representante, dicha responsabilidad no queda enervada por esta circunstancia.

Así, este Tribunal Central en la resolución de fecha 28 de mayo de 2015 (RG 2457/2015), confirmó el acuerdo de declaración de responsabilidad, al haberse realizado la ocultación en este caso a través de sus representantes legales, concluyendo que “ni el artículo 41 de la LGT, que regula la responsabilidad tributaria en general, ni el artículo 42.2.a) de dicha norma, que contempla el supuesto de responsabilidad solidaria a que se refiere el caso concreto analizado en el presente recurso, establecen excepción alguna para el caso de que las personas declaradas responsables actúen por medio de representante, ya sea legal o voluntario”.

En segundo lugar, la actora alega que la declaración de responsabilidad carece de fundamento, dado que no realizó ninguna conducta activa. Esta alegación ha de ser rechazada por las argumentaciones antes señaladas:

- La actora era administrador concursal
- El hecho que su cargo fuera ejercido por su representante no enerva su responsabilidad

En efecto, la actora no realizó las actuaciones requeridas para que su representante ejerciera las funciones de administrador concursal, cargo que fue aceptado por la reclamante, cumpliendo escrupulosamente las disposiciones legales respecto del pago de los créditos contra la masa. La interesada era administrador concursal y



no puede oponerse al acuerdo de declaración de responsabilidad por el mero hecho de que actuara a través de un representante en el ejercicio de dicho cargo. Debió, obligación que incumplió, comprobar que el ejercicio de su cargo de administrador concursal como acreedor se ejercía de forma debida y diligentemente por su representante. Por otra parte el hecho de que actuara a través de representante no excluía que pudiera ejercer directamente dicho cargo y de hecho fue receptora de información concursal.

#### **Séptimo.**

Aduce la actora la falta de motivación, dado que la Administración tributaria no ha señalado específicamente las circunstancias específicas de la ocultación, tratándose de meras conjeturas. Sin embargo, el acuerdo de declaración de responsabilidad no realiza una imputación genérica sino que acredita el incumplimiento de los plazos de pago de los créditos contra la masa, conducta que perjudicó gravemente la acción de cobro de la Administración tributaria como fundamentadamente se explicita en el acuerdo impugnado .

Como señala el Tribunal Supremo en la sentencia de 27 de diciembre de 2010 (STS 7412/2010), “Por lo que respecta a la motivación de las sentencias, esta Sección viene manteniendo una doctrina reiterada [entre otras, sentencias de 14 de diciembre de 2007 (casación 3118/02, FJ 4º) y 26 de septiembre de 2005 (casación 1710/00, FJ 2º)], que se concreta en los siguientes puntos: «a) La motivación sólo puede entenderse cumplida, cuando se exponen las razones que motivan la resolución y esa exposición permite a la parte afectada conocer esas razones o motivos a fin de poder cuestionarlas o desvirtuarlas en el oportuno recurso, pues lo trascendente de la motivación es evitar la indefensión y ésta, ciertamente, se ocasiona cuando el Tribunal deniega o acepta una petición y la parte afectada no sabe cuál ha sido la razón de su estimación o denegación. b) No tiene la consideración de defecto de motivación el eventual error que pueda producirse en la apreciación de los hechos, en la valoración de la prueba o en la interpretación y aplicación de las normas -sin perjuicio de que ello pueda dar lugar a distinto motivo de casación por la vía del artículo 88.1.d) LJCA.- si se alega y se demuestra que el Tribunal de instancia ha procedido de manera ilógica o arbitraria ( SSTS de 11 de marzo, 28 de abril, 16 de mayo, 15 de julio, 23 de septiembre, 10 y 23 de octubre y 7 de noviembre de 1995, 23 y 27 de julio, 30 de septiembre y 30 de diciembre de 1996, 20 de enero, 23 de junio , 22 de noviembre, 9 y 16 de diciembre de 1997, 20 y 24 de enero, 14 y 23 de marzo, 14y 25 de abril, 6 de junio, 19 de septiembre, 31 de octubre, 10 y 21 de noviembre y 28 de diciembre de 1998 , 23 y 30 de enero de 1999 ).c) La exigencia constitucional de la motivación de las sentencias, recogida en el artículo 120.3 en relación con el 24.1, de la Constitución, aparece justificada, sin más que subrayar los fines a cuyo logro tiende aquella, que, ante todo, aspira a hacer patente el sometimiento del Juez o Tribunal al imperio de la Ley y contribuye a lograr la convicción de las partes en el proceso sobre la justicia y la corrección de una decisión judicial, facilitando el control de la sentencia por los Tribunales Superiores, y opera como garantía o elemento preventivo frente a la arbitrariedad. d) La amplitud de la motivación de las sentencia ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional, indicando que no autoriza a exigir un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, es decir, la ratio decidendi que ha determinado aquella ( sentencias del Tribunal Constitucional 14/1991 , 28/1994 , 145/1995 y 32/1996 , entre muchas otras). Así lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional cuando se refiere a que no es necesario un examen agotador o exhaustivo de las argumentaciones de las partes, y cuando incluso permite la argumentación por referencias a informes u otras resoluciones. La sentencia del Tribunal Constitucional 122/94, de 25 de abril , afirma que ese derecho a la motivación se satisface cuando la resolución judicial de manera explícita o implícita contiene razones o elementos de juicio que permiten conocer los criterios que fundamentan la decisión». En el caso enjuiciado, a la vista de esta consolidada doctrina, ha de reiterarse lo dicho en el fundamento de derecho tercero de la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2656/06 ), pues, como entonces, el pronunciamiento de instancia ofrece una respuesta coherente a la cuestión planteada por la compañía demandante”.

#### **Octavo.**

Por último, la actora indica que se ha incumplido la Ley Concursal, dado que cualquier incidencia o cuestión relacionada con el orden de pago de los créditos tributarios contra la masa debe suscitarse ante la jurisdicción mercantil, de conformidad con los artículos 2 y 84 de la Ley Concursal, al mismo tiempo que los artículos 55 y

siguientes impiden la ejecución singular o separada sobre el patrimonio del concursado, lo que afectaría también a los responsables al tener el mismo estatus que el deudor principal.

Sin embargo, el procedimiento de declaración de responsabilidad, regulado en los artículos 174 a 176 de la LGT, dentro del Capítulos V del Título III referente a las actuaciones y procedimiento de recaudación, se trata de un procedimiento, no acumulable a otro procedimiento judicial, y que tiene por objeto exigir la responsabilidad a un tercero de la deuda tributaria del deudor (en este caso el concursado). El propio artículo 41.1 de la LGT señala que “la Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades”, es decir que el responsable no se sustituye al deudor principal, sino que es un tercero distinto de aquél y que se sitúa junto a dicho deudor.

Por tanto, el procedimiento de declaración de responsabilidad no trata de ejecutar la deuda tributaria del concursado en este caso, sino de exigir la responsabilidad de un tercero establecida por la Ley.

En efecto, el artículo 55.1 de la Ley Concursal señala que “Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor”, pero como se ha indicado anteriormente el acuerdo impugnado no procede a ejecutar la deuda del deudor concursado sino a exigir la responsabilidad a la actora y cuyo alcance se convierte en deuda propia del responsable, aunque dicha declaración exige que la deuda del deudor principal se encuentre vigente en el momento de dictarse el mencionado acuerdo.

Por otra parte el artículo 36 de la Ley Concursal distingue entre las acciones de responsabilidad contra los administradores concursales por los daños y perjuicios causados a la persona o entidad concursada, y las acciones de responsabilidad por lesión de los intereses de los deudores, acreedores o terceros.

Mientras las primeras acciones de responsabilidad, por los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia, se sustancian ante el juez del concurso en un juicio declarativo, de acuerdo al apartado 3 del indicado artículo 36. Las segundas acciones de responsabilidad, las que puedan ejercitar el deudor, los acreedores (la Agencia Tributaria), y los terceros por los actos u omisiones de los administradores concursales que lesiones sus intereses, quedan al margen de las competencias del juez del concurso, de acuerdo al apartado 6 del mismo artículo 36.

En definitiva, respecto de los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria corresponde su competencia a la Agencia Tributaria, como es el caso controvertido en esta reclamación, tanto en los procedimientos de declaración subsidiaria y solidaria. En los procedimientos de declaración de la responsabilidad subsidiaria de los administradores concursales sólo podrá llevarse a cabo una vez finalizado el proceso concursal, en tanto que es requisito necesario la declaración de fallido del deudor concursado, de conformidad con el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria. Por el contrario, en los procedimientos de declaración de responsabilidad solidaria, el artículo 175.1 de la Ley General Tributaria no exige declaración de falencia alguna, sino que el actos declarativo puede dictarse y notificarse antes y después de vencer el período voluntario de pago del deudor principal. Por tanto, en este caso además no es necesario la declaración de fallido y menos que se declare concluido el concurso por insuficiencia de la masa, para que la Administración Pública pueda exigir la responsabilidad a los administradores concursales en base a los artículos 41 y siguientes de la Ley General Tributaria.

En resumen, el artículo 36.6 de la Ley Concursal señala que, al margen del resultado de las acciones del deudor y de los acreedores ante el juez del concurso por los daños ocasionados a la masa por los administradores concursales, quedarán “a salvo las acciones de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por actos u omisiones de los administradores concursales y auxiliares delegados que lesionen directamente los intereses de aquellos”. Es decir, los administradores concursales deben ejercer su cargo con la diligencia de un ordenado administrador, bajo la supervisión del juez del concurso, por lo que en caso de incumplimiento de tales funciones el señalado juez del concurso puede condenar a una indemnización de daños y perjuicios. Mientras que las acciones individuales de responsabilidad (deudor, acreedores o terceros), deberán ejercitarse ante el órgano judicial competente (no ante el juez del concurso) y, por otra parte, además en el caso de supuestos de responsabilidad tributaria, es donde interviene una Administración Pública, mediante la ejecución de la acción individual con la incoación del correspondiente procedimiento de declaración de responsabilidad, al margen de las acciones del citado artículo 36.

Acción que sólo puede ejercitarse una vez producido la acción u omisión de los administradores concursales, causante de un daño a la acción de cobro de la Hacienda Pública, en este caso, de acuerdo con el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, representativa del incumplimiento de su obligaciones como tales administradores.

Nacimiento que se produce cuando se realiza el supuesto de responsabilidad, con independencia de que la masa activa resulte insuficiente para atender el crédito del acreedor, en este caso tributario, y que no pudiendo éste percibirlo en su totalidad, deba activarse el régimen excepcional de pago de los créditos contra la masa, de acuerdo con el artículo 176.bis de la Ley concursal, verificada aquella situación por la administración concursal.

Por último, en relación con la citada sentencia de fecha 27 de abril de 2016 del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción relativa al conflicto de jurisdicción nº .../.../2016, se ha señalar que con posterioridad el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 27 de junio de 2017, recurso de casación nº 433/2016, respecto de la alegación de la infracción de los derechos y garantías del derecho sancionador, dicho Tribunal desestimó dicha alegación dado que la declaración de responsabilidad prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT no constituye una sanción, por lo que no existe incompatibilidad alguna con el procedimiento concursal y el ejercicio de las acciones previstas en el artículo 36 de la Ley Concursal.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** en la presente reclamación económico-administrativa,

#### ACUERDA

Desestimarla.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.