

Referencias Jurídicas CMS | Artículo de fondo

Tributario

Mayo 2018

El concurso de acreedores y la declaración de responsabilidad por deudas tributarias. La polémica cuestión de su concurrencia en el tiempo

Antonio Montero

Desde hace ya tiempo la Administración Tributaria ha venido aplicando, si bien no de forma frecuente, el sistema de responsabilidades regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en los supuestos en los que el deudor a la Hacienda Pública se encontraba en situación de concurso.

Una cuestión que desde un principio causó problemas fue determinar el correcto encaje de la competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad cuando acontecía tal circunstancia, habida cuenta de la superposición, aparente, entre la LGT y la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante LC), en la medida en que las dos posiciones encontradas estaban perfectamente definidas:

— Desde el punto de vista de la Jurisdicción mercantil, competente con carácter general en todo lo atinente a la tramitación del concurso, se defendía la preeminencia de su jurisdicción incluso en el ámbito de la declaración de responsabilidad regulada en la norma tributaria.

— Desde la óptica de la Administración Tributaria se defendía la primacía de la suya, al amparo, también, de lo establecido en la LC y en la LGT.

Pues bien, ya desde hace tiempo los Tribunales de Justicia han tenido ocasión de pronunciarse al respecto, llegando a hacerlo la máxima instancia, el Tribunal Supremo a través de su Sala Tercera, siendo lo trascendente desde el punto de vista de éste comentario el hecho de que ahora ha sido la Sala Especial de Conflictos de Jurisdicción del Alto Tribunal la que de forma clara ha emitido un último pronunciamiento que, en opinión del autor de éstas líneas, es trascendente no sólo por la conclusión a la que llega, sino porque, expresamente, supone una reconsideración del criterio previa-



mente establecido por la propia Sala de Conflictos, que podría calificarse hasta este momento de errático.

Estamos haciendo referencia a la Sentencia 2/2018, de la Sala Especial de Conflictos de Jurisdicción del Tribunal Supremo, de fecha 21 de marzo de 2018, que tiene origen en la solicitud formulada por un administrador concursal para que por parte del correspondiente Juzgado de lo Mercantil se requiriese de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) como consecuencia de haberse iniciado por la correspondiente Dependencia Regional de Recaudación un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria contra el Administrador concursal al amparo del artículo 43 LGT (concretamente al amparo de su apartado 1.a) en tanto en cuanto no se hubiese producido la finalización del procedimiento concursal.

El Juez del concurso consideraba que la AEAT se excedía de sus competencias en la medida en que la declaración de responsabilidad subsidiaria del Administrador concursal sólo podía producirse una vez finalizado el procedimiento concursal, en la medida en que es requisito previo a aquella declaración la previa de fallido del obligado tributario y, en su caso, los responsables solidarios.

En tal sentido el Juez del concurso apoya su discurso en la Sentencia de la misma sala de Conflictos de Jurisdicción de fecha 27 de abril de 2016, que se pronunció en tal sentido.

Obsérvese que se está cuestionando tanto la competencia para la declaración de responsabilidad como el momento en el que dicha declaración de responsabilidad puede tener lugar.

En el seno del conflicto tuvo parte el Ministerio Fiscal, que se alineó con la posición del Juzgado Mercantil, invocando en apoyo de su tesis la regulación contenida en la LC, y en concreto lo dispuesto en los siguientes artículos:

- En el artículo 8.7, al invocar la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez de concurso en relación con las acciones de responsabilidad contra los administradores o liquidadores, de hecho o de derecho, y contra los auditores por los daños y perjuicios causados, antes o después de la declaración judicial de concurso, a la persona jurídica concursada.
- En el artículo 9.1, que refleja la extensión de la jurisdicción del juez a todas las cuestiones administrativas directamente relacionadas con el concurso y cuya resolución sea necesaria para el buen desarrollo del procedimiento concursal.
- En el artículo 36.3, según el cual la acción de responsabilidad del administrador se sustanciará por los trámites del juicio declarativo que corresponda, ante el juez que conozca o haya conocido del concurso.
- En el Artículo 152, en relación con la exclusividad del Juez del concurso en lo atinente a la gestión de la liquidación y la responsabilidad, en su caso, del administrador concursal.
- En el Artículo 176 bis, referente a la terminación del concurso, que no puede concluir por insuficiencia de la masa activa mientras se esté tramitando la sección de calificación o estén pendientes demandas de reintegración de la masa activa o de exigencia de responsabilidad de terceros.

El Ministerio Fiscal invoca además la doctrina de los Tribunales, trayendo a colación la Sentencia de la misma Sala de Conflictos de fecha 9 de abril de 2013, que admitió la posibilidad de declarar la responsabilidad subsidiaria de los Administradores concursales pero sólo tras declarar fallido al responsable tributario directo por haber finalizado el proceso concursal.

De igual forma, cita la Sentencia de la reiterada Sala de Conflictos de fecha 27 de abril de 2016, referida más arriba, en el mismo sentido que la señalada en el párrafo anterior.

Como puede observarse, la cuestión polémica no está sólo en el “quién”, sino que también afecta al “cuándo” puede ser declarada la responsabilidad.

El Abogado del Estado, como representante procesal de la AEAT en el conflicto, en apoyo de la correcta actuación de la Administración Tributaria iniciando el procedimiento de declaración de responsabilidad, aun inconcluso el concurso, invoca la posición de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, citando la STS de fecha 27 de junio de 2017, que admite la posibilidad de iniciar y concluir dichos procedimientos de declaración de responsabilidad constante el concurso del deudor principal, es decir, sin que sea necesario esperar a su conclusión.

La posición de la Sala Tercera está basada en el razonamiento de que, aunque las deudas tributarias no pueden hacerse efectivas sobre el patrimonio de la entidad concursada al margen del concurso, nada impide hacerlas efectivas sobre el patrimonio de otras personas no sujetas a procedimiento concursal y que hayan sido legítimamente declaradas responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellas.

El Abogado del Estado alega, en otro orden, que, conforme a la doctrina previamente sentada por la Sala de Conflictos que invocan el Juez del concurso y el Ministerio Fiscal, el Tribunal de Conflictos está enjuiciando un acto de la Administración pública sujeto al derecho administrativo cuya revisión correspondería, una vez agotada la vía administrativa, a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Además de lo anterior, y teniendo en consideración que la posición previa de la Sala de Conflictos, en la que se apoyan el Juez del concurso y el Ministerio Fiscal, cuestiona el momento de la declaración, habida cuenta de que la responsabilidad tributaria de carácter subsidiario precisa de la declaración de fallido del deudor principal y de los eventuales responsables solidarios, el Abogado del Estado realiza un análisis del concepto de dicha declaración de fallido, cuya regulación legal no exige la acreditación de una insolvencia total o definitiva del deudor, sino la valoración de la existencia de una notable desproporción entre la deuda exigible al deudor principal y el valor de su patrimonio disponible, desproporción que habilita (en ausencia de responsables solidarios, añadimos nosotros) para proceder contra el responsable subsidiario.

De esta forma, y sin perjuicio de que la Administración no pueda dirigirse contra los bienes del concursado, por impedirlo la LC, nada obsta para que pueda efectuar un juicio sobre las cantidades que podrán satisfacerse en el concurso (vía liquidación) y, sobre esa previsión, efectuar la declaración de fallido.

En este sentido enfatiza el Abogado del Estado el hecho de que la derivación de responsabilidad no afecta ni al concursado, ni a las funciones de la administración concursal ni a las masas activa o pasiva del concurso (al no pretenderse el cobro con bienes y derechos inventariados), por lo que no se produce con ella la invasión de ninguna de las competencias de Juez del concurso, que sólo se verían afectadas por el ejercicio de las acciones sociales de responsabilidad (ex artículo 36.1 y 3 LC), pero no por las acciones individuales (ex artículo 36.6 LC), que en el caso de la actuación de la Administración Tributaria quedan bajo la competencia del orden contencioso-administrativo.

En el caso objeto de controversia el procedimiento iniciado para la declaración de responsabilidad lo era por aplicación del artículo 43.1.a) LGT, presumimos que como consecuencia de la actuación del administrador concursal como Administrador en sentido estricto (más allá de la situación de concurso) y entendemos, por la misma razón, que en relación de deudas tributarias de devengo posterior a la declaración de concurso en atención a la literalidad del artículo 43.1.c) LGT y su remisión implícita, en ese sentido, al supuesto de su apartado 1.a). A esta presunción nos lleva, además, la dicción literal de la sentencia, que utiliza la expresión, en relación con la responsabilidad, “en su condición de administrador social”.

Pues bien, el Abogado del Estado también utiliza la doctrina de la Sala de Conflictos, en esta ocasión refiriéndose a su sentencia de 9 de diciembre de 2013, respecto de la que señala que “(...) en la Ley Concursal no hay norma alguna que impida, como consecuencia de la declaración de concurso de la sociedad, la derivación de responsabilidad al administrador, en este caso la acordada por la Tesorería General de la Seguridad Social (...). Ni tampoco atribuye al juez del concurso competencia respecto al control judicial de este acto administrativo. (...)”.

A la vista de las argumentaciones utilizadas por las partes, la Sala aborda la exposición de su decisión, incidiendo primero en un aspecto que nos parece especialmente relevante: la exclusividad de la competencia del juez del concurso, para señalar que, a pesar de lo que dispone en artículo 9 LC en relación con la extensión de dicha jurisdicción sobre cualquier cuestión prejudicial administrativa o social directamente relacionada con el concurso, dicha jurisdicción supone una excepción al principio de improrrogabilidad y que, por ello, debe ser objeto de una interpretación estricta, estando sujeta a ciertos límites.

En base a esa restricción, la Sala de Conflictos declara la competencia de la AEAT, señalando literalmente que dicha posición supone una reconsideración del criterio mantenido en su sentencia anterior de 27 de abril de 2016, invocada por el Juez del concurso y por el Ministerio Fiscal en defensa de su postura, volviendo, por tanto, a la posición de que la propia Sala de Conflictos había mantenido en su Sentencia de 9 de abril de 2013 (también sustentada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 27 de junio de 2017 y de 15 de junio de 2016).

En esa línea argumental, se afirma que no le cabe a la AEAT hacer efectivo su crédito sobre el patrimonio del concursado al margen del procedimiento concursal, pero nada le impide ejecutar su derecho sobre el patrimonio de otra personalidad jurídica no sometida a procedimiento concursal alguno que ha sido legítimamente declarada responsable en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquella.

Y ello en base a que la declaración de concurso impide juicios declarativos y ejecuciones independientes, pero no priva a la Administración del ejercicio de sus potestades en orden a la liquidación y recaudación de los tributos.

Es importante destacar que esas precisiones se contienen en la STS de fecha 15 de junio de 2016 en referencia a un supuesto de declaración de responsabilidad solidaria, cuya diferencia fundamental respecto de la responsabilidad subsidiaria radica, como ya se apuntó más arriba, en la necesidad de previa declaración de fallido. Más allá de esa diferencia, las potestades de la Administración tributaria son idénticas en uno y otro tipo de responsabilidad cuando la misma concurre con una situación concursal.

La remisión que hace la Sala de Conflictos a la previa doctrina del TS (Sala Tercera), se cierra con la afirmación de que la figura del responsable, ya sea solidario o subsidiario, constituye una garantía más, en sentido estricto, del crédito tributario, sin que la calificación del concurso como fortuito o culpable impida declarar la responsabilidad tributaria con sujeción a lo dispuesto en el ordenamiento tributario.

Ahondando en su análisis, la Sala de Conflictos señala que:

- La derivación de responsabilidad tributaria no es una de las acciones a que se refiere el artículo 36.1 LC.
- A dicha derivación no le resulta aplicable, por esa razón, lo dispuesto en el artículo 36.3 LC, que atribuye al Juez del concurso la competencia para conocer de tales acciones.
- La derivación se rige por el artículo 36.6 LC, que deja a salvo las acciones individuales de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por los actos u omisiones de los administradores concursales que lesionen directamente sus intereses. Y en este punto la Sala de Conflictos se auto cita con remisión a su Sentencia de 9 de abril de 2013, a cuyo criterio, como se apuntó antes, se vuelve con la Sentencia que estamos comentando.

En relación con el elemento diferencial apuntado más arriba entre la responsabilidad solidaria y la subsidiaria, la declaración de fallido, la Sala de Conflictos utiliza exclusivamente la norma tributaria a través de la que se regula la tramitación del procedimiento de apremio, tras cuyo desarrollo se acredita la inexistencia de bienes sobre los que realizar la ejecución, afirmando que en esa

situación la AEAT ha aplicado la norma tributaria ejerciendo una de las competencias que en la misma tiene reconocidas: iniciar el procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria si se cumplen los presupuestos de hecho y de derecho regulados en la norma tributaria.

En ese sentido, afirma la sentencia que la Administración Tributaria ha actuado sin invasión de las competencias atribuidas al Juez del concurso, no pudiendo alterar el reconocimiento de la competencia de la AEAT la manifestación realizada por aquel en relación con el impacto que dicho procedimiento de responsabilidad pudiera tener en la imparcialidad de los administradores concursales y en la independencia del titular del órgano jurisdiccional.

Como conclusión, la Sala de conflictos indica que la derivación de responsabilidad no supone ninguna injerencia en el patrimonio del deudor ni ataca la par conditio creditorum y que, ante la inexistencia de una atribución expresa competencial a favor de los Juzgados de lo Mercantil para conocer de tales acciones individuales de responsabilidad, la competencia para declarar la responsabilidad tributaria ha de corresponder a la AEAT, sin perjuicio de su posible revisión en vía administrativa ante los tribunales económico-administrativos y, en vía jurisdiccional, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Todo lo anterior debe ser tenido en consideración en la medida en que, aun cuando el supuesto que está en el origen de la Sentencia que comentamos estaba referido a la responsabilidad de un Administrador concursal, la misma lo era, aparentemente, en su condición de administrador social, por lo que los elementos decisorios en la misma contenidos son, en opinión de este autor, extrapolables a cualquier posible declaración de responsabilidad cuya tramitación sea iniciada por la AEAT, ya sea relativa a un Administrador Concursal (en cualquiera de los supuestos regulados en el artículo 43.1.c) LGT, o se refiera a un administrador social en relación con las deudas devengadas con anterioridad a la situación de concurso en la medida en que a ellos fuese atribuida alguna de las conductas que se recogen en la LGT como habilitantes de la declaración de responsabilidad.

La presente publicación no constituye opinión profesional o asesoramiento jurídico de sus autores.

