

## EXPEDIENTE 230E/2024

En la ciudad de Pamplona a 30 de abril de 2024, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Vistos escritos presentados por la representación de la entidad AAA, con NIF XXX, en relación con actuaciones recaudatorias dictadas por los órganos de Recaudación de Hacienda Foral de Navarra con motivo del impago de la deuda relativa al concepto "Costas Asesoría Jurídica Expte -/18 CP".

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 8 de noviembre de 2018 el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Pamplona dictó Auto nº 378/2018 por el que se declaró a la interesada en concurso de acreedores.

SEGUNDO.- El 8 de julio de 2019 el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Pamplona dictó sentencia 126/2019 por la que se aprobó el convenio de acreedores propuesto por la interesada.

TERCERO.- El 29 de abril de 2020 el Juzgado Contencioso-Administrativo Nº 3 de Pamplona dictó sentencia nº 88/2020 por la que se resolvió el recurso contencioso administrativo presentado por la interesada contra la resolución del TEAF de 25 abril 2018 (expediente 418/2016) por la que se desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta contra la resolución del Director del Servicios de Inspección de 31 de agosto de 2016 que estimó parcialmente el recurso de reposición en concepto de liquidación de Impuesto de Sociedades ejercicios 2009 a 2013 y sanción correspondiente.

CUARTO.- Con fecha 25 de abril de 2022 el juzgado Contencioso-Administrativo nº 3 de Pamplona procede a practicar la tasación de costas a instancia del Sr. Letrado de la Comunidad Foral de Navarra en nombre y representación de este Tribunal frente a la ahora recurrente por importe de 9.400 euros.

Posteriormente, el Juzgado Contencioso-Administrativo Nº 3 de Pamplona dictó Decreto el 27 de julio de 2022, por el que acordó mantener la tasación de costas practicada por importe de 9.400 euros. De acuerdo con la normativa vigente, la interesada disponía del plazo de un mes a partir de la firmeza de dicho decreto para realizar el pago en período voluntario.

QUINTO.- Con fecha 14 de febrero de 2023 se notificó a la interesada compensación de parte de dicha deuda con el saldo a su favor correspondiente al concepto "TASAS JUEGO MAQU.RECRT. 2022 T03" (750,00 euros).

El 6 de marzo de 2023 la interesada interpuso recurso de reposición contra dicha compensación.

SEXTO.- El 10 de febrero de 2023 el director del Servicio de Recaudación dictó providencia de apremio para el cobro de la deuda pendiente de pago relativa a las costas judiciales impuestas mediante la precitada sentencia nº 88/2020 del Juzgado Contencioso-Administrativo Nº 3 de Pamplona.

El 6 de marzo de 2023 la interesada interpuso recurso de reposición frente a dicha providencia.

SÉPTIMO.- Ante la falta de ingreso de la cantidad apremiada, los órganos de recaudación continuaron el procedimiento de apremio dictando, el 1 de abril de 2023, la oportuna providencia de embargo.

El 11 de abril de 2023 la interesada interpuso recurso de reposición contra dicha providencia.

OCTAVO.- El 4 de mayo de 2023 se notifica a la interesada diligencia de embargo en entidad bancaria (número CB1483792) dictada el 2 de mayo de 2023.

El 4 de mayo de 2023 la interesada presentó recurso de reposición contra dicha diligencia de embargo.

NOVENO.- Con fecha 26 de abril de 2023 la interesada presentó escrito "*relacionado con el recurso de reposición contra la providencia de embargo Nº 2023/-21 y a la providencia de apremio Nº 2023/-54*" en el que solicitó que "*se anule el embargo sobre la cuenta bancaria de 10.609,84 euros*".

DÉCIMO.- Mediante cuatro resoluciones dictadas el 14 de junio de 2023 por el director del Servicio de Recaudación se desestimaron la totalidad de los recursos de reposición interpuestos (contra la providencia de apremio, contra la compensación, contra la providencia de embargo y contra la diligencia de embargo).

UNDÉCIMO.- Mediante escrito presentado en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra el día 20 de julio de 2023, complementado con otro escrito presentado con fecha 10 de octubre de 2023 interpone la interesada reclamación económico-administrativa contra las anteriores resoluciones solicitando que "*se anulen las mismas y se aplique el convenio del concurso de acreedores a la deuda principal de las costas reclamadas*".

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

**SEGUNDO.**- Mediante la presentación de los escritos referenciados en el antecedente de hecho undécimo la reclamante se opone a cuatro resoluciones dictadas el 14 de junio de 2023 por el director del Servicio de Recaudación. Dichas resoluciones desestimaron los recursos de reposición interpuestos por la interesada contra la providencia de apremio, contra la compensación, contra la providencia de embargo y contra la diligencia de embargo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 34 del precitado Decreto Foral 85/2018, se decreta la acumulación de las reclamaciones presentadas para su resolución de forma conjunta.

**TERCERO.**- La interesada se opuso a la recaudación en vía de apremio de la precitada deuda puesto que, considera que dicha deuda debe ser reconocida como crédito concursal. Y, en consecuencia, su recaudación estaría sujeta al procedimiento concursal, en concreto, al convenio de acreedores aprobado el 8 de julio de 2019 mediante sentencia 126/2019 del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Pamplona.

Tal y como ha quedado reflejado anteriormente, el 14 de junio de 2023, mediante el dictado de cuatro resoluciones desestimatorias el director del Servicio de Recaudación desestimó los cuatro recursos de reposición interpuestos por la interesada contra determinadas actuaciones recaudatorias dictadas por los órganos de Recaudación de Hacienda Foral de Navarra con motivo del impago de la deuda relativa al concepto "Costas Asesoría Jurídica Expte -0/18 CP" (en concreto, contra la providencia de apremio, contra la compensación, contra la providencia de embargo y contra la diligencia de embargo).

A continuación, transcribimos un extracto de la resolución desestimatoria que resolvió el recurso de reposición presentado por la interesada frente a la providencia de apremio (si bien, la fundamentación contenida en este extracto resulta común a todas las resoluciones ahora reclamadas):

*"El artículo 134.1 de la LC vigente al momento de aprobarse el convenio rezaba:*

*1. El contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, respecto de los créditos que fuesen anteriores a la declaración de concurso, aunque, por cualquier causa, no hubiesen sido reconocidos.*

*Y el artículo 84 de la misma sostenía en su punto 2.2º:*

*2. Tendrán la consideración de créditos contra la masa los siguientes:*

*2.º Los de costas y gastos judiciales necesarios para la solicitud y la declaración de concurso, la adopción de medidas cautelares, la publicación de las resoluciones judiciales previstas en esta ley, y la asistencia y representación del concursado y de la administración concursal durante toda la tramitación del procedimiento y sus incidentes, cuando su intervención sea legalmente obligatoria o se realice en interés de la masa, hasta la eficacia del convenio o, en otro caso, hasta la conclusión del concurso, con excepción de los ocasionados por los recursos que interpongan contra resoluciones del juez cuando fueren total o parcialmente desestimados con expresa condena en costas.*

*3.º Los de costas y gastos judiciales ocasionados por la asistencia y representación del deudor, de la administración concursal o de acreedores legitimados en los juicios que, en interés de la masa, continúen o inicien conforme a lo dispuesto en esta Ley, salvo lo previsto para los casos de desistimiento, allanamiento, transacción y defensa separada del deudor y, en su caso, hasta los límites cuantitativos en ella establecidos.*

*Dicha Ley Concursal ha ido sufriendo modificaciones y la normativa concursal actualmente vigente se contiene en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley Concursal con la redacción que le ha dado, desde septiembre de 2022, la Ley 16/2022, de 5 de septiembre.*

*No obstante el profundo cambio que se ha producido en la normativa concursal, la normativa actualmente vigente recoge:*

*En su artículo 396 lo siguiente:*

*El contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, respecto de los créditos de cualquiera de estas clases que fuesen anteriores a la declaración de concurso, aunque no*

se hubieran adherido a la propuesta de convenio o votado a favor de ella, o aunque, por cualquier causa, no hubiesen sido reconocidos.

Y en su artículo 242:

1. Son créditos contra la masa:

( )

7.º Los créditos por los gastos y las costas judiciales ocasionados por la asistencia y representación del concursado, de la administración concursal o de acreedores legitimados en los juicios que, en interés de la masa, continúen o inicien conforme a lo dispuesto en esta ley, salvo lo previsto para los casos de desistimiento, allanamiento, transacción y defensa separada del deudor y, en su caso, hasta los límites cuantitativos en ella establecidos.

Es importante tener en mente que está pacíficamente admitido que los créditos por costas nacen con la sentencia que las impone.

A este respecto, conviene citar la STS 418/2017 de 30 de junio de 2017, que establece que El crédito por costas nació con la sentencia dictada en primera instancia que las impuso a la concursada .

Y otras, como la STS 2389/2019, que coinciden en afirmar que: los créditos por costas nacen con la sentencia que las impone (sentencias 418/2017, de 30 de junio, y 292/2018, de 22 de mayo).

Y así se encuentra recogido también en la STS 387/2019 :

2. Para resolver el motivo debemos partir de la jurisprudencia de la sala acerca de esta materia, contenida en las sentencias 418/2017, de 30 de junio , y 292/2018, de 22 de mayo . Esta jurisprudencia se refiere al tratamiento concursal del crédito surgido de la condena a la concursada al pago de las costas de 3 JURISPRUDENCIA un juicio que se había iniciado antes de la declaración de concurso y que fue concluido después. De forma que la sentencia que imponía las costas es posterior a la declaración de concurso. En los dos precedentes jurisprudenciales reseñados, partíamos de la norma concursal al amparo de la cual se puede pretender considerar este crédito por costas como crédito contra la masa, el art. 84.2.3º LC . Este precepto considera créditos contra la masa: "los de costas y gastos judiciales ocasionados por la asistencia y representación del deudor, de la administración concursal o de acreedores legitimados en los juicios que, en interés de la masa, continúen o inicien conforme a lo dispuesto en esta Ley, salvo lo previsto para los casos de desistimiento, allanamiento, transacción y defensa separada del deudor y, en su caso, hasta los límites cuantitativos en ella establecidos". Como advertíamos en la sentencia 292/2018, de 22 de mayo : "el precepto distingue entre costas y gastos judiciales, todos ellos ocasionados en los juicios que, en interés de la masa, continúen o se inicien después de la declaración de concurso. La referencia a los juicios que continúen guarda relación con la previsión contenida en el art. 51 de la Ley Concursal , que regula la incidencia de la declaración de concurso sobre los juicios declarativos pendientes, en los que fuera parte el deudor concursado". El art. 51 LC , conforme a su redacción originaria, aplicable al caso en atención a la fecha en que fue declarado el concurso de Bodegas Mur Barcelona, S.L. (el 30 de abril de 2010), dispone lo siguiente: "Los juicios declarativos en que el deudor sea parte y que se encuentren en tramitación al momento de la declaración de concurso se continuarán hasta la firmeza de la sentencia. No obstante, se acumularán aquellos que, siendo competencia del juez del concurso según lo previsto en el artículo 8, se estén tramitando en primera instancia y respecto de los que el juez del concurso estime que su resolución tiene trascendencia sustancial para la formación del inventario o de la lista de acreedores". La jurisprudencia de la sala entiende que el pleito iniciado contra la concursada con anterioridad, si continúa tras la declaración de concurso lo es en interés del concurso, pues "si no fuera así cabría haber instado el allanamiento o haber alcanzado una transacción, si hubiera sido posible, con el efecto previsto en el primer párrafo del art. 51.2 de la Ley Concursal , al que también se remite el art. 51.3 LC , de que las costas generadas por el allanamiento fueran consideradas "crédito concursal". En esos precedentes, en que cuando se declaró el concurso de acreedores el pleito estaba tramitándose en primera instancia y la administración concursal tuvo oportunidad de impedir que continuara, con el efecto de que las costas tendrían el tratamiento de créditos concursales, y sin embargo consintió en que continuara, la sala entendió lo siguiente: "su continuación lo fue en interés del concurso, y por lo tanto se asumía el riesgo de que una eventual sentencia contraria a las pretensiones de la concursada conllevara la condena en costas. Y estas costas encajan en la previsión contenida en el art. 84.2.3.º de Ley Concursal . "El art. 84.2.3.º de la Ley Concursal distingue, como hemos visto, entre costas y gastos judiciales. El crédito por costas requiere que la concursada haya sido condenada al pago de las costas ocasionadas a la otra parte en aquel pleito que, iniciado antes de la declaración de concurso, continuó en interés del concurso porque no se provocó su terminación mediante allanamiento, teniendo en cuenta que la concursada era la demandada, o mediante transacción. "El crédito por costas nació con la sentencia dictada en primera instancia que las impuso a la concursada, sin perjuicio de que la determinación de su cuantía quedara pendiente de la posterior

tasación. De este modo, este crédito por costas que es posterior a la declaración de concurso, conforme al art. 84.2.3º de la Ley Concursal debe ser considerado "crédito contra la masa".

3. De acuerdo con esta jurisprudencia que interpreta el art. 84.2.3º LC , en relación con el art. 51 LC , en supuestos como el presente, el primer presupuesto para que el crédito por costas frente al deudor concursado pueda considerarse crédito contra la masa es que sea posterior a la declaración de concurso. Esto es, que el crédito por costas haya nacido después de la declaración de concurso. Como el crédito por costas nace con la sentencia que las impone, la fecha de la sentencia ha de ser posterior a la declaración de concurso. Pero no basta este presupuesto. Es necesario también que la sentencia que condena en costas se haya dictado en un procedimiento continuado después de la declaración de concurso, en interés de este último, por no haber hecho uso la administración concursal de la facultad de allanamiento o, en su caso, de desistimiento, que hubiera impedido cargar a la masa directa y totalmente las correspondientes costas.

De los datos obrantes en este expediente se desprende que el litigio que dio lugar a la sentencia por la que se estableció la condena en costas a la concursada se inició, al igual que en el caso enjuiciado en la mencionada STS 387/2019, antes de la declaración de concurso de la entidad, puesto que el recurso contencioso administrativo interpuesto, tal y como reza la propia sentencia de condena en costas, se presentó frente a Resolución del TEAFN de 25.04.2018 y el concurso fue declarado con fecha 08 de noviembre del 2018.

Por tanto, siendo que la sentencia 88/2020, de fecha 29 de abril de 2020, por la que el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 3 de Pamplona, condenó en costas a la concursada, se dictó en un procedimiento continuado después de la declaración de concurso, en interés de este último, por no haber hecho uso la administración concursal de la facultad de allanamiento o, en su caso, de desistimiento, que hubiera impedido cargar a la masa directa y totalmente las correspondientes costas y siendo que la misma es de fecha posterior a la declaración de concurso, podemos concluir que el crédito en COSTAS ASESORÍA JURÍDICA EXPTE -0/18 CP. no puede considerarse concursal tal y como solicita la concursada y por tanto, no pudiéndose ver afectado por las disposiciones del convenio, no procede la anulación de la providencia de apremio dictada para el cobro del mismo."

CUARTO.- A continuación, transcribimos un extracto de la reclamación presentada por la interesada:

"AAA interpuso dos recursos contenciosos administrativos contra las dos resoluciones del T.E.A.F. resultantes del expediente 418/16 (...)

Ambos recursos contencioso-administrativos recaen sobre el mismo expediente administrativo (Nº 418/216) y fueron desestimados con condena en costas para la parte recurrente. Concretamente, la condena en costas contra la suspensión de la ejecutividad de la Resolución de 16 de septiembre de 2015 del Director del Servicio de Inspección Tributaria se dictó en la sentencia Nº 94/2018 de 4 de mayo de 2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 1 y la condena en costas contra la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución del Director del Servicio de Inspección de 31 de agosto de 2016 se dictó en la sentencia Nº 88/2020 de 29 de abril de 2020 del Juzgado de los Contencioso Administrativo Nº 3 de Pamplona, que se acompaña al presente Expediente Administrativo en las páginas 15 y ss.

Por tanto, teniendo en cuenta lo anterior, si ambas condenas en costas judiciales recaen sobre el mismo expediente administrativo (Nº 418/16), ambas deudas deberán tener la misma calificación en el concurso de acreedores de AAA de acuerdo con la doctrina de los actos propios.

(...)

Que la deuda en concepto de costas judiciales tiene su origen en el escrito de interposición del recurso contencioso administrativo de 27 de junio de 2018 contra la desestimación de la reclamación económico-administrativa recaída en el expediente 418/16. Por tanto, el origen de la deuda tiene causa en un hecho (interposición del recurso contencioso en el que se declara la condena en costas, que tuvo lugar con anterioridad a la declaración concurso (8 de noviembre de 2018) y en consecuencia, la imposición de las costas procesales que nos ocupan, tienen que tener la consideración de "crédito concursal".

Vemos que las sentencias por las que se condenó en costas a la recurrente fueron dictadas en dos momentos diferentes, una con anterioridad a la declaración del concurso (el concurso fue declarado el 8 de noviembre de 2018) y otra tras la declaración del mismo. Por lo que, el hecho de que ambas sentencias provengan del mismo expediente administrativo no implica que las costas de ambas deban tener la misma calificación jurídica, ya que hasta que no se imponen las mismas con el dictado de las sentencias correspondientes no se devengan o nacen los créditos por costas.

A este respecto, este Tribunal comparte el criterio seguido por el Servicio de Recaudación, criterio que ha quedado reflejado anteriormente mediante la transcripción de un extracto de la sentencia 387/2019, de 13 de febrero, del Tribunal Supremo.

El crédito por costas judiciales impuestas a la interesada mediante sentencia nº 88/2020, de 29 de abril, del Juzgado Contencioso-Administrativo Nº 3 de Pamplona nació con posterioridad a la declaración del concurso (8 de noviembre de 2018). Además, este Tribunal considera que dicha sentencia se dictó en un procedimiento continuado después de la declaración de concurso y en interés de este último, por lo que dicha deuda no puede tener la consideración de crédito concursal tal y como pretende la reclamante.

QUINTO.- En segundo lugar manifiesta la recurrente lo siguiente:

*“[E]n los cuatro actos administrativos que se reclaman se señala que, desde el auto de declaración del concurso, ha habido un cambio normativo en la Ley Concursal y en las presentes resoluciones sería aplicable el artículo 242.7º del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, que determinaría que la presente deuda es un crédito contra la masa y no concursal.*

*Sin embargo, esa misma ley, el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, estaba vigente cuando la Administración concluyó que las costas derivadas de la desestimación judicial de la suspensión de la ejecutividad el 1 de abril de 2021 adjuntas, son créditos concursales*

*(...)*

*Que en consecuencia la Administración ha cambiado de criterio en la calificación concursal de las costas judiciales recurridas, a pesar de la existencia de una resolución administrativa previa relativa a otras costas y que tienen su origen en el mismo expediente administrativo del TEAF N 418/16.*

*Es decir, incumple la doctrina de actos propios generando inseguridad en el administrado.”*

Debemos aclarar que las resoluciones ahora impugnadas no afirman en ningún momento que la consideración de la deuda correspondiente a “COSTAS ASESORIA JURÍDICA EXPDTE -0/18 CP” como crédito contra la masa sea fruto de un cambio normativo en la Ley Concursal. Simplemente, dichas resoluciones transcriben la normativa concursal vigente en dos momentos distintos. A lo que se añade, por otra parte, que en cuanto a la calificación de las costas judiciales ocasionadas en los juicios que, en interés de la masa, se continúen o inicien conforme a lo dispuesto en la Ley Concursal, ambas redacciones de la normativa no parecen contradecirse en absoluto.

La interesada ha aportado las resoluciones de los recursos de reposición interpuestos contra la providencia de apremio 0141/2020/- y contra la providencia de embargo 142/2020/- dictadas ambas para el cobro de la deuda “COSTAS ASESORIA JURÍDICA EXPTE -1/17 CP”. En dichas resoluciones los órganos de Recaudación calificaron dichas “COSTAS ASESORIA JURÍDICA EXPTE -1/17 CP” como crédito concursal.

Ahora bien, ello no implica que la deuda correspondiente a “COSTAS ASESORIA JURÍDICA EXPDTE -0/18 CP” deba tener la misma calificación que la deuda correspondiente a “COSTAS ASESORIA JURÍDICA EXPTE -1/17 CP”, aun cuando, tal y como manifiesta la recurrente, ambas deudas tengan su origen en el mismo expediente administrativo. Ya que, tal y como ya hemos mencionado anteriormente, para determinar si se trata de créditos concursales o no hay que tener en cuenta, entre otras cosas, la fecha del dictado de las sentencias por las que se condenó a la interesada en costas.

En definitiva, en el procedimiento recaudatorio que nos ocupa, el Servicio de Recaudación ha aplicado correctamente el criterio jurisprudencial anteriormente señalado.

Por último, cabe señalar que no resulta aplicable la doctrina de los actos propios dado que la interesada contrapone procedimientos de recaudación distintos con hechos y circunstancias diferenciales en uno y otro caso.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la representación de la entidad AAA, en relación con actuaciones recaudatorias dictadas por los órganos de Recaudación de Hacienda Tributaria de Navarra con motivo de impago de deuda derivada de “Costas Asesoría Jurídica Expte -0/18 CP”, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.