

Audiencia Provincial

de Cuenca (Sección 1ª) Sentencia num. 258/2012 de 28 septiembre

[JUR\2012\369685](#)



CONCURSO (Ley 22/2003, de 9 julio): informe de la administración concursal y determinación de las masas activas y pasivas del concurso: determinación de la masa pasiva: comunicación y reconocimiento de créditos: créditos contra la masa: estimación: retenciones por IRPF e IVA de AEAT con posterioridad a la fecha de declaración del Concurso.

Jurisdicción: Civil

Recurso de Apelación 158/2012

Ponente: Ilmo. Sr. D. Ernesto Casado Delgado

AUD.PROVINCIAL SECCION N. 1

CUENCA

SENTENCIA: 00258/2012

AUDIENCIA PROVINCIAL

CUENCA

Apelación Civil Rollo nº 158/2012

Incidente Concursal nº 264/2011

Juzgado de 1ª Instancia e Instrucción nº 2 de Cuenca (Mercantil)

SENTENCIA NUM. 258/2012

Ilmos. Sres.:

Presidente Acctal:

Sr. Solís García del Pozo

Magistrados:

Sr. Ernesto Casado Delgado (Ponente)

Sra. Vicente de Gregorio

En Cuenca, a veintiocho de septiembre de dos mil doce.

Vistos en grado de apelación ante esta Audiencia Provincial, los autos de Incidente Concursal nº 264/2011 procedentes del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de Cuenca con

competencias en materia mercantil, seguidos a instancia de la **AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA**, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra **ADMINISTRACION CONCURSAL DE TABIQUES Y PROYECTOS, S.L**; en virtud de recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA contra la sentencia dictada en primera instancia de fecha trece de diciembre de dos mil once, habiendo sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Ernesto Casado Delgado, quién expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- Por el Juzgado de Primera Instancia nº 2 de Cuenca, con competencias exclusivas en materia mercantil, se dictó sentencia en fecha trece de diciembre de dos mil once, cuyo Fallo presenta el siguiente tenor: "Que desestimando íntegramente la demanda interpuesta por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la AEAT, confirmo la lista presentada por la Administración Concursal. No se hace especial imposición de costas".

SEGUNDO.- Notificada la anterior resolución a las partes, por la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA se interpuso, en tiempo y forma, recurso de apelación en el que, en síntesis, que el convenio judicialmente aprobado carece de viabilidad, interesando de la Sala "... declare que la calificación correspondiente a los créditos objeto del incidente y enumerados en el antecedente 2º tienen carácter de postconcursoales o contra la masa y, subsidiariamente, manteniendo este carácter para los devengados con posterioridad al 2 de junio de 2011, se reconozca el privilegio del [art. 91.2](#) de la [LC \(RCL 1988, 1642 \)](#) a las retenciones tributarias que hubieren sido practicadas con anterioridad a esa fecha y el privilegio del art. 914 a los demás devengados con anterioridad a la misma".

TERCERO .- Admitido a trámite el recurso de apelación, y dado el correspondiente traslado del escrito de interposición, por la Administración Concursal no se presentó escrito alguno.

CUARTO.- Recibidas las actuaciones en esta Audiencia Provincial, se registro como Rollo de Apelación nº 158/2012, se turnó la Ponencia y se señaló para deliberación, votación y fallo el día dieciocho de septiembre del año en curso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Se aceptan en parte los razonamientos jurídicos de la sentencia que se revisa en este trámite.

PRIMERO

Se deduce recurso de apelación contra la sentencia recaída en el Incidente Concursal surgido en el seno del Concurso Ordinario de Acreedores nº 264/2011 seguidos en el Juzgado de Primera Instancia nº 2 de Cuenca, solicitándose por la parte recurrente créditos objeto del incidente y enumerados en el antecedente 2º tienen carácter de postconcursoales o contra la masa y, subsidiariamente, manteniendo este carácter para los devengados con posterioridad al 2 de junio de 2011, se reconozca el privilegio del [art. 91.2](#) de la [LC \(RCL 1988, 1642 \)](#) a las retenciones tributarias que hubieren sido practicadas con anterioridad a esa fecha y el privilegio del art. 914 a los demás devengados con anterioridad a la misma.

SEGUNDO

.- Al respecto, como antecedentes del objeto litigioso en la presente alzada, se constata que por el Sr. Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (A.E.A.T), demanda incidental al objeto de que se reconociese, a su favor, como créditos postconcursoales o contra la masa las certificaciones de los siguientes créditos:

- 10.781,97 euros correspondientes al 2T 20011 de IRP, retención de trabajo personal.
- 344,72 euros correspondientes al 2T 20011 de IRP, retención de trabajo personal, ingreso a cuenta.

- 68.738,99 euros IVA autoliquidación.

- 4.092,45 euros, I.A.E Provincial.

Se sostenía en la demanda incidental y se reitera en la presente alzada que se trata de créditos postconcursoales dado que la obligación de pago de las retenciones de I.R.P.F se produce con posterioridad al 30 de junio, luego si el concurso se declara en fecha 2 de junio de 2011, el nacimiento de la obligación es posterior dado que la exigibilidad de las retenciones lo es, por prescripción legal, a partir del 20 primeros días del mes de julio de 2011, o como mínimo de créditos contingentes del art. 87.2 de la [LC \(RCL 1988, 1642\)](#) dado que se trata de créditos pendientes de cuantificación hasta los primeros 20 días del mes de julio.

Lo mismo cabe decir, en la tesis del recurrente, respecto de la autoliquidación del IVA del 2T de 2011 y, por último, respecto del Impuesto de Actividades Económicas, la fecha de vencimiento, al tratarse de deudas de notificación colectiva, el periodo voluntario de pago comprende desde el 1 de septiembre al 20 de noviembre, luego la fecha de vencimiento es de 21 de noviembre de 2011.

Por otro lado, y con carácter subsidiario se interesa se declaren dichos créditos no como subordinados como lo hace la Administración Concursal y lo acepta el Juzgador de Instancia sino como créditos privilegiados dado que las retenciones por IRP se encuentran en las nóminas y el IVA en las facturas, luego necesariamente debían constar en la documentación de la concursada.

TERCERO

.- Pera la resolución de la cuestión litigiosa debe traerse a colación la doctrina de nuestro más Alto Tribunal.

En efecto, respecto de las retenciones y pagos a cuenta del IRPF, debemos traer a colación la [sentencia de de fecha 31/01/2011 \(RJ 2011, 437 \)](#) , Recurso nº 844/2007 , que se expresa en los siguientes términos (fundamento jurídico tercero):

"Calificación de los créditos por retenciones correspondientes al IRPF. La STS de esta Sala de 20 de septiembre de 2009, RC n.º 202/2007 fija como doctrina que los créditos por retenciones por IRPF contra el deudor correspondientes a rentas o salarios abonados con anterioridad a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para el ingreso, constituyen créditos concursales. La citada sentencia justifica dicha conclusión en atención a los siguientes argumentos:

«a) Esta doctrina ha sido seguida por diversas audiencias provinciales, además de la que ha dictado la sentencia objeto de impugnación (SAP Asturias, Sección 1.ª de 23 de junio de 2006 ; SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006; SAP Asturias, Sección 1.ª, 5 de febrero de 2007, RA n.º 438/2006 ; SAP Córdoba, Sección 3.ª, de 7 de junio de 2007 ; SAP La Rioja, Sección 1.ª, de 22 de junio de 2007 ; SAP Valencia, Sección 9.ª, de 25 de febrero de 2008 , SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 11 de septiembre de 2008 y SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 15 de diciembre de 2008).

»b) Algunas de estas sentencias se han fundado en la identidad del momento de nacimiento de la obligación del contribuyente principal por IRPF y el retenedor, fijado en el momento de la realización del hecho imponible (así se observa en la sentencia recurrida, por remisión a la argumentación del Juzgado). Esta doctrina debe ser matizada, aunque la conclusión es idéntica a la alcanzada por las expresadas sentencias.

»c) El nacimiento de la obligación tributaria principal que corresponde al contribuyente por renta tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los [artículos 20 y 21 LGT \(RCL 2003, 2945 \)](#) . Según el [artículo 6.1 LIRPF \(RCL 2004, 622 \)](#) 2004 constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. Este precepto debe completarse con lo dispuesto en el [artículo 12 LIRPF 2004](#) , del que resulta que hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente durante el periodo impositivo anual («El IRPF se devengará el 31 de diciembre de cada año [...]»). Sin embargo, la obligación del retenedor es una obligación tributaria([artículo 58 LGT](#)) autónoma respecto de la obligación tributaria principal (según

se reconoce unánimemente en la doctrina científica y en la jurisprudencia administrativa) y tiene un carácter bifronte, pues comporta en sí misma («en todo caso») la obligación de ingresar en el Tesoro el importe de lo retenido o de lo que debe retenerse si la retención no se verifica («En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquélla obligación pueda excusarles de ésta»: artículo 101.4 LIRPF 2004). Según el artículo 76 RIRPF de 2004 «[c]on carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.» De esta regulación se sigue que la obligación del retenedor, en sus dos aspectos de retención e ingreso en el Tesoro, nace en el momento del abono de las rentas o salarios con independencia de que la retención se realice o no y del momento en que proceda efectuar el ingreso. No entendemos aceptable la posición de la Abogacía del Estado con arreglo a la cual nacerían en momentos diversos la obligación de retener y la obligación de ingresar lo retenido en el Tesoro, pues la regulación que acaba de exponerse refleja que se trata de dos aspectos de la misma obligación tributaria sujetos a un régimen conjunto.

»d) Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por retenciones por el IRPF, que es el del abono de las rentas o salarios, determina que el crédito tenga carácter concursal si el abono se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación o el ingreso haya concluido con posterioridad. En efecto, de acuerdo con este precepto son créditos contra la masa « [l]os que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso ». El artículo 84.1 LCon establece que «constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa ».

»e) El carácter de obligación legal del crédito por retenciones por el IRPF, sujeta a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito, puesto que la obligación formal de declaración a que está obligado el retenedor durante un determinado plazo en que debe producirse el ingreso constituye, según las normas generales de la LGT (artículo 119 LGT), un acto, encuadrado en el procedimiento de gestión, mediante el que el obligado tributario reconoce o manifiesta la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del nacimiento de la obligación.

»f) La clasificación del crédito por retención por el IRPF en atención al momento en que procede el ingreso, que propugna la recurrente, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado, pues, de modo similar a como ocurre con el IVA, los plazos de ingreso pueden sufrir alteraciones según el sujeto obligado. Frente a la regla general que ordena el ingreso en los veinte primeros días de abril, julio, octubre y enero, la Administración del Estado, y los retenedores con un determinado volumen de operaciones, deben ingresar las retenciones en los veinte primeros días de cada mes (art. 69 RIRPF 2004).

»g) La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario, los cuales deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen plazos especiales para el ingreso) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. La DA octava LGT establece que, en materia de «Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento». En el presente caso la decisión de la AP de considerar contra la masa tan solo el crédito por las retenciones del salario del mes de diciembre, por ser el único vencido con posterioridad a la fecha en que se declaró el concurso (26 de noviembre de 2004), no se aparta de la doctrina expuesta ni, por tanto, cabe apreciar la infracción denunciada".

Por otro lado, por lo que respecta al IVA, traemos a colación la [sentencia de fecha 01/09/2009 \(RJ](#)

[2009.4583](#)), Recurso nº 253/2007 (fundamento de derecho tercero) que se expresa en los siguientes términos:

"Se plantea en este recurso de casación la cuestión acerca de si los créditos por IVA contra el deudor liquidados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, aunque la liquidación haya tenido lugar con posterioridad. Esta Sala fija como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales. Esta conclusión se funda en los siguientes argumentos:

a) Esta doctrina ha sido seguida por diversas audiencias provinciales, además de la que ha dictado la sentencia objeto de impugnación (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 23 de junio de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 17 de noviembre de 2006, SAP Córdoba, Sección 3ª, de 7 de junio de 2007, SAP La Rioja, Sección 1.ª, de 22 de junio de 2007, SAP A Coruña, Sección 4.ª, de 19 de febrero de 2008, SAP Valencia, Sección 9.ª, de 25 de febrero de 2008).

b) Las Audiencias Provinciales han seguido una doctrina similar, aplicada a las circunstancias de cada supuesto, en relación con las facturas de rectificación del IVA (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP de Barcelona, Sección 15.ª, de 26 de abril de 2007, SAP Zaragoza, Sección 5.ª, de 13 de febrero de 2009, SAP Castellón, Sección 3.ª, de 20 de febrero de 2009, y en relación con los recargos en concepto de IVA (SAP Zaragoza, Sección 5.ª, de 15 de diciembre de 2008, SAP de Asturias, Sección 15.ª, de 23 de marzo de 2009).

c) El nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los [artículos 20 y 21](#) LGT . Estos artículos establecen que el nacimiento de la obligación tributaria principal tiene lugar en el momento del devengo, en el que se entiende realizado del hecho imponible (presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo), aunque la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo.

d) Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA, que es el de la realización del hecho imponible, determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad. En efecto, de acuerdo con este precepto son créditos contra la masa «los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso». El artículo 84.1 LCon establece que «constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa».

e) El carácter de obligación legal del crédito por IVA, sujeto a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito, puesto que el [artículo 167 LIVA \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 \)](#), que se invoca por la parte recurrente, se limita a establecer, en relación con su liquidación, el momento en que los sujetos pasivos deben determinar e ingresar la deuda tributaria. La liquidación constituye, según las normas generales de la LGT (artículos 101 y 120), un acto, encuadrado en el procedimiento de gestión, apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del devengo. Por el contrario, el [artículo 75 LIVA](#) regula el devengo del impuesto ateniéndose al momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos.

f) La clasificación del crédito por IVA en atención al momento de la liquidación, que propugna la recurrente, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado, pues, como ha observado la doctrina, las importaciones y algunas adquisiciones intracomunitarias tienen un sistema de liquidación e ingreso de la cuota diferente, conforme a los

[arts. 167.2](#) LIVAy el 71.7RLIVA, y el sistema de liquidación también es variable entre el trimestre natural y el mes natural según el volumen de operaciones de la empresa concursada.

g) Los obstáculos que opone la AEAT (cifrados en la falta de previsión de la posibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y en la importancia de la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones esencial en este impuesto) no son suficientes para alterar la conclusión obtenida. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, como expresa la sentencia recurrida. La falta de una norma específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.2.10.º LCon. La DA octava LGT establece que, en materia de «Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento». Habiéndolo entendido así la sentencia recurrida, no se aprecia, en suma, la infracción denunciada".

Por lo que respecta al crédito por importe de 4.092,45 euros, I.A.E Provincial, el art. 89 del Real Decreto Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales señala que el periodo impositivo coincide con el año natural (apartado 1º) y el impuesto se devenga desde el primer día del periodo impositivo (apartado 2º).

CUARTO

- A la luz de la expuesta doctrina es claro que los créditos correspondientes a las retenciones de IRPF e IVA generados con posterioridad a la declaración del concurso (2 de junio de 2011) tienen naturaleza postconcursal o contra la masa. Y, respecto de los anteriores, dado que las retenciones por IRPF se encuentran en las nóminas y el IVA en las facturas, luego necesariamente debían constar en la documentación de la concursada, solicitándose por el recurrente que se reconozcan dichos créditos, no como subordinados, sino como créditos con privilegio general ([art. 91.2 LC \(RCL 1988, 1642 \)](#)) respecto de las retenciones practicadas con anterioridad a 2 de junio de 2011 y el resto, la aplicación del [artículo 91.4](#) de la LC , se incrementaría el 50 % los créditos privilegiados y el 50% restante los ordinarios, pretensión ésta que debe ser acogida. Finalmente, respecto del crédito por el IAE es clara su naturaleza concursal por haberse devengado con anterioridad a la declaración del concurso, pero del mismo modo que los anteriores debiendo constar, necesariamente, en la documentación de la concursada, se englobará en el [art. 91.4](#) de la [Ley Concursal \(RCL 2003, 1748 \)](#) .

QUINTO

- En orden a las costas procesales derivadas del presente incidente concursal, la estimación parcial del presente recurso conlleva la inexistencia de pronunciamiento condenatorio (arts. 196 de la [LC \(RCL 1988, 1642 \)](#) , 398.2 de la [LEC \(RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892 \)](#)).

Vistos los preceptos legales citados y demás disposiciones normativas de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

Que estimando como estimamos parcialmente el recurso de apelación interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la sentencia de fecha trece de diciembre de dos mil once recaída en el Incidente nº

nº 264/2011 seguido en el Juzgado de Primera Instancia nº 2 de Cuenca , del que dimana el presente Rollo de Apelación Civil nº 158/2012, declaramos que debemos **REVOCAR Y REVOCAMOS PARCIALMENTE LA RESOLUCION RECURRIDA** y, en su lugar, dictamos la presente por la que, estimando parcialmente la demanda incidental deducida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Administración Concursal, declaramos :

1º

Que los créditos relacionados en el hecho único de la demandad incidental, transcritos en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución, referidos a las retenciones por IRPF e IVA a partir del día 2 de junio de 2011 tienen naturaleza postconcursal.

2º

Que de los créditos relacionados en el hecho único de la demandad incidental, transcritos en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución, referidos a las retenciones por IRPF e IVA correspondientes al 2T 2011 hasta el 1 de junio de 2011, y el crédito por IAE Provincial tienen naturaleza concursal, y la clasificación de éstos créditos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria debe ser la siguiente:

- Créditos con privilegio general ([art. 91.2 LC \(RCL 1988, 1642 \)](#)): IRPF, retención trabajo personal e ingreso a cuenta hasta el 1 de junio de 2011.

- Créditos con privilegio general ([art. 91.4 LC](#)): IVA hasta el 1 de junio de 2011 y el crédito por importe de 4.092,45 euros correspondiente al IAE Provincial.

3º

No ha lugar a efectuar pronunciamiento condenatorio respecto de las costas procesales devengadas en la instancia y en la presente alzada.

Contra la presente sentencia cabe interponer recurso de casación y extraordinario por infracción procesal que deberá interponerse ante este Tribunal en el plazo de veinte días contados desde el día siguiente al de su notificación, previa constitución del depósito legalmente previsto.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgado, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.