BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NCJ063573

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 436/2018, de 11 de julio de 2018
Sala de lo Civil
Rec. n.º 2933/2015

SUMARIO:

Concurso de acreedores. Reconocimiento y clasificación de créditos. Retenciones IRPF. Créditos contra la masa. Devengo o nacimiento del crédito por retenciones del IRPF contra el deudor. La AEAT impugnó la lista de acreedores por diversas razones, en concreto, impugnó que el crédito de retenciones de IRPF correspondientes a los salarios de los trabajadores nacidos antes de la declaración de concurso que se pagasen con posterioridad fuera reconocido como crédito concursal litigioso con la clasificación de crédito con privilegio general del art. 91.2 de la Ley Concursal. El juzgado rechazó dicha impugnación y entendió que el crédito tributario nace con el devengo, que es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible, de manera que en este caso, como los salarios eran anteriores al concurso, la obligación de retención es también anterior a la declaración de concurso. La Audiencia desestimó el recurso y en el recurso de casación se alega oposición a la doctrina fijada por el TS sobre el devengo o nacimiento del crédito por retenciones del IRPF contra el deudor, argumentando que el momento del nacimiento del crédito de la AEAT por retenciones del IRPF se produce solo por el abono de los salarios que motivan la retención. Se estima el motivo y concluye que los créditos de la AEAT correspondientes a las retenciones del IRPF de los salarios adeudados antes de la declaración de concurso y pendientes de pago surgirán cuando la concursada lleve a cabo el pago de los salarios, que por ser posterior a la declaración de concurso tendrán la consideración de crédito contra la masa conforme al art. 84.2.10 de la Ley Concursal.

PRECEPTOS:

Ley 22/2003 (Concursal), arts. 84.2 y 91.2.
Código civil, art. 1.090.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 20, 21 y 58.
Ley 35/2006 (IRPF), art. 99.2.
RD 439/2007 (Reglamento IRPF), arts. 78.1.

PONENTE:

Don Ignacio Sancho Gargallo.

Magistrados:

Don IGNACIO SANCHO GARGALLO
Don FRANCISCO JAVIER ORDUÑA MORENO
Don RAFAEL SARAZA JIMENA
Don PEDRO JOSE VELA TORRES

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Civil

Sentencia núm. 436/2018

Fecha de sentencia: 11/07/2018

Tipo de procedimiento: CASACIÓN

Número del procedimiento: 2933/2015

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/07/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Ignacio Sancho Gargallo

Procedencia: AUDIENCIA PROVINCIAL DE BURGOS, SECC. 3.ª

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Mª Teresa Rodríguez Valls

Transcrito por: RSJ

Nota:

CASACIÓN núm.: 2933/2015

Ponente: Excmo. Sr. D. Ignacio Sancho Gargallo

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Mª Teresa Rodríguez Valls

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Civil

Sentencia núm. 436/2018

Excmos. Sres.

D. Ignacio Sancho Gargallo

D. Francisco Javier Orduña Moreno

D. Rafael Saraza Jimena

D. Pedro Jose Vela Torres

En Madrid, a 11 de julio de 2018.

Esta sala ha visto el recurso de casación interpuesto respecto la sentencia dictada en grado de apelación por la Sección 3.ª de la Audiencia Provincial de Burgos, como consecuencia de autos de impugnación de la lista de acreedores ante el Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Burgos. El recurso fue interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, representada por el Abogado del Estado. Es parte recurrida la administración concursal de la entidad Morteros y Prefabricados Arquitectónicos S.L., representada por Álvaro Agut Uyá (Agut&Plaza Asesores S.L.P.).

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ignacio Sancho Gargallo.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Tramitación en primera instancia*

1. El Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y del Ministerio de Industria, interpuso demanda de impugnación de la lista de acreedores ante el Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Burgos, contra la entidad Morteros y Prefabricados Arquitectónicos S.A., para que se dictase sentencia:

«para que en relación con la lista de acreedores se condene a la administración concursal a que en la lista de acreedores se introduzcan las modificaciones:

»1º.- Que se reconozca que las retenciones del IRPF correspondiente a los salarios o rentas devengadas con anterioridad a la declaración del concurso pero que se paguen o abonen con posterioridad a dicha fecha tendrán la consideración de créditos contra la masa, conforme al artículo 84.2.10º. Y que en consecuencia, el crédito correspondiente a las retenciones por IRPF correspondiente a las retribuciones de los trabajadores no satisfechas y que se ha reconocido como crédito contingente en la lista de acreedores a favor de la AEAT debe suprimirse.

»2º.- Que el crédito reconocido al Ministerio de Industria se reduzca en la cantidad de 841.554,36 euros, con la consiguiente minoración de la clasificación, esto es:

»- Como crédito con privilegio general del artículo 91.4 LECO, el 50% de la citada cantidad por importe de 420.777,18 euros.

»- Como crédito ordinario del artículo 89.3 LECO, el 50% de la citada cantidad por importe de 420.777,18 euros.

»E igualmente que se proceda a la exclusión de la cantidad de 7.221,18 euros correspondiente a crédito por intereses de demora.

»3º.- Por su parte, y en relación con el crédito identificado con el nº 9 (1) de la certificación a favor de la AEAT se reconozca y clasifique por las cuantías siguientes:

»- Como crédito con privilegio general del artículo 91.4 LECO, el 50% de la citada cantidad por importe de 26.210,32 euros.

»- Como crédito ordinario del artículo 89.3 LECO, el 50% de la citada cantidad por importe de 26.210,32 euros.

»- Que como crédito subordinado del artículo 92.3º LECO se clasifique en la cantidad de 21.535,21 euros.

»Y todo ello con expresa imposición de costas a la parte demandada en caso de oponerse a estas pretensiones».

2. Álvaro Agut Uyá, en representación de la entidad Agut&Plaza Asesores S.L.P., administración concursal de la entidad Morteros y Prefabricados Arquitectónicos S.L., contestó a la demanda y pidió al Juzgado que dictase sentencia:

«que: - Reconozca la propuesta acerca de la subvención y sus minoraciones correspondientes, por la que una vez dictada resolución pertinente, se procederá a su inclusión en los textos definitivos.

»- Declare conforme a derecho la calificación propuesta por esta Administración Concursal para las retenciones practicadas en concepto de IRPF».

3. El Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Burgos dictó sentencia con fecha 16 de septiembre de 2014 , cuya parte dispositiva es como sigue:

«Fallo: Que estimando parcialmente como estimo la demanda incidental promovida por la representación procesal de la Agencia Estatal de la Agencia Tributaria, debo mantener y mantengo el Informe Provisional confeccionado por la Administración Concursal, en cuanto a la calificación de las retenciones practicadas en concepto de IRPF. Asimismo debo declarar y declaro que el crédito reconocido al Ministerio de Industria, debe reducirse en la cantidad de 841.554,36 euros, con la consiguiente minoración de la clasificación, esto es: como crédito con privilegio general (art. 91.4 de la Ley Concursal), el 50% de la citada cantidad, por importe de 420.77,18 euros. Como crédito ordinario (art. 89.3 de la Ley Concursal), el 50% de dicha cantidad, por importe de 420.777,18 euros. Debo acordar y acuerdo que se proceda a la exclusión de la cantidad de 7.221,18 euros, correspondiente a crédito por intereses de demora. Por su parte, y en relación con el crédito identificado con el nº 9 (1) de la certificación a favor de la AEAT se debe clasificar de la siguiente manera: como crédito con privilegio general (art. 91.4 de la LC), el 50% de la citada cantidad, por importe de 26.210,32 euros. Como crédito ordinario (art. 89.3), el 50% de la citada cantidad, por importe de 26.210,32 euros, que como crédito subordinado (art. 92.3º), se debe clasificar en la cantidad de 21.535,21 euros sin que haya lugar a imponer a ninguna de las partes litigantes las costas causadas en la presente instancia».

Segundo. *Tramitación en segunda instancia*

1. La sentencia primera instancia fue recurrida en apelación por la representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

2. La resolución de este recurso correspondió a la Sección 3.ª de la Audiencia Provincial de Burgos, mediante sentencia de 15 de julio de 2015 , cuya parte dispositiva es como sigue:

«Fallamos: Que desestimando el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de fecha 16 de septiembre de 2014 del Juzgador de lo mercantil nº 1 de Burgos en la pieza incidental de impugnación de la lista de acreedores núm. 5/2010 , procede su confirmación con expresa imposición de las costas procesales a la parte apelante»

Tercero. *Interposición y tramitación del recurso de casación*

1. El Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria interpuso recurso de casación ante el Audiencia Provincial de Burgos, Sección 3.ª.
Los motivos del recurso de casación fueron:

«1º) Infracción del art. 1090 del CC y de los arts. 84.1 , 84.2.10 º y 94.2 de la LC , art. 84.2.5º de la LC por aplicación indebida.
»2º) Infracción de los arts. 87.3 y 91.2º de la LC por aplicación indebida.
»3º) Infracción del art. 84.2.10º de la LC , art. 84.2.5º de la LC , por aplicación indebida».

2. Por diligencia de ordenación de 1 de octubre de 2015, la Audiencia Provincial de Burgos, Sección 3.ª, tuvo por interpuesto el recurso de casación mencionado y acordó remitir las actuaciones a la Sala Primera del Tribunal Supremo, con emplazamiento de las partes para comparecer por término de treinta días.

3. Recibidas las actuaciones en esta sala, comparece como parte recurrente la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, representada por el Abogado del Estado; y como parte recurrida la administración concursal de la entidad Morteros y Prefabricados Arquitectónicos S.L., representada por Álvaro Agut Uyá (Agut&Plaza Asesores S.L.P.).

4. Esta sala dictó auto de fecha 8 de noviembre de 2017 , cuya parte dispositiva es como sigue:

«Admitir el recurso de casación interpuesto por la representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Burgos (Sección Tercera) de fecha 15 de julio de 2015 , dimanante de los autos de incidente concursal nº 1000005/2014, del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Burgos».

5. Dado traslado, Álvaro Agut Uyá, en representación de la entidad Agut&Plaza Asesores S.L.P., administración concursal de la entidad Morteros y Prefabricados Arquitectónicos S.L., presentó escrito de oposición al recurso formulado de contrario.

6. Al no solicitarse por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo el día 4 de julio de 2018, en que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Resumen de antecedentes*

1. En el concurso de acreedores de Morteros y Prefabricados Arquitectónicos, S.L., la AEAT impugnó la lista de acreedores por diversas razones. En lo que ahora interesa, impugnó que el crédito de retenciones de IRPF correspondientes a los salarios de los trabajadores nacidos antes de la declaración de concurso que se paguen con

posterioridad fuera reconocido como crédito concursal litigioso, con la clasificación de crédito con privilegio general del art. 91.2 LC. A juicio de la AEAT, el crédito por retenciones de IRPF se devenga con el pago del salario, por lo que si dicho salario se llega a pagar con posterioridad a la declaración de concurso, debe ser considerado crédito contra la masa, de acuerdo con lo previsto en el art. 84.2.10ºLC .

2. El juzgado mercantil estimó las otras impugnaciones, pero no esta. Entendió que el crédito tributario nace con el devengo, que es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible (arts. 20 y 21 LGT). A su juicio, la obligación de retener nace en el mismo momento en que surge la de pagar el salario, sin que el hecho de que este no se pague implique que no haya nacido la de retener. De tal forma que en este caso, como los salarios eran anteriores al concurso, la obligación de retención es también anterior a la declaración de concurso.

3. La Audiencia desestimó el recurso de apelación y confirmó el criterio del juzgado.

4. La sentencia de apelación es recurrida en casación por la AEAT sobre la base de tres motivos.

Segundo. *Recurso de casación*

1. Formulación del motivo primero . El motivo denuncia la «infracción del artículo 1090 del Código civil y de los artículos 84.1 , 84.2.10 º y 94.2 de la Ley Concursal , así como del artículo 84.2.5º de la Ley Concursal por aplicación indebida, en relación con la jurisprudencia fijada por el Tribunal Supremo sobre el devengo o nacimiento del crédito por retenciones del IRPF contra el deudor, conforme a las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2009 y 30 de enero de 2011 invocadas».

En el desarrollo del motivo argumenta que, conforme a la jurisprudencia, el momento del nacimiento del crédito de la AEAT por retenciones del IRPF se produce sólo por el abono o pago de los salarios o renta que motivan la retención.

Procede estimar el motivo por las razones que exponemos a continuación.

2. Estimación del motivo . Es cierto que la jurisprudencia de esta sala ha distinguido entre el nacimiento de la obligación tributaria principal, que en este caso tiene lugar con la realización del hecho imponible, y la obligación de retención, que es autónoma de la anterior, y nace en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes. Razón por la cual para conocer si el crédito correspondiente a la obligación de retener es concursal o contra la masa, hay que atender al momento en que se realice el pago de la renta.

Así lo declaramos en la en la sentencia 589/2009, de 20 de septiembre , y reiteramos en la posterior sentencia 10/2011, de 31 de enero :

« c) El nacimiento de la obligación tributaria principal que corresponde al contribuyente por renta tiene lugar con la realización del hecho imposible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT . (...) 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 (...). 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. (...).

»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 LC , 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 LC establece que "[c]onstituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa".

Como muy bien advierte el recurrente, esta jurisprudencia surgida en aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2004 resulta igualmente aplicable bajo la legislación posterior aplicable a nuestro caso, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, cuyo art. 99.2 regula en parecidos términos la obligación de retener. Y el reglamento del impuesto, ahora en el art. 78.1 del RD 439/2007, de 30 de marzo , vuelve a remarcar que, «con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes».

De este modo, en nuestro caso los créditos de la AEAT correspondientes a las retenciones del IRPF de los salarios adeudados antes de la declaración de concurso y pendientes de pago surgirán cuando la concursada lleve a cabo el pago de los correspondientes salarios, que por ser posterior a la declaración de concurso tendrán la consideración de crédito contra la masa, conforme a lo previsto en el art. 84.2.10 LC .

3. Estimado el motivo, casamos la sentencia de apelación, sin que sea necesario entrar a analizar los otros dos motivos.

Al asumir la instancia, en aplicación de lo razonado hasta ahora, estimamos el recurso de apelación y modificamos la sentencia de primera instancia en el sentido de estimar la impugnación de la lista de acreedores en el siguiente extremo: los créditos correspondientes a las retenciones por IRPF de las retribuciones de los trabajadores no satisfechas tienen la consideración de crédito contra la masa.

Tercero. *Costas*

1. Estimado el recurso de casación interpuesto por la AEAT no procede hacer expresa condena en costas, conforme al art. 398.2 LEC .

2. Estimado el recurso de apelación interpuesto por la AEAT, tampoco imponemos a las costas a ninguna de las partes, de acuerdo con lo previsto en el art. 398.2 LEC .

3. La estimación del recurso de apelación ha supuesto que las pretensiones ejercitadas en primera instancia por la AEAT hayan sido íntegramente estimadas, razón por la cual imponemos las costas a la parte demandada.

F A L L O

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

1.º- Estimar el recurso de casación interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Burgos (sección 3ª) de 15 de julio de 2015 (rollo núm. 2/2015), que dejamos sin efecto.

2.º- Estimar el recurso de apelación interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) contra la sentencia del Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Burgos de 16 de septiembre de 2014 (incidente concursal núm. 5/2014), que modificamos en el sentido de estimar también la impugnación de la lista de acreedores en lo que se refiere a que los créditos correspondientes a las retenciones por IRPF de las retribuciones de los trabajadores no satisfechas tienen la consideración de crédito contra la masa.

3.º- No hacer expresa condena de las costas generadas por los recursos de casación y de apelación.

4.º- Imponer las costas de la primera instancia a la parte demandada.

Líbrese a la mencionada Audiencia la certificación correspondiente con devolución de los autos y rollo de apelación remitidos.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.