

Roj: **STS 530/2011** - ECLI: **ES:TS:2011:530**Id Cendoj: **28079110012011100048**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Civil**Sede: **Madrid**Sección: **1**Fecha: **31/01/2011**Nº de Recurso: **844/2007**Nº de Resolución: **10/2011**Procedimiento: **Casación**Ponente: **JUAN ANTONIO XIOL RIOS**Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a treinta y uno de Enero de dos mil once.

La Sala Primera del Tribunal Supremo, integrada por los Magistrados indicados al margen, ha visto el recurso de casación n.º 844/2007, interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), que ha comparecido representada por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 5 de febrero de 2007, dictada en grado de apelación, rollo n.º 438/06, por la Sección 1.ª de la Audiencia Provincial de Oviedo, dimanante de incidente concursal sobre reconocimiento y calificación de créditos, seguido a instancia de la parte recurrente ante el Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Oviedo, autos n.º 662/05. Son parte recurrida la Administración Concursal de Excavaciones Nistal, S.L. y D. Manuel, que no han comparecido.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**- El Juzgado de lo Mercantil número 1 de Oviedo dictó sentencia el día 27 de junio de 2006, en el procedimiento incidental concursal n.º 662/05, cuyo fallo dice:

«Fallo.

»Que desestimando la demanda formulada por la representación de la parte actora Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la administración concursal, debo declarar y declaro no haber lugar a realizar los pronunciamientos solicitados, todo ello sin hacer expresa imposición de las costas causadas».

**SEGUNDO.**- La sentencia contiene los siguientes fundamentos de Derecho:

»Primero. De las alegaciones de la parte impugnante Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Administración concursal aparece que la primera resulta ser titular de un crédito por importe de 5.776,79 euros derivado de las retenciones del IRPF del 4º trimestre 2004, ocurriendo que en la certificación expedida con ocasión de la comunicación de créditos llevada a cabo por la AEAT se omitió la mención del que nos ocupa y del mismo modo fue omitido en el informe provisional elaborado por la Administración concursal. Fue posteriormente a la publicación de dicho informe cuando la AEAT procedió a incluir este crédito una certificación que se comunicó oportunamente a dicho órgano, siendo entonces recogido en los textos definitivos aquel importe como crédito subordinado por comunicación tardía (art. 92-1º L.C.). Mediante la presente demanda incidental pretende ahora la AEAT el reconocimiento de dicho crédito con la naturaleza de crédito contra la masa y subsidiariamente a lo anterior como crédito concursal con la clasificación de crédito con el privilegio general previsto en el art. 91-2º L.C.

»Segundo. Por lo que respecta a la pretensión principal, es criterio reiterado de este Juzgado -como recuerda la Administración concursal en su escrito de contestación- el considerar que únicamente las retenciones por IRPF practicadas con posterioridad a la fecha de declaración del concurso pueden ser tenidas como créditos contra la masa en la medida en que traen causa en el ejercicio de la actividad empresarial del concursado desarrollado tras dicho momento y encuentran acomodo en el nº 5 del art. 84-2 L.C., razón por la que habiendo sido declarado el concurso de "Excavaciones Nistal, S.L." en fecha 26 noviembre 2004 las retenciones del



4º trimestre de ese año tendrán naturaleza concursal y no contra la masa en lo que se corresponda con retenciones practicadas a nóminas previas a tal instante, por más que se liquiden con posterioridad, como así lo entendió la Administración concursal. En cuanto a la petición subsidiaria, la clasificación que merece ese crédito, es cierto que la existencia del documento de autoliquidación presentado ante Hacienda con fecha 20 enero 2005 (acompañado al escrito de demanda) confiere al crédito el beneficio de la comunicación simplificada o comunicación de oficio al resultar su existencia de los documentos del deudor (art. 86-1 L.C.) lo que le excluye de cualquier subordinación por comunicación tardía (art. 92-1º L.C.), pero también lo es que ese debate se encuentra ya precluido al haber transcurrido con creces la posibilidad de impugnar el informe de la Administración concursal en los plazos previstos en los arts. 95 y 96 L.C., resultando por ello extemporáneo traer ahora a discusión una cuestión que debió quedar zanjada con los textos definitivos como última posibilidad de introducir las modificaciones que se reclaman (art. 97 L.C.), razones que llevan a desestimar la demanda.

»Tercero. De conformidad con lo dispuesto en el art. 196-2 L.C. en relación con el art. 394 LEC y habida cuenta de las razonables dudas jurídicas que presenta la cuestión planteada no procede realizar expresa imposición de las costas causadas».

**TERCERO.**- La Sección 1ª de la Audiencia Provincial de Oviedo dictó sentencia el día 5 de febrero de 2007, en el rollo de apelación número 438/06, cuyo fallo dice:

«Fallo:

»Con parcial estimación del recurso presentado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), frente a la sentencia n.º 91/06, de veintisiete de junio, dictada en la pieza del incidente concursal n.º 662/2005 (concurso de Excavaciones Nistal S.L.), debemos, confirmando los restantes pronunciamientos, modificar tan solo el siguiente: se reconoce como crédito contra la masa las retenciones por IRPF de los salarios correspondientes al mes de diciembre de dos mil cuatro. No se hace declaración en cuanto a las costas de la alzada».

**CUARTO.**- La sentencia contiene los siguientes fundamentos de Derecho:

»Primero. En el procedimiento concursal n.º 22/04, en el que fue declarada en concurso la mercantil Excavaciones Nistal SL, en el informe definitivo presentado por la Administración Concursal se reconoce a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) un crédito de 5.776'79 euros como crédito subordinado, al amparo del art. 92. 1 de la Ley Concursal. La pretensión del incidente era su calificación como contra la masa, y la decisión plasmada en sentencia n.º 91/06, de 27 de junio último lo rechazó.

»El recurso pretende nuevamente dicha calificación con argumentos análogos a los ya sostenidos en otros incidentes. Ahora bien, también impugna el contenido del fundamento de derecho segundo relativo a la preclusión del planteamiento, de acuerdo con los arts. 95 y 96 de la LC, así como la calificación de crédito subordinado, para lo que cita los artículos 91.2 de la LC y 17 de la Ley General Tributaria (LGT). Por fin, subsidiariamente, solicita que los créditos correspondientes al mes de diciembre de 2004 tengan la consideración de contra la masa, de acuerdo con sentencia de esta misma Sala de 23-6-06 (nº 248/06, en rollo de apelación 145/06).

»Segundo. El problema que se plantea por la AEAT consiste en entender que el crédito tributario que nace de la retención en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que corresponde al trimestre en el que se declaró el concurso, es un crédito contra la masa, al deber incluirse en el artículo 84.2.10º de la LC, por resultar de obligaciones nacidas de la ley con posterioridad a aquella declaración, atendiendo a que, aun cuando la fecha de la misma fue el 26 de noviembre de 2004, la obligación del empresario para con la Hacienda Pública no nace sino el 31 de diciembre.

»El art. 84.2 de la Ley Concursal, que enumera los créditos contra la masa, en el n.º 10 dice: "los que resultaren de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración del concurso, y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, hasta la conclusión del concurso". Precisamente la discusión nace de que hay una evidente distancia temporal entre el momento en que la entidad concursada ha de realizar la retención del Impuesto de las Personas Físicas correspondiente a salarios de sus trabajadores y aquél en el que debe pagar tales cantidades a la Hacienda Pública, encontrándose entre medias la declaración del concurso.

» Esta Sala en su sentencia nº 248/06, de 23 de junio sostuvo ya el criterio contrario al pretendido por la recurrente, con apoyo en los arts. 20 y 21 de la vigente Ley General Tributaria (L. 58/2003, de 17 de diciembre) en cuanto a que el devengo del tributo se produce en el momento del pago del salario y de la retención, debiendo considerarse al retenedor como un mero intermediario de manera tal que, sea cual sea su conducta, es decir retenga o no el impuesto, y lo haga de la cantidad correcta o de otra inferior, su obligación de abono



para con el Tesoro en el momento en que legal o reglamentariamente esté establecido, no se reduce al pago de la sanción correspondiente, sino que permanece el abono de la cantidad a que asciende el impuesto, además de incrementarse con la mencionada sanción. Ello quiere decir que el crédito nace con anterioridad a la declaración del concurso coincidiendo con el instante del pago del salario y de la retención del porcentaje para la Hacienda Pública. Por fin, se señalaban también los artículos 101 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y los 72, 73, 76 y 77 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, que aprueba el Reglamento de aquel Impuesto, que conducen a la misma conclusión, al considerar la forma en que se recoge el deber de las personas o entidades contempladas en el artículo 74 del Reglamento, sin establecer obligaciones diversas o independientes ni fechas distintas a los efectos del nacimiento de la obligación frente a la Hacienda, cuando dice: "estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro".

»Lo hasta aquí señalado determina que no se trate de un crédito contra la masa.

»Tercero. En el primer motivo del recurso, si bien con dimensión supletoria, es decir para el caso de no admitirse el crédito por importe de 5.776'79 euros, debido a retenciones del cuarto trimestre de 2004, como contra la masa, se solicita su consideración como privilegiado del art. 91.2 de la Ley Concursal. La sentencia lo que hace es considerar que una vez transcurrida la posibilidad de impugnar el informe de la Administración Concursal, de acuerdo con lo establecido en los arts. 95 y 96 del mismo texto legal, no puede en estos momentos traerse la discusión por ser extemporánea.

»En el presente caso, la declaración como subordinado del crédito por retenciones del cuarto trimestre obedeció a haber sido "comunicados tardíamente", con términos del art. 92.1º de la LC, y la resolución vincula esa circunstancia a no haber impugnado la AEAT en tiempo -el que recoge los arts. 95 y 96 del mismo texto- aquella no inclusión en el informe de la administración concursal.

»Esta decisión ha de ser ratificada en los mismos términos con la mera consideración relativa a que, tratándose del crédito correspondiente a retenciones del último trimestre de 2004, que constaba ya a la AEAT en enero de 2005, como se acredita en el documento aportado por la misma en este incidente (folio 8), no fue presentada sino en junio de ese mismo año (así lo reconoce en su escrito incidental), y la impugnación no se presenta sino en enero de 2.006, fecha de la providencia que admite a trámite el incidente concursal.

»Cuarto. Por fin, el recurso pretende, en forma subsidiaria y para el solo caso de no admitirse su motivo principal, se siga el mismo criterio fijado en sentencia de esta Sala de 23-6-2006, que consideraba que las retenciones realizadas con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, tendrán carácter de créditos contra la masa.

»El momento en que los empleadores abonan el salario (momento en que, como se ha dicho, nace la obligación de retener y la de ingresar en la Hacienda Pública dichas retenciones) coincide con el último día del mes corriente, el trabajado, o, en ocasiones, dentro de los cinco días primeros del mes siguiente (como apunta la representación de la administración Concursal). Siendo ello así, en realidad, cuando el 31 de diciembre o en los cinco primeros días del mes de enero se abonan los salarios correspondientes a la mensualidad vencida, el pago de los salarios y la cantidad retenida es ya posterior a la declaración del concurso. Pues bien, parece necesario considerar deuda contra la masa las retenciones de los salarios correspondientes al mes de diciembre al haberse realizado con posterioridad a la declaración del concurso, el 26 de noviembre. En ese sentido, y para que la resolución tenga la congruencia necesaria con toda la argumentación hasta aquí sostenida, y en incidentes anteriores, deberá ser declarada como crédito contra la masa las retenciones por IRPF de los salarios correspondientes al mes de diciembre.

»Quinto. La estimación parcial del recurso determina que no se haga declaración sobre las costas causadas, de conformidad con el art. 398 de la LEC ».

**QUINTO.-** El escrito de interposición del recurso de casación presentado por la representación procesal de AEAT se formula al amparo del artículo 477.2.3º, por interés casacional fundado en la aplicación de norma de vigencia inferior a cinco años, y consta de dos motivos.

El primer motivo se introduce con la fórmula:

«Primero. Planteamiento de la primera cuestión controvertida: calificación de los créditos tributarios que nacen de la obligación del retenedor para con la Hacienda Pública de ingresar en el Tesoro las retenciones realizadas en un trimestre en concepto de Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, caso de que el trimestre finalice tras dictarse el auto de declaración de concurso: calificación como créditos contra la masa al amparo del artículo 84.2 n.º 10, al ser obligaciones nacidas de la Ley con posterioridad a la declaración del concurso».

El motivo se funda, en síntesis, en lo siguiente:



La cuestión controvertida es la calificación de créditos contra la masa (al amparo del artículo 84.2.10º LCon) de las cantidades que deben ser ingresadas en el Tesoro Público en concepto de retenciones por salarios o ingresos a cuenta, a efectos del IRPF, correspondientes al trimestre natural inmediato anterior, cuando dicho trimestre finaliza después del auto que declara el concurso de acreedores.

La sentencia de primera instancia, utilizando la distinción entre devengo del impuesto y exigibilidad del crédito por la Hacienda Pública, sostiene que el devengo de las cantidades reclamadas se produjo antes del concurso, con el abono de las nóminas a los trabajadores, momento en que se produjo el nacimiento del crédito para la Hacienda Pública aún cuando no fuera exigible sino después de que se dictara el auto declarando el concurso. Al considerar que lo esencial para calificar el crédito es su nacimiento y no su exigibilidad, con expresa cita del artículo 84.2 n.º5 LCon, niega la consideración de créditos contra la masa a las retenciones de IRPF del trimestre finalizado después de la declaración del concurso (cuarto trimestre del 2004) por entender que el crédito surge con los abonos en nómina.

La sentencia de la AP rectifica en parte este criterio al considerar que sólo son créditos contra la masa las retenciones del trimestre posterior al auto, apelando al momento del pago, a mes vencido, por lo que declara contra la masa las retenciones del mes de diciembre de 2004.

No estamos de acuerdo con esa interpretación. El crédito tributario no nace con las retenciones que se practican en nómina sino con posterioridad, al finalizar el trimestre (o mes) que corresponda, pues hasta entonces no surge la obligación del retenedor para con la Hacienda Pública de ingresar la cantidad retenida. Una cosa es la obligación del empleador frente a su trabajador de pagar la nómina y practicar la retención y otra la obligación del empleador con la Hacienda Pública. La primera obligación nace con la nómina pero la segunda, para con la Hacienda Pública, no nace sino hasta que se produce el vencimiento del trimestre o mes correspondiente. En este caso concreto, con relación a las retenciones del cuarto trimestre del 2004 la obligación tributaria no nace sino hasta el 31 de diciembre de 2004, es decir, después de declararse el concurso (aunque pueda hacer la declaración liquidación hasta el 20 o 30 mes siguiente).

Cita el artículo 17.3 LGT, que diferencia entre obligación tributaria principal y entre particulares resultantes del tributo. Cita el artículo 24 LGT que, al hablar de éstas últimas las define como las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios, entre las que incluye las que se generan como consecuencia de actos de "retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente".

No cabe confundir la obligación del empleador con el trabajador, que nace cuando se practica la retención del IRPF en nómina, con la del empleador-retenedor con la Hacienda Pública, que nace después, al vencimiento del trimestre respectivo. Hasta tal punto es así que puede no practicarse la retención y aún así, nacer la obligación tributaria del empleador con la Hacienda Pública (Artículo 101.4, segundo párrafo del Texto Refundido de la Ley sobre el IRPF, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo), lo que también posibilita, en coherencia, que al retenido o preceptor, la Hacienda le deduzca de su cuota en IRPF la cantidad que debió ser retenida.

La sentencia recurrida incurre en la equivocación de identificar el acto de retención con la obligación de ingreso de lo retenido, o mejor dicho, de lo debido retener.

Sentado lo anterior y por aplicación del artículo 84.2 10º LCon, la obligación del retenedor con la Hacienda Pública, en cuanto obligación legal, es un crédito contra la masa si, como acontece en el caso examinado, el vencimiento del trimestre es posterior al auto declarando el concurso.

En resumen, la obligación con la Hacienda del retenedor es una obligación legal y, en cuanto nace vencido el trimestre y por ende, con posterioridad a la declaración del concurso, el crédito tributario debe ser considerado contra la masa.

La existencia de ingresos a cuenta además de retenciones avala la postura que se defiende y no se puede admitirse que este criterio del devengo sea beneficioso en todo caso para la Hacienda Pública.

Además, la inexistencia de norma legal que permita fraccionar la deuda tributaria también avala la interpretación que se propone. La solución de la AP supone fraccionar la deuda tributaria a fin de dotarla de carácter concursal o contra la masa, atendiendo a la fecha de inicio del concurso, lo cual no es posible desde el punto de vista legal pues las normas reguladoras de los distintos impuestos periódicos no contemplan tales circunstancias como causas de interrupción del periodo impositivo. Los casos en que se permite el fraccionamiento de la deuda son tasados (matrimonio y fallecimiento, nada más) y allí donde la Ley no distingue no cabe distinguir.

Cita la sentencia del Juzgado de lo Mercantil de Barcelona de 6 de abril de 2005, Incidente 707/2005 y la del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 16 de mayo de 2005, n.º de recurso 40/2004. En ambos casos se



insiste en que, desde el punto de vista tributario, los impuestos no nacen ni se devengan sino hasta el final del trimestre.

El segundo motivo se introduce con la fórmula:

«Segundo. Subsidiariamente a lo anterior, para el caso de que no se estime nuestra primera pretensión solicitamos se declaren del privilegio del artículo 91.2 de la Ley Concursal las retenciones de los meses de octubre y noviembre de 2004, no siendo subordinados, y ello, por aplicación del artículo 86 de la Ley Concursal»

El motivo se funda, en síntesis, en lo siguiente:

Salvo que se trate de créditos contra la masa, las retenciones del IRPF gozan del carácter general del privilegio del artículo 91.2 LCon.

El juez mercantil y la AP han declarado que los créditos correspondientes a los salarios de los meses de octubre y noviembre de 2004 son créditos subordinados por falta de comunicación, cuando la propia administración concursal se allanó a esta pretensión.

En primer lugar, en coherencia con el primer motivo, al ser créditos contra la masa, ninguna subordinación por comunicación tardía podría haber al no estar sujetos a plazo de comunicación (artículo 154.2 LCon).

En segundo lugar, los hechos acaecidos prueban que la administración concursal, pese a conocer el importe al que ascendían los créditos por retenciones del cuarto trimestre del 2004 decidió no incluirlos en su informe provisional. El Juzgado y a la AP los consideraron extemporáneos por no impugnarlos en diez días, olvidando su no inclusión en dicho informe. Con tal decisión se vulneró el artículo 86 LCon porque:

1º La Hacienda Pública desconoce el importe de las retenciones del cuarto trimestre del 2004 hasta la presentación de la autoliquidación (30 de enero de 2005).

2º La autoliquidación se hizo sin ingreso, y por no haber ingreso en el Tesoro Público no pudo la Hacienda Pública incluir el importe de la deuda tributaria en la certificación que aportó en su personación en autos el 14 de febrero de 2005. Hasta abril de 2005 no se estuvo ante la posibilidad de certificarlo, y así se hace, aunque como crédito contra la masa.

3º El 3 de marzo de 2005 se recibe la comunicación de la administración concursal con base en el artículo 95 LCon en la que se pone de manifiesto las diferencias de reconocimiento de deuda con la AEAT, pero por otro concepto y por otro importe (el IVA objeto de otro incidente), guardando silencio aquella respecto del crédito por retenciones del cuarto trimestre a pesar de que ya obraba entre los documentos del deudor y, por ende, debió ser incluido por la administración concursal en su informe dando oportunidad a la AEAT de impugnarlo. Si no se incluyó en dicho informe, no parece de recibo hacer precluir la posibilidad de reclamar su inclusión e incluso sustraer el debate de su calificación de uno u otro modo con expresa cita de los artículos 95 y 96 LCon. La AEAT interpuso demanda incidental dentro de los diez días siguientes a la notificación de los informes definitivos de la administración concursal en los que, por vez primera, se hablaba de ese crédito. En consecuencia, no había lugar a apreciar la preclusión, siendo incorrecta la declaración de subordinación de los referidos créditos.

En resumen, no se alcanza a comprender como se declararon subordinados cuando: a) no se incluyeron en el informe provisional, b) resultaban de la documentación del deudor, c) se habían insinuado en el proceso por dos veces como créditos contra la masa con el silencio de la administración concursal, d) se formuló demanda incidental tan pronto se supo su importe y e) la misma administración concursal se allanó a calificarlos con el privilegio del artículo 91.2 LCon.

Termina la parte recurrente solicitando de esta Sala «[...] dicte sentencia por la que, dando lugar al mismo, estime la casación de la sentencia, revocando la dictada por la Audiencia Provincial de Asturias, Sección Primera, en Rollo 438/2006 y, ex artículo 487.3 de la LEC, resuelva sobre el caso, declarando la clasificación como créditos contra la masa del crédito correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2004 en concepto de retenciones del IRPF, teniendo en cuenta para ello que el auto de declaración del concurso es de fecha 26 de noviembre de 2004, de acuerdo con lo señalado en el artículo 84.2 n.º 10 de la Ley Concursal y sólo subsidiariamente en caso contrario, al menos declare que, respecto de los otros dos meses, octubre y noviembre de 2004, las retenciones son créditos del artículo 91.2 de la Ley Concursal (tal y como se allanó la administración concursal a esta pretensión) y no créditos subordinados por "comunicación tardía" ya que son de forzoso reconocimiento en la lista de acreedores conforme al artículo 86 de la Ley Concursal, por constar entre la documentación del deudor, más aún, por haber sido la propia administración concursal quien hizo la autoliquidación».

**SEXTO.-** Mediante auto de 3 de marzo de 2009, se acordó admitir el recurso de casación.



**SÉPTIMO.**- Al no comparecer las demás partes, se procedió a fijar día para la deliberación y fallo, señalándose el día 13 de enero de 2011, en que tuvo lugar.

**OCTAVO.** - En esta resolución se han utilizado las siguientes siglas:

AP, Audiencia Provincial

CC, Código Civil.

CCom, Código de Comercio.

IRPF, Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

LCon, Ley Concursal.

LEC, Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil .

LGT, Ley General Tributaria.

LIRPF, Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

RC, Recurso de Casación.

STS, sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera, si no se indica otra cosa).

SSTS, sentencias del Tribunal Supremo (Sala Primera, si no se indica otra cosa).

TS, Tribunal Supremo.

Ha sido Ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Juan Antonio Xiol Rios, que expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- *Resumen de antecedentes.*

1. Por auto de 26 de noviembre de 2004 el Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Oviedo declaró a la entidad Excavaciones Nistal S.L. en concurso voluntario de acreedores, procedimiento que se tramitó con el nº 22/2004. El 25 de enero de 2005 se publicó en el BOE la declaración de concurso.

2. El 14 de febrero de 2005 se personó en dicho concurso la AEAT, quién aportó certificación de deudas expedida por la Dependencia Regional de Recaudación con indicación del importe de la deuda total con la Hacienda Pública (159 830,91 euros), así como los que, de ese total, se reclamaban en concepto de créditos concursales (157 422,34 euros) y de créditos contra la masa (2 408,57 euros).

3. Con el certificado, como informe anexo, se acompañó una propuesta de clasificación de créditos expedida por el Jefe de dicho órgano que especificaba que 63 310,32 euros eran por créditos con el privilegio del artículo 91.2 LCon, 78 631,80 euros por créditos con el privilegio general del 91.4 LC, 13345,56 por créditos ordinarios del artículo 89.3 LCon, 2 134,67 por créditos subordinados y 2 408,57 por créditos contra la masa.

4. En el informe definitivo presentado por la administración concursal se reconoció un crédito a la AEAT por importe de 5 776,79 euros, con el carácter de subordinado al amparo del artículo 92.1 LCon .

5. El día 9 de diciembre de 2005 la AEAT presentó demanda de incidente concursal con el fin de que se reconociera que dicho crédito, por las retenciones de IRPF correspondientes al cuarto trimestre de 2004 por salarios o ingresos a cuenta, tenía, al amparo del artículo 84.2.10 LCon , la consideración de crédito contra la masa. Subsidiariamente solicitaba que se les reconociera con el privilegio general del artículo 91.2º LCon .

6. El Juzgado rechazó ambas pretensiones, la principal, por entender que las retenciones del cuarto trimestre del 2004 se correspondían con retenciones de IRPF practicadas en nóminas anteriores a la fecha en que se declaró el concurso (26 de noviembre de 2004), razón por la cual tenían naturaleza concursal y no de créditos contra la masa, y la subsidiaria, por estimarse precluida la posibilidad de impugnar el informe de la administración concursal en los plazos previstos en los artículos 95 y 96 LCon .

7. Contra dicha sentencia recurrió en apelación la AEAT, quien reiteró los argumentos de su demanda con el añadido de impugnar también el pronunciamiento denegatorio de la pretensión subsidiaria. La AP estimó parcialmente el recurso en cuanto atribuye la condición de crédito contra la masa al nacido de las retenciones practicadas en el mes de diciembre de 2004 (por corresponderse con el salario de una mensualidad vencida posterior a la declaración del concurso), siendo su tesis que el devengo del impuesto y la obligación de retenerlo e ingresarlo se produce cuando el empleador realiza el pago del salario y practica la retención del IRPF en la nómina correspondiente y no, como sostiene la actora, en el momento del pago del impuesto,



por ser el retenedor un mero intermediario que se obliga frente al Tesoro en el momento en que legal o reglamentariamente está así establecido con independencia de cual sea su conducta, de que retenga o no el impuesto o de que lo haga por la cantidad correcta o por otra inferior. En relación con la petición subsidiaria, la AP ratifica la decisión del Juzgado de considerar los créditos litigiosos como subordinados, sin el privilegio del artículo 91.2 LCon, al no haber impugnado por la AEAT en plazo oportuno su falta de mención en el informe de la administración concursal, añadiendo a lo dicho en primera instancia que la impugnación no se presentó hasta enero de 2006, fecha de la providencia que admite a trámite el incidente concursal.

8. Contra dicha sentencia formula recurso de casación la parte actora y apelante, al amparo del ordinal 3º del artículo 477.2 LEC, por interés casacional fundado en la aplicación de norma de vigencia inferior a cinco años.

**SEGUNDO.-** *Enunciación del motivo primero de casación.*

El primer motivo se introduce con la fórmula

«Primero. Planteamiento de la primera cuestión controvertida: calificación de los créditos tributarios que nacen de la obligación del retenedor para con la Hacienda Pública de ingresar en el Tesoro las retenciones realizadas en un trimestre en concepto de Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, caso de que el trimestre finalice tras dictarse el auto de declaración de concurso: calificación como créditos contra la masa al amparo del artículo 84.2 n.º 10, al ser obligaciones nacidas de la Ley con posterioridad a la declaración del concurso».

Frente al criterio de la AP de tomar en cuenta el momento en que nace el crédito tributario, y considerar que dicho nacimiento se produce al practicarse la retención en la nómina del IRPF correspondiente al salario del mes vencido, lo cual lleva a considerar únicamente crédito contra la masa el devengado por la retención de la nómina del mes de diciembre de 2004, la AEAT reitera en casación su tesis de que el crédito tributario no nace con las retenciones practicadas en nómina sino con posterioridad, al finalizar el trimestre (o mes) que corresponda, pues hasta entonces no surge la obligación del retenedor para con la Hacienda Pública de ingresar la cantidad retenida., sin que proceda confundir la obligación del empleador con el trabajador -que si nace al practicarse la retención en nómina- con el deber del empleador-retenedor para con la Hacienda Pública, que nace al margen de la anterior y en un momento diferente. Y dado que no debe incurrirse en el error en que incurre la sentencia recurrida de identificar el acto de retención con la obligación de ingreso de lo retenido, la obligación del retenedor con la Hacienda Pública ha de considerarse un crédito contra la masa cuando, como acontece, el vencimiento del trimestre que determina el nacimiento de la obligación de ingreso es posterior al auto declarando el concurso.

El motivo debe ser desestimado.

**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 . Según el artículo 6.1 LIRPF 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 «[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».

»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.

#### **CUARTO.- Enunciación del motivo segundo de casación .**

El segundo motivo del recurso se introduce con la fórmula siguiente:

«Segundo. Subsidiariamente a lo anterior, para el caso de que no se estime nuestra primera pretensión solicitamos se declaren del privilegio del artículo 91.2 de la Ley Concursal las retenciones de los meses de octubre y noviembre de 2004 , no siendo subordinados, y ello, por aplicación del artículo 86 de la Ley Concursal ».

Constituye pretensión subsidiaria de la AEAT que los créditos reclamados correspondientes a las retenciones de los meses de octubre y noviembre de 2004 sean al menos reconocidos con el privilegio del citado artículo 91.2 LCon en medida que a tal pretensión se allanó la administración concursal, sin que puedan considerarse créditos subordinados por "comunicación tardía" por ser de forzoso reconocimiento en la lista de acreedores





conforme al artículo 86 LCon pese a lo cual no se incluyeron por la administración concursal en el informe provisional, por constar entre la documentación del deudor, y haberse insinuado en el proceso por dos veces como créditos contra la masa con el silencio de la administración concursal y por haber sido la propia administración concursal quien hizo la autoliquidación.

El motivo debe ser estimado.

**QUINTO.-** *Créditos con privilegio general del artículo 91.2 LCon .*

Según dispone el artículo 91.2 LCon son créditos con privilegio general «Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal».

Por su parte, el artículo 92.1 LCon señala que son créditos subordinados «Los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la administración concursal en la lista de acreedores o que, no habiendo sido comunicados oportunamente, sean incluidos en dicha lista por el Juez al resolver sobre la impugnación de ésta, salvo que se trate de créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, o que para su determinación sea precisa la actuación inspectora de las Administraciones públicas, teniendo en todos estos casos el carácter que les corresponda según su naturaleza».

Finalmente, el artículo 96.3 LCon, en relación con el n.º 1 del mismo precepto, permite a las partes personadas impugnar la lista de acreedores dentro del plazo de diez días a contar desde la notificación a que se refiere el apartado 2 del artículo 95 LCon , por la inclusión o exclusión de créditos, o la disconformidad con la cuantía o clasificación de los reconocidos, sancionando el artículo 97 LCon la no impugnación en plazo con la imposibilidad de plantear pretensiones de modificación del contenido de estos documentos.

Atendiendo a una interpretación integradora de los citados preceptos resulta que, aunque el artículo 92.1 LCon niega que los créditos que resultan de la documentación del deudor tengan la consideración de subordinados, incluso cuando sean objeto de comunicación tardía, el artículo 96.3 LCon obliga a que la disconformidad con la clasificación hecha por la administración concursal se haga patente mediante la oportuna impugnación de la lista de acreedores en los diez días siguientes a la notificación efectuada al acreedor interesado, de forma que la falta de impugnación en plazo determina la pérdida del derecho a plantear pretensiones de modificación del contenido de estos documentos.

En el caso de autos, constituye un hecho probado que los créditos litigiosos resultaban de los documentos del deudor, y también, que no fueron incluidos en el informe por la administración concursal. En esta tesitura, la decisión que tomó el Juzgado y ratificó la AP de no ampararlos en la excepción del artículo 92.1 LCon y calificarlos como subordinados por "comunicación tardía" incurre en la vulneración que se denuncia al no ser aceptable el reproche que la AP hace a la AEAT de no formular su impugnación en plazo legal (según la sentencia, pese a que la AEAT ya conocía de su existencia en enero de 2005, "la impugnación no se presenta sino en enero de 2006" ). Si la administración los incluyó como subordinados y se impugnaron solicitando principalmente su consideración de créditos contra la masa, y esta petición se estimó en parte y no se consideró como extemporánea, ninguna razón había para considerar que lo fuera la pretensión subsidiaria de que se consideraran créditos con privilegio general los anteriores al concurso. A este argumento nuclear de que el crédito se reclamó a tiempo como crédito contra la masa cabe añadir que entonces era discutible la clasificación del crédito, ya que aún no había sido fijada la doctrina al respecto por esta Sala.

**SEXTO.-** *Estimación parcial del recurso.*

La estimación del segundo motivo conlleva la parcial del recurso de casación, y la también parcial del recurso de apelación, con revocación de la sentencia recurrida en el único sentido de estimar la pretensión subsidiaria y declarar, como doctrina jurisprudencial, que son créditos con privilegio general del artículo 91.2 LCon los créditos por retenciones de IRPF practicadas en los dos primeros meses (octubre y noviembre) del último trimestre del año 2004, ratificándose en todo lo demás la sentencia recurrida que aplica correctamente la doctrina de esta Sala de 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.

**SÉPTIMO.-** *Costas.*

En materia de costas, no ha lugar a imponer las del recurso de casación a la parte recurrente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 398.2 LEC .

Tampoco ha lugar a imponer a ninguna de las partes las causadas en las anteriores instancias, tanto por el hecho de haber sido únicamente estimadas parcialmente las pretensiones de la parte recurrente en cada de



una de esas instancias como también por la circunstancia de que las cuestiones de derecho planteadas eran discutibles en el momento en que se formuló la impugnación, al no existir un criterio uniforme en la doctrina y en los tribunales acerca de la interpretación de los preceptos legales controvertidos (artículos 487.3 LEC, "a contrario sensu" [en el sentido contrario], y 398.1 LEC en relación con el 394.1 LEC).

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

## FALLAMOS

1. Declaramos haber lugar en parte al recurso de casación n.º 844/2007, interpuesto por la representación procesal de la AEAT contra la sentencia de 5 de febrero de 2007, dictada en grado de apelación, rollo n.º 438/06, por la Sección 1ª de la Audiencia Provincial de Oviedo, dimanante del incidente concursal n.º 662/05, del Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Oviedo, cuyo fallo dice:

»Con parcial estimación del recurso presentado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), frente a la sentencia n.º 91/06, de veintisiete de junio, dictada en la pieza del incidente concursal n.º 662/2005 (concurso de Excavaciones Nistal S.L.), debemos, confirmando los restantes pronunciamientos, modificar tan solo el siguiente: se reconoce como crédito contra la masa las retenciones por IRPF de los salarios correspondientes al mes de diciembre de dos mil cuatro. No se hace declaración en cuanto a las costas de la alzada».

2. Casamos y anulamos en parte la referida sentencia, que declaramos sin valor ni efecto alguno tan solo en lo relativo a la desestimación de la pretensión subsidiaria que ahora se estima.

3. En su lugar, estimamos en parte el recurso de apelación formulado por la AEAT y también parcialmente su demanda, con la consecuencia de acceder a la pretensión subsidiaria y reconocer como créditos con el privilegio general del artículo 91.2 LCon las retenciones por IRPF de los salarios correspondientes a los meses de octubre y noviembre de dos mil cuatro. Se reitera la doctrina jurisprudencial de 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.

4. No se hace expresa condena en costas en cuanto a las causadas en este recurso ni en cuanto a las devengadas en primera y segunda instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Juan Antonio Xiol Ríos. Jesus Corbal Fernandez. Jose Ramon Ferrandiz Gabriel. Antonio Salas Carceller. Rubricado. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el EXCMO. SR. D. Juan Antonio Xiol Ríos, Ponente que ha sido en el trámite de los presentes autos, estando celebrando Audiencia Pública la Sala Primera del Tribunal Supremo, en el día de hoy; de lo que como Secretario de la misma, certifico.