



Roj: **SAP PO 2084/2016 - ECLI:ES:APPO:2016:2084**

Id Cendoj: **36038370012016100479**

Órgano: **Audiencia Provincial**

Sede: **Pontevedra**

Sección: **1**

Fecha: **20/10/2016**

Nº de Recurso: **516/2016**

Nº de Resolución: **488/2016**

Procedimiento: **CIVIL**

Ponente: **FRANCISCO JAVIER MENENDEZ ESTEBANEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJMer, Pontevedra, núm. 1, 13-04-2016 ,
SAP PO 2084/2016**

AUD.PROVINCIAL SECCION N. 1

PONTEVEDRA

SENTENCIA: 00488/2016

N10250

C/ ROSALIA DE CASTRO NUM. 5

-

Tfno.: 986805108 Fax: 986803962

MC

N.I.G. 36038 47 1 2008 0002982

ROLLO: RPL RECURSO DE APELACION (LECN) 0000516 /2016

Juzgado de procedencia: XDO. DO MERCANTIL N. 1 de PONTEVEDRA

Procedimiento de origen: PZ.INC.CONC. CALIF./PAGO CRED.CONTRA MASA 0000152 /2008

Recurrente: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA AEAT

Procurador:

Abogado: ABOGADO DEL ESTADO

Recurrido:

Procurador: ,

Abogado: JOSEFA CONCEPCION RUA GAYO,

**LA SECCION PRIMERA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE PONTEVEDRA, COMPUESTA POR LOS ILMOS
MAGISTRADOS**

D. FRANCISCO JAVIER MENÉNDEZ ESTÉBANEZ

D. MANUEL ALMENAR BELENGUER

D. JACINTO JOSÉ PÉREZ BENÍTEZ,

HA DICTADO

EN NOMBRE DEL REY



LA SIGUIENTE

SENTENCIA NUM.488

En Pontevedra a veinte de octubre de dos mil dieciséis.

Visto en grado de apelación ante esta Sección 001 de la Audiencia Provincial de PONTEVEDRA, los autos de procedimiento incidente concursal 152/08, procedentes del Juzgado Mercantil núm. 1 de Pontevedra, a los que ha correspondido el Rollo núm. 516/16, en los que aparece como parte apelante- demandante: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, representado por el LETRADO DEL ESTADO, y como parte apelado-demandado: ADMINISTRACIÓN CONCURSAL DE CEDONOSA SA, representado por el Letrado D. JOSEFA C. RÚA GAYO, y siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. **D. FRANCISCO JAVIER MENÉNDEZ ESTÉBANEZ**, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Juzgado Mercantil núm. 1 de Pontevedra, con fecha 13 abril 2016, se dictó sentencia cuyo fallo textualmente dice:

"Que debo desestimar como desestimo la demanda incidental interpuesta por la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA frente a la ADMINISTRACION CONCURSAL DE CEDONOSA SA absolviendo a la demandada de los pedimentos contra ella deducidos.

Sin costas."

SEGUNDO.- Notificada dicha resolución a las partes, por AEAT, se interpuso recurso de apelación, que fue admitido en ambos efectos, por lo que se elevaron las actuaciones a esta Sala para la resolución de este recurso.

TERCERO.- En la tramitación de esta instancia se han cumplido todas las prescripciones y términos legales.

CUARTO .- En la sustanciación del recurso se han observado todas las formalidades legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La sentencia que resuelve el incidente desestima la demanda planteada por la AEAT en la que pretende el reconocimiento y pago de 65 créditos contra la masa que responden a diferentes conceptos. La sentencia rechaza la consideración como créditos contra la masa tanto de las sanciones tributarias como de los créditos por IVA, facturas rectificativas y retenciones del IRPF, al entender que resulta esencial para su calificación la fecha en que nacen los créditos, considerando que los hechos generadores del crédito son anteriores a la declaración del concurso de acreedores.

Contra dicha sentencia se interpone recurso de apelación por la representación y defensa de la AEAT esgrimiendo varios motivos.

SEGUNDO .- El primer motivo tiene carácter más bien procesal por cuanto alega la parte apelante que la sentencia incurre en incongruencia al desestimar la demanda por motivos no alegados en la contestación a la demanda de la administración concursal y, por otra parte, porque la sentencia no puede dejar de juzgar acreditados hechos sobre los que exista conformidad de las partes, dado que la administración concursal únicamente ha cuestionado dos de los 65 créditos reclamados.

Que la sentencia utilice argumentos jurídicos diversos de los invocados por las partes no está relacionado con el principio de congruencia, el cual mide la relación del fallo con las pretensiones de las partes. En el caso que nos ocupa no existe desviación alguna entre pretensión y fallo, lo que además es harto difícil en supuestos en que la pretensión es desestimada, como ha señalado reiteradamente el TS.

Por otro lado, se dice que la sentencia no puede dejar de juzgar acreditados hechos sobre los que exista conformidad de las partes. Siendo así, sin embargo no debe confundirse lo que es un hecho con lo que es una calificación jurídica, resultando evidente que son categorías diferentes. En el fondo la parte recurrente viene a argüir que la administración concursal está conforme con la calificación como créditos contra la masa de todos los créditos reclamados. Ciertamente la administración concursal solo cuestiona algunos créditos en orden a su calificación, sin embargo la presunta asunción de la calificación como créditos contra la masa del resto de los créditos no vincula al Tribunal.

Las normas sobre clasificación de créditos tienen la consideración de normas de carácter imperativo, no dispositivo, normas de orden público, pues los créditos son lo que son, con independencia de la calificación que



pueda pretenderse, en función de las concretas características y elementos definitorios de cada crédito. De ahí el esfuerzo del legislador en establecer en esta materia una de las mayores innovaciones de la nueva regulación como expresa en el apdo. V Exposición de Motivos LC, con la finalidad de reducir drásticamente los privilegios y preferencias a efectos del concurso. Un reflejo de este carácter no dispositivo de las normas que disciplinan la clasificación de los créditos se encuentra en el art. 100.3 LC cuando, en sede de propuesta de convenio, impide que ésta pueda acoger como contenido la alteración de la clasificación de créditos establecida en la Ley.

En realidad, la parte apelada lo que ha hecho es motivar su oposición a cuatro créditos, pero se ha opuesto a todos, ya que interesa la desestimación íntegra de la demanda, lo que debe interpretarse su oposición a todos ellos, aun cuando no haya una motivación específica, lo que resulta notablemente dificultado por lo exiguo y esquemático de la certificación administrativa sobre la que la parte apelante funda su derecho, que no aporta todos los datos necesarios para poder examinar adecuadamente cada uno de los créditos reclamados.

TERCERO .- Con independencia de los argumentos antes rechazados, la parte apelante esgrime que no existe controversia entre las partes sobre la fecha del devengo, pero sobre todo que la sentencia considera que de la documentación aportada por la administración concursal se desprende que el momento del nacimiento de los créditos es anterior a la fecha de declaración del concurso de acreedores, cuando en realidad de la documentación aportada por la administración concursal no puede llegar a tal conclusión dado que la misma únicamente se refiere a 2 de los 65 créditos reclamados.

Además añade que si debe estarse al nacimiento de cada una de las obligaciones, para examinar si es anterior o posterior a la declaración del concurso, en cuanto a las sanciones tributarias la sentencia no indica a qué hecho ni a qué obligación se refiere, considerando que en la certificación de la AEAT consta que la fecha de la infracción es posterior a la declaración del concurso. Y respecto del resto de créditos reclamados, también los hechos de los que surge y nace la obligación también son posteriores a la declaración del concurso.

Ciertamente la sentencia hace alusión en su último fundamento jurídico a la documentación aportada por la administración concursal, la cual se refiere a las facturas rectificativas de IVA, y por lo tanto, a dos de los créditos reclamados.

Pues centrándonos en estos, y a falta de argumentación alguna por la parte recurrente sobre tal cuestión, al menos respecto de estos créditos debe confirmarse el pronunciamiento de instancia. Sobre este particular asunto existe una doctrina constante del Tribunal Supremo que considera que los créditos surgidos de la emisión de facturas rectificativas del IVA por hechos imponible anteriores a la declaración de concurso son créditos concursales y no créditos contra la masa. En el presente caso, los créditos con los números 47 y 64, no tienen el carácter de créditos contra la masa pues el hecho imponible se tiene que producir necesariamente con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores, y la factura rectificativa se entiende que es de fecha muy próxima a la declaración del concurso por lo que el hecho imponible del que procede tiene que ser de un tiempo notablemente anterior a dicha declaración, sin que nada más explique la certificación sobre estos datos de hecho imprescindibles.

Esta doctrina arranca de la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 1 de septiembre de 2009 y se expone con claridad en las Sentencias de 3 de marzo de 2011 (Sala de lo Civil. Sección 1. Nº de Recurso: 2239/2006), 3 de octubre de 2011 (Sala de lo Civil. Sección 1. Nº de Recurso: 2270/2008), 10 de enero de 2012 (Sala de lo Civil. Sección 1. Nº de Recurso: 756/2009) y, finalmente, otra de la misma fecha, 10 de enero de 2012 (Tribunal Supremo. Sala de lo Civil. Sección 1. Nº de Recurso: 998/2009).

Pero además, la administración concursal se opuso a otros dos créditos correspondientes a cuotas de la Cámara de comercio de Vilagarcía de Arousa por no ser exigibles una vez declarado el cese de la actividad de la concursada mediante auto de 19 enero 2009, que se aporta también con la contestación a la demanda.

Como ya hemos señalado en nuestra sentencia de 13 de julio de 2016, el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, eliminó diversas cargas económicas que recaían sobre las empresas de forma directa, como era el caso del recurso cameral permanente, que la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación estableció con carácter obligatorio para todas las empresas.

La reforma hizo voluntaria la pertenencia a las Cámaras y la contribución a la denominada cuota cameral (art. 13.1 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, en la redacción dada por el RD-ley 13/2010).

Pero es que, además, la Disposición transitoria primera, rotulada "Régimen de adaptación a la modificación de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación", estableció en su apartado 2:



" Las exacciones que constituyen el recurso cameral permanente que todavía no hayan sido exigibles a la fecha de entrada en vigor del presente Real Decreto-ley cuyo devengo se haya producido o vaya a producirse durante 2010 no serán ya exigibles. No obstante lo anterior, cuando se trate de entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades cuyo importe neto de cifra de negocios haya sido igual o superior a diez millones de euros, en el ejercicio inmediatamente anterior, las exacciones que todavía no hayan sido exigibles a la fecha de entrada en vigor del presente Real Decreto-ley lo serán de acuerdo con la normativa hasta ahora en vigor siempre que su devengo se haya producido o vaya a producirse en 2010. En ningún caso originarán derecho a la devolución las exacciones devengadas, exigibles e ingresadas en 2010 ."

Por consiguiente, habida cuenta que no consta ni la asunción voluntaria de la pertenencia a la Cámara ni la cifra de negocios de la entidad en concurso, es claro que no procede la reclamación por el recurso cameral correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010. Y, con mayor motivo, cuando mediante auto de 19 enero 2009 se acordó el cese de la actividad de la concursada, siendo el ejercicio de una actividad comercial o empresarial lo que justificaba la pertenencia a las cámaras y la obligación de pago libremente asumida (arts. 6 y 13 Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio , Industria y Navegación). A falta de prueba sobre el particular, la existencia de un auto que pone fin a la actividad de la concursada, debe entenderse que ha sido objeto de cumplimiento de forma inmediata, por lo que debe entenderse que no ha desarrollado ya actividad empresarial a partir del año 2009, inclusive.

Por eso deben rechazarse los créditos cuestionados por la administración concursal bajo los números de la certificación 31 y 32. Pero a ellos deben también añadirse por los mismos motivos los créditos bajo los números 1 y 2.

Lo expuesto en este fundamento exige alguna precisión sobre la validez de la certificación administrativa en el concurso cuando la pretensión se refiere no a créditos concursales sino a créditos contra la masa. Precisamente su no integración en la masa pasiva es lo que ha llevado a parte de la jurisprudencia menor a considerar que no resulta de aplicación a los créditos contra la masa el reconocimiento automático o de oficio recogido en el art. 86.2 LC . Entiende la SAP Murcia, sección 4ª, de 22 de noviembre del 2012 (ROJ: SAP MU 2949/2012) que, *Así y con respecto a la pretendida infracción del artículo 86.2 de la Ley Concursal , que impone a la administración concursal el reconocimiento forzoso de la lista de acreedores de aquellos créditos reconocidos por certificación administrativa, este Tribunal conoce y además participa del criterio interpretativo mantenido por distintas Audiencias Provinciales, entre ellas las de Barcelona y Tarragona en Sentencias de 23 de mayo de 2008 y 23 de abril de 2010 , respectivamente, cuando afirman que este reconocimiento forzoso u "ope legis" operaría sólo en relación con los créditos concursales, pero no por el contrario con respecto a los créditos contra la masa por resultar ajenos a las reglas de concurrencia concursal, quedando facultados tanto el Juez como la Administración Concursal para su exclusión cuando se acredite que los mismos no han nacido como consecuencia de los efectos legales de la declaración del concurso, y reconociéndose sólo entonces los que se hubiesen devengado hasta ese momento en los términos que señala el artº 94.4 de la L.C .*

El mismo parecer expresa, entre otras, la SAP Asturias, sección 1ª, de 27 de febrero del 2015 (ROJ: SAP O 557/2015), o la SAP Valencia, sección 9ª, de 14 de noviembre del 2012 (ROJ: SAP V 4431/2012). Como bien apunta la STS, Sala 1ª, de 26 de marzo del 2015 (ROJ: STS 1295/2015), refiriéndose a los créditos contra la masa, *su reconocimiento se produce al margen del procedimiento exigido a los acreedores que conforman la masa pasiva del concurso .*

Yendo incluso algo más allá, en nuestra SAP Pontevedra, sección 1ª, de 13 de marzo del 2008 (ROJ: SAP PO 1024/2008), que trata el tema en relación con certificaciones administrativas, consideramos que,

Bien es verdad que la redacción del art. 86.2 LC podía inducir a error cuando, tras indicar que se incluirán necesariamente en la lista de acreedores los créditos reconocidos por certificación administrativa, añade: "No obstante, la administración concursal podrá impugnar en juicio ordinario y dentro del plazo para emitir su informe... la existencia y validez de los créditos consignados en título ejecutivo o asegurados con garantía real, así como, a través de los cauces admitidos al efecto por su legislación específica, los actos administrativos".

Sin embargo, esta norma se refiere a la existencia en si del crédito y no a las circunstancias fácticas que rodean el hecho imponible, el devengo del impuesto, su vencimiento y liquidación. La certificación administrativa sirve para la justificación o acreditación del crédito, pero su eficacia no se extiende a los elementos sobre los que se articula su nacimiento y exigibilidad.

Por otra parte, la presunción de validez a la que alude el recurrente es, en el fondo, una presunción orientada a la ejecutividad del acto administrativo, es decir, la Administración goza de la facultad de la autotutela, lo que le permite declarar unilateralmente un derecho frente al particular y hacerlo efectivo sin el consentimiento del afectado. Pero esa facultad, característica del procedimiento administrativo, no rige cuando el conflicto se judicializa, en cuyo caso la Administración adquiere la condición de parte, dotada de más o menos privilegios,



pero sometida a las normas reguladoras de la cuestión de que se trate, interpretadas y aplicadas por el Juez; la Administración acude al proceso con la certificación administrativa, a la que la ley reconoce suficiencia para acreditar el crédito, pero los problemas que se susciten en relación, no con su existencia a favor de la Administración, sino con los aspectos del crédito que determinan su calificación, se resolverán por el Juez del concurso, de conformidad con las normas administrativas y civiles aplicables al caso.

Conforme a esta doctrina, careciendo la certificación administrativa del valor absoluto que se pretende especialmente cuando la pretensión se refiere a créditos contra la masa, fuera de la aplicación del art. 86.2 LC, la misma no puede sobreponerse a hechos que constan y derivan del propio proceso concursal, no pudiendo ir contra el mismo ni contra lo en él resuelto. De forma que si se acordó el cese de la actividad empresarial mediante auto, y nadie cuestiona que el mismo fuera cumplido de forma inmediata, en modo alguno puede interpretarse que concurre un crédito contra la masa del art. 84.2.5º LC relativo a los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso hasta que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, o declare la conclusión del concurso, ni, por lo tanto, de los tributos o impuestos que pretendan gravar dicha actividad que es, en realidad, inexistente.

CUARTO .- Dicho lo anterior, aun cuando la sentencia alude a la documentación aportada con la contestación a la demanda, qué duda cabe que si la misma se refiere solo a cuatro créditos, el rechazo del resto se fundamenta en la certificación aportada por la propia parte apelante. Sobre la misma, sostiene la recurrente que a la vista de la certificación es claro que las sanciones tributarias que se corresponden con infracciones de tráfico, la fecha de la comisión de la infracción se corresponde con la fecha del vencimiento del crédito (ya no examinamos las cuotas camerales al haberse tratado en el fundamento anterior), siendo esta posterior a la declaración del concurso.

Lógicamente no está en cuestión la interpretación jurisprudencial sobre la fecha a tener en cuenta para la calificación de estos créditos.

Así, en materia de créditos tributarios, la STS, Sala 1ª, de 10 de enero del 2012, recogiendo una jurisprudencia ya consolidada, establece que 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 lo que constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado; concretamente, en materia del Impuesto sobre el valor añadido, determina el nacimiento del crédito tributario derivado de este impuesto, considerando que tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los arts. 20 y 21 LGT.

Y más concretamente, en materia de sanciones tributarias el TS, haciendo primar los principios de la LC sobre las reglas propias del derecho sancionador, ha considerado que debe imperar la interpretación restrictiva de los créditos contra la masa en aras a salvaguardar la igualdad entre acreedores. Desde esta óptica, a la hora de calificar un crédito a efectos de la LC, no ha de confundirse la sanción con la obligación (crédito en su vertiente activa) de la que dimana. De esta forma la STS, Sala 1ª, de 1 de julio del 2011, sostiene que la cuestión de la clasificación concursal de los créditos por sanciones administrativas debe resolverse atendiendo, no al momento del nacimiento de la obligación, sino al momento de comisión de la conducta sancionada, por ser esta la determinante del régimen aplicable también a la sanción, en congruencia con los principios rectores de la potestad sancionadora, entre ellos el de irretroactividad, que imposibilitan sancionar conductas que no estuvieran ya tipificadas en el régimen vigente al tiempo de su comisión, con cita también de sus sentencias de 23 de febrero y de 5 de abril de 2011.

Pues bien, en la citada certificación administrativa no se indica la fecha en que se cometió la infracción de circulación que dio lugar a la sanción cuyo importe, con intereses y recargos, es también objeto reclamación. Ahora bien, la propia Administración concursal no cuestiona la fecha como un elemento que le permitiera oponerse a la reclamación de estos créditos como créditos contra la masa. Y si bien no puede acudir a la fecha del vencimiento que figura en la certificación pues en modo alguno puede corresponderse con la fecha de la comisión de la conducta sancionada por el concepto mismo y la propia estructura de la certificación en la que en una columna precedente figura otra fecha anterior como "periodo" a tener en cuenta, nada impide tomar este en consideración como la fecha de la infracción a los efectos que nos ocupan, a falta de otro dato.

Con este criterio únicamente puede excluirse el crédito que figura con el nº 25 ya que el periodo de tiempo a que hace referencia es el año 2007.

QUINTO .- El resto de los créditos pretendidos son créditos de IVA y retenciones de IRPF. En ambos casos sostiene la parte apelante que se trata de créditos cuyo hecho imponible en el primer caso, y las retribuciones de las que derivan las segundas, son posteriores a la declaración del concurso de acreedores.



Y, efectivamente, atendiendo a la fecha que figura en el "periodo" de tiempo de la certificación, no puede decirse que los créditos allí recogidos respondan a hechos imponderables o retribuciones anteriores a la declaración del concurso, resultando, eso sí, al menos curioso, que se recojan retenciones de IRPF posteriores a la fecha en que se acordó el cese de la actividad de la concursada, si bien, no puede excluirse, no existiendo prueba sobre este particular, que hayan pervivido determinadas relaciones laborales a pesar del cese de actividad acordado judicialmente. O se hayan realizado determinadas operaciones sujetas al IVA.

Atendiendo así a lo expuesto en este fundamento jurídico y en los anteriores, debe estimarse parcialmente el recurso en el sentido de considerar créditos contra la masa los que figuran en la certificación de la AEAT a excepción de los que figuran en la misma con los siguientes números: 1, 2, 25, 31, 32, 47 y 64.

SEXTO . Reconocidos los créditos contra la masa, no ha resultado controvertido el derecho al cobro a su vencimiento, conforme a lo dispuesto en el art. 84.3 LC , si bien, como señala la administración concursal, debe respetarse la prioridad de aquellos créditos contra la masa de vencimiento anterior que puedan estar aún pendientes de pago.

En todo caso reiterar la jurisprudencia que cita la STS 18 de marzo de 2016 , de que las reglas de pago contenidas en el art. 176 bis.2 LC , en concreto el orden de prelación en caso de comunicación por parte de la administración concursal de que la masa activa es insuficiente, se aplican necesariamente desde la comunicación de insuficiencia de la masa activa para el pago de los créditos contra la masa, y afecta, en principio, a todos créditos contra la masa pendientes de pago. Con lo que el Alto Tribunal rechaza la interpretación de que sólo se aplican a los créditos contra la masa posteriores a la comunicación. Se aplican a los ya vencidos y a los que pudieran vencer con posterioridad.

SEPTIMO.- La estimación parcial del recurso, y consiguiente estimación parcial de la demanda, comporta que cada parte deba asumir las costas devengadas por su intervención en ambas instancias (art. 398 LEC).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

LA SALA

FALLA

Que estimando parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la Abogacía del Estado, en nombre de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la sentencia dictada el 13 de abril de 2016, por el Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Pontevedra , debemos revocar y revocamos dicha resolución en el sentido de estimar parcialmente la demanda presentada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la Administración concursal de la entidad "CEDONOSA S.A.", y, en su consecuencia, declarar que los créditos reclamados tienen la consideración de créditos contra la masa, a excepción de los que figuran en la misma con los siguientes números: 1, 2, 25, 31, 32, 47 y 64, condenando a la Administración concursal a que proceda a su abono por el orden de vencimiento.

Cada parte deberá asumir el pago de las costas causadas por su intervención en ambas instancias.

Así lo acuerda la Sala y lo pronuncian, mandan y firman los Magistrados expresados al margen.