



Roj: **STS 5679/2009 - ECLI:ES:TS:2009:5679**

Id Cendoj: **28079110012009100575**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Civil**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **20/09/2009**

Nº de Recurso: **202/2007**

Nº de Resolución: **589/2009**

Procedimiento: **Casación**

Ponente: **JUAN ANTONIO XIOL RIOS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAP HU 394/2006,**
STS 5679/2009

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Septiembre de dos mil nueve

Visto por la Sala Primera del Tribunal Supremo, integrada por los Magistrados al margen indicados, el recurso de casación que con el número 202/2007, ante la misma pende de resolución, interpuesto por la representación procesal de AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (A.E.A.T.), aquí representada por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada en grado de apelación, rollo número 132/2006 por la Audiencia Provincial de Huesca de fecha 18 de octubre de 2006, dimanante del incidente concursal número 2/2005 del Juzgado de Primera Instancia número 3 de Huesca. Habiendo comparecido en calidad de recurrida la ADMINISTRACIÓN CONCURSAL DE TRANSPORTES ARAGÓN S.A., representada por el Abogado D. Luis Miguel Chocarro Altamira.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO . - El Juzgado de Primera Instancia n.º 3 de Huesca dictó sentencia de 14 de noviembre de 2005 incidente concursal 2/2005, cuyo fallo dice:

«Fallo.

»Acuerdo el desistimiento de Zaragoza Milano S. L. y Miguel Anoro S. L. respecto a la demanda incidental interpuesta frente a la Administración Concursal.

»Acuerdo aprobar la transacción realizada por Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S. A. y la Administración Concursal realizada en los términos aprobados en el acta del juicio de 15 de septiembre de 2005. El contenido de la transacción es el siguiente:

»"D. Luis Miguel Chocarro Altamira como letrado de la Administración Concursal y D^a Patricia Rojo López como letrado del BBVA, S. A. acuerdan como transacción en el incidente concursal pieza 6-concurso 597/04 de Transportes Aragón S. A. lo siguiente:

»Que en el informe definitivo de la Administración Concursal del artículo 96-4 LCon figure en el apartado de la relación de créditos contra la masa devengados y pendientes de pago el siguiente texto:

»Existe una línea de descuento de la concursada con BBVA S. A. con un límite de 100 000 euros. El importe de los efectos descontados hasta ese límite, tendrá la consideración de crédito contra la masa, ascendiendo el mismo a fecha de emisión de este informe al importe que BBVA comunique a dicha fecha".



»Estimo parcialmente la demanda incidental interpuesta por la Administración de la Seguridad Social contra el reconocimiento de su crédito y la calificación asignada al mismo mandando reformar el informe de la Administración Concursal en el sentido siguiente:

»-Crédito por privilegio del artículo 91.2 del LCon : la suma de 28 620,02 euros.

»-Crédito por privilegio del artículo 91.4 de la LCon : la suma de 89 108,88.

»-Crédito ordinario ex artículo 89.3 la suma de 89 108,88 euros.

»-Créditos subordinado ex artículo 92 por la suma de 36 554,4 euros.

»Desestimo íntegramente las demandas incidentales sobre reconocimiento y calificación de créditos interpuestas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, aceptando la cuantía y calificación fijada por la Administración concursal.

»Desestimo íntegramente la demanda incidental sobre la calificación de créditos interpuesta por Maelyser S. L., aceptando la cuantía y calificación de la Administración concursal.

»No procede efectuar expresa imposición de las costas causadas con este incidente».

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

«Primero. [...]

»Cuarto. Cuestiona el Letrado de la Seguridad social en su impugnación tanto la cuantía de la deuda como la calificación que la misma ha de recibir.

»Si bien es cierto que obraba en autos una certificación de enero de 2005, que fue la que al parecer la Administración Concursal pudo tener a la vista para emitir su informe, lo cierto es que con el incidente se acompaña una certificación de marzo de 2005 que ha de tener la virtualidad de introducir en la lista de acreedores el importe que certifica, esto es, la suma de 243 383,22 euros, dados los términos imperativos del art 86.2 de la LCon , y sin perjuicio de que, como la propia ley prevé, se impugnen a través de los cauces admitidos al efecto por su legislación específica los actos administrativos que determinan tal presunción, en este caso la certificación del Director Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social de Huesca.

»Lo anterior no determina que necesariamente haya de aceptarse la certificación en sus estrictos términos, pues por exigencia del artículo 22 de la Ley General de la Seguridad Social estos créditos "quedaran sometidos a lo establecido en la LCon", y, por ello, su concreta calificación podrá ser objeto de examen y modificación dentro del procedimiento.

»Las cuestiones litigiosas que han de ventilarse respecto a este crédito, a la vista de la certificación, son las de determinar cual es el importe del privilegio general del artículo 91.4 y en segundo lugar la calificación que ha de darse a los recargos.

»En cuanto al primero de los problemas, es resuelto de forma satisfactoria, a juicio de este Juzgador, y haciendo un resumen de la evolución de la corta jurisprudencia recaída en aplicación de la joven ley concursal por la sentencia del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo de fecha 31 de mayo de 2005 que establece que "centrado el debate en esos términos, la discusión tiene por objeto interpretar el significado y alcance del privilegio general reconocido en el apartado 4.º del artículo 91 LCon y más concretamente dotar de sentido a la mención contenida en la norma acerca de que "Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe". Se trata por lo tanto de determinar cuál es la base de cálculo que ha de utilizarse para cuantificar el privilegio de que hablamos, tarea en la que necesariamente habrá de tenerse en cuenta también el inciso primero de la norma, esto es, si la base de cálculo del 50% ha de incluir "el conjunto de los créditos" reconocidos a favor del acreedor institucional de que se trate -en este caso créditos de la Seguridad Social- o por el contrario deberán excluirse aquellos que ya gocen del privilegio reconocido en el apartado 2.º artículo 91 LCon . La cuestión así planteada no ha merecido una respuesta unívoca entre los Juzgados de lo Mercantil que al día de hoy se han pronunciado al respecto (así se muestran partidarios de tal exclusión las Sentencias de los Juzgados de lo Mercantil n.º 3 de Madrid de 4 marzo 2005, JM n.º 4 de Barcelona de 4 abril 2005, JM n.º 2 Barcelona de 29 marzo 2005, JM n.º 1 de Barcelona de 22 abril 2005; por el contrario la Sentencia JM n.º 5 de Madrid es favorable a la inclusión de todos los créditos) y menos aún en la doctrina mercantilista (aboga por el cómputo global autores como Garrido o Mercadal Vidal, y en contra Guilarte y Cordero Lobato). Para abordar la cuestión habremos de comenzar recordando que uno de los principios que inspira la reforma concursal plasmada en la Ley 22/2003 es la poda o recorte de privilegios (así expresado en el apartado V de su Exposición de Motivos) a lo que se une la necesidad de interpretar restrictivamente toda aquella regla que por otorgar un privilegio venga a introducir un reparto desigual de los sacrificios y con ello a romper la *par condicio creditorum*



propia de toda situación concursal, máxime cuando se trata de los acreedores institucionales cuya necesidad de protección ha sido harto discutida históricamente y cuya justificación actual aparece muy devaluada por lo que la política legislativa seguida en la vigente Ley debe merecer una aplicación restrictiva en cuanto a la tutela que todavía se sigue dispensando. Seguidamente habremos de tener presente el *iter* parlamentario seguido por la norma que nos ocupa, en cuanto que antecedente legislativo autorizado por el artículo 3.1 CC como uno de los criterios hermenéuticos, y así las retenciones por cuota obrera que eran contempladas originalmente en el Proyecto de Ley como un depósito en manos del deudor, no incluido en la masa del concurso, y por lo tanto sujeto a la *separatio ex iure domini* a favor de la Administración Tributaria o de la Tesorería General de la Seguridad Social, conforme al régimen que tradicionalmente habían tenido en situaciones concursales, fueron después modificadas en su tratamiento para pasar a constituirse en el Privilegio General del artículo 91 n.º 2 por lo que se introdujo la enmienda n.º 211 del Grupo Popular que añadió en el inciso primero del apartado 4.º artículo 91 la mención "al privilegio general del número 22 de este artículo " con la finalidad declarada de "evitar ambigüedades en el cálculo del límite del 50 por 100, al incorporarse como privilegio general las retenciones, tras suprimirse el derecho de separación" lo que ya revela cuál era la intención del legislador. A ello se añade el texto que originalmente tenía en el Anteproyecto la Disposición final decimosexta cuando al regular la redacción del artículo 22 de la LGSS decía en su párrafo segundo que los créditos por cuotas y conceptos de recaudación conjunta de la Seguridad Social quedaran sometidos a lo establecido en la Ley concursal "y el importe preferente de aquellos que no gocen de privilegio especial conforme al apartado primero del artículo 89 de la referida Ley no podrá exceder del 50 por 100 del importe de la masa pasiva" (sin hacer referencia a las retenciones que todavía eran conceptuadas como depósito sujeto a separación) lo que revelaba la intención del prelegislador de hacer exclusión de las cantidades ya privilegiadas por otras vías a la hora de hacer el cálculo del 50 por 100, intención que no parece fuera después alterada. En definitiva, la expresión discutida y poco afortunada del "conjunto de los créditos" empleada por el inciso segundo del apartado 4.º artículo 91 LCon deberá ser interpretada en una hermenéutica razonable de la norma, trascendiendo su mera literalidad (artículo 3.1 CC), teniendo presente su ubicación sistemática dentro del propio artículo 91 y los antecedentes arriba expuestos, como un cómputo selectivo comprensivo únicamente del conjunto de las cantidades restantes y que no gocen de ningún otro privilegio, pues una interpretación distinta conduciría además al tratamiento injustificado de dotar de un doble privilegio a las sumas por retenciones, una primera ex apartado 2.º artículo 91 y una segunda al utilizarlas además para el cómputo del privilegio del apartado 4.º, procediendo en consecuencia estimar la postura defendida por la Administración concursal y limitar el privilegio general del apartado 4.º artículo 91 a la mitad de las cotizaciones a cargo de la empresa."

»Respecto a la calificación que han de tener los recargos, la jurisprudencia de la instancia excluye unánimemente su carácter de créditos ordinarios o privilegiados calificándolos sin duda como créditos subordinados; valga por todas la sentencia del JM n.º 4 de los de Madrid de fecha 21 de abril de 2005 que manifiesta que "los recargos (ya sean de apremio ya de demora) de los créditos institucionales son, efectivamente, ingresos de carácter público (con la calificación de recurso de la Seguridad Social, según el artículo 86 de la LGSS y el artículo 1.1 del Reglamento General de Recaudación de la SS - RD 1415/2004 de 11 de junio), pero no debe olvidarse que su finalidad esta más próxima, en unos casos, al resarcimiento por retraso, asemejándose así a los intereses; y en otros, cuando alcanzan porcentajes tan elevados que desbordan el carácter indemnizatorio, se asimilan a una auténtica penalización. En cualquier caso, se trata de una prestación accesoria al crédito principal (tal distinción se advierte en los arts. 25, 27 y 30 de la LGSS y en el artículo 10 del Reglamento General de Recaudación de la SS - RD 1415/2004 de 11 de Junio , donde los recargos son consecuencia de la no realización en plazo del ingreso por la cuota). Y en la LCon no rige en materia de calificación el criterio de que lo accesorio merezca el mismo tratamiento que lo principal; al contrario, la distinción entre principal e intereses es tajante, pues los segundos clasificados como subordinados (artículo 92.3 LCon). Por lo que si se entiende que el recargo cumple una función similar al interés su clasificación en el concurso debería ser la misma. Y cuando cumpla una finalidad equiparable a la penalizadora o sancionatoria (tanto por su elevado porcentaje como por su compatibilidad con el interés moratorio) también sería de aplicación la clasificación como subordinado (artículo 92.4). La exposición de motivos de la LCon es clara al señalar de modo expreso (punto V) que la categoría de créditos subordinados incluye los intereses devengados y sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos, tanto tributarios como de la Seguridad Social. Además, el artículo 86 de la LGSS distingue, al enumerar los recursos generales para la financiación de la Seguridad Social, entre cuotas, por un lado, y "cantidades recaudadas en concepto de recargos, sanciones u otras de naturaleza análoga", por lo que la equiparación de estos últimos conceptos proviene del propio texto de la ley.

»Sobre estos criterios, ha de concluirse aceptando el total importe de la certificación del Director provincial de la TGSS de marzo de 2005 como ya se ha dicho, que resultan calificados los créditos de la siguiente manera:

»-Crédito por privilegio del artículo 91.2 del LCon : la suma de 28 620,02 euros.



»-Crédito por privilegio del artículo 91.4 de la LCon : la suma de 89 108,88.

»-Crédito ordinario ex artículo 89.3 de la LCon: la suma de 89 108,88 euros.

»-Créditos subordinado ex artículo 92 por la suma de 36 554,4 euros en concepto de recargos.

»Se plantea el problema de si esta calificación es más favorable o no que la reconocida por la Administración judicial en su informe, dado que en la misma se recogen mayores cantidades, si bien disminuyen las privilegiadas y las comprendidas como crédito ordinario y aumentan las consideradas como crédito subordinado, no es menos cierto que es la actora la que ha postulado el reconocimiento de la cantidad superior, aunque su calificación sea más desfavorable en orden a su pago y a los derechos de voto. Por ella, con estimación parcial de la impugnación esta habrá de ser acogida parcialmente.

»Quinto. Cuestiona el Sr. Letrado del Estado la fecha de nacimiento de determinados créditos, que determinan que de nacer antes de la fecha de declaración de concurso son créditos concursales de la categoría que corresponda y de nacer con posterioridad a la misma son créditos contra la masa. Alega el Letrado del Estado que dado que se tratan de impuestos en los que la concursada no es el sujeto pasivo del impuesto sino simplemente la persona que responde de su pago -sustituto del contribuyente- al imponerle la ley la obligación de retenerlo e ingresarlo en el tesoro a la fecha de la declaración-liquidación de estos impuestos, IRPF e IVA, que tuvo lugar en diciembre, por lo que nos encontramos, a su juicio, ante créditos contra la masa.

»Esta cuestión, referente a las retenciones del IRPF ya ha sido sustancialmente resuelta por la sentencia del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo de fecha 31 de mayo de 2005 , en los siguientes términos: "se suscita seguidamente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en incidente de impugnación acumulado al anterior, la cuestión referida a la calificación que merecen las retenciones practicadas por la concursada "Muebles El Castro, S. L." correspondientes al IRPF por los salarios del cuarto trimestre de 2004, teniendo presente que la fecha de declaración del concurso data de 21 diciembre 2004. [...] La premisa inicial para solucionar esta cuestión parte de recordar, como ya hemos dicho, que las retenciones por IRPF, a efectos concursales, ya no tiene en la actualidad y tras la reforma concursal la naturaleza de depósito a favor de la Hacienda Pública sujeta al derecho de separación *ex iure domini* de que gozaba en el régimen anterior (tal y como había sentado la STS de 5 julio 2000 en interpretación y aplicación del artículo 96-5 del Reglamento General de Recaudación). Siendo el legislador consciente de la ficción que suponía tal asimilación, pues ni estamos en presencia de un contrato de depósito de naturaleza real y consensual como así se conceptúa en el C. Civil y en el C. Com., ni tampoco se puede hablar de un genuino derecho de separación que exige la más perfecta identificación de los bienes a separar, todo ello incompatible con un bien como el dinero habida cuenta de su ultrafungibilidad que le lleva lógicamente a confundirse con el patrimonio del retenedor, es por lo que las cantidades que obedezcan a retenciones tributarias pasan en la nueva regulación de estar sujetas a separación (ya no entran en el ámbito del artículo 80 LCon) a configurarse como auténticos créditos a favor de la Hacienda Pública si bien con el reconocimiento del privilegio general previsto en el artículo 91-2.º LCon Descartadas por lo tanto las reglas aplicables al depósito y por lo tanto el derecho del acreedor a reclamar las sumas en cualquier instante (artículo 1766 C.Civil y 306 C.Com.), habremos de resolver el conflicto atendiendo a la naturaleza crediticia de las retenciones. En este sentido la jurisprudencia (SSTS, Sala 3.ª, 13-11-99, 7-11-97, 12-2-2001, 9-10-2003 , etc.) ha venido señalando que la obligación de retener a cuenta del IRPF parte de las retribuciones abonadas a trabajadores e ingresarla en la Hacienda Pública, constituye un deber fiscal de carácter autónomo impuesto al pagador sobre el que pesan dos obligaciones, una la de retener en concepto de pago a cuenta la cantidad que proceda, y otra la de ingresar su importe, todo lo cual se corresponde con la regulación legal hoy vigente contenida en el artículo 101 del Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los artículos 72, 76 y 106 del Real Decreto 1775/2004, de 30 julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cabe señalar además por lo que respecta a la segunda de tales obligaciones, la de proceder al ingreso a cuenta que es la que aquí nos ocupa, que su nacimiento o devengo tiene lugar, por su naturaleza *ex lege* , cuando se realiza el hecho imponible mismo sin perjuicio de que su exigibilidad se relegue a un momento posterior conforme a las condiciones y plazos que se establezcan reglamentariamente (STS, Sala 3.ª, de 3-12-99). Esto supone que las declaraciones trimestrales por las que el sujeto pagador procede a liquidar las cantidades retenidas y a realizar los ingresos a cuenta en el Tesoro Público, conforme dispone el artículo 106 del Real Decreto 1775/2004 , dentro de los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, no es sino expresión del cumplimiento de una obligación exigible periódicamente pero que ya había nacido con anterioridad en el momento en que se practica cada una de las retenciones que siguen al abono de la respectiva nómina. Llevado lo anterior al ámbito concursal forzoso será concluir que únicamente las retenciones 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 n.º



5 del artículo 84.2 LCon . Por otra parte, tal conclusión es la que mejor se aviene con los principios que inspiran la regulación de los créditos contra la masa cuyo común denominador (a salvo del n.º 1 de la norma) es la mera temporalidad en el nacimiento de esos créditos: su extraconcursalidad se justifica en la medida en que posibiliten el desarrollo del proceso en el que se habrán de satisfacer de forma colectiva a los acreedores concursales así como la continuación de la actividad económica del deudor en el caso de optar por la solución de convenio, para lo cual la propia Ley atiende al momento de nacimiento del crédito no al de su exigibilidad, y así repárese en que ambos momentos pueden aparecer disociados e incluso distantes en el tiempo en casos como el de las indemnizaciones por despido o extinción de los contratos de trabajo (n.º 5 artículo 84.2) o el de las obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado (n.º 10 artículo 84.2), a pesar de lo cual si su nacimiento fuera previo a la declaración del concurso serán en todo caso créditos concursales y no contra la masa".

»A la misma solución ha de llegarse respecto al importe del IVA retenido antes de la declaración de concurso e ingresado con posterioridad a la declaración del mismo. Efectivamente, tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, su devengo se produce para el sujeto pasivo conforme al artículo 75.1. 1.º, 2.º, y 7.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la fecha de la entrega de bienes o prestación de los servicios, de ahí, que su exigibilidad posterior al responsable del impuesto no altera la fecha de devengo. En definitiva, sustancialmente por los mismos argumentos que los barajados para las cantidades por retenciones del IRPF, los importes del IVA devengados antes del concurso y no declarados y, en su caso, entregados hasta después de tal fecha habrán de ser considerados créditos concursales y no créditos contra la masa.

»De otra parte, ante la imposibilidad de determinar que cantidades de las declaradas se devengaron antes y cuales después ha de estimarse, siquiera como ficción jurídica, ante la imposibilidad de determinar en el plazo fáctico qué concreta cantidad por cuotas de IVA corresponde a los bienes entregados y servicios prestados antes de la declaración del concurso y cuáles corresponden a las fechas posteriores al mismo, por lo que todas ellas, a tanto alzado, deberán ser imputadas a la fecha anterior al concurso al existir obligación para la concursada de declaración-liquidación mensual y al haberse declarado el concurso bien avanzado el mes de noviembre, el 23 de dicho mes. Por ello, ha de ser desestimada la impugnación sobre el reconocimiento de créditos planteada por el Sr. Letrado del Estado.

»Respecto al cómputo de los créditos para el cálculo del privilegio general y del crédito ordinario, así como la calificación que han de tener los créditos por recargos, las razones que justificaron en esta resolución la inclusión de aquellos créditos que no hubiesen sido considerados ya como privilegiados, excluidos los créditos por recargos, que se consideran subordinados, para la Seguridad Social, también han de ser aplicados y sirven de perfecta justificación para el cálculo de los privilegios de la AEAT. Así, también se ha venido rechazando la inclusión de los créditos subordinados en la base para el cálculo del privilegio del artículo 91.4 de la LCon , en este sentido, sentencia de 4 de marzo de 2005 del Juzgado de lo Mercantil n.º 3 de Madrid, fundado en que si el artículo 91.4 excluye los créditos contemplados en los arts. 90.1 y 90.2 de la LCon es manifiesto que ni siquiera contempla los créditos subordinados y supondría, desde otro punto de vista, una interpretación extensiva del alcance del privilegio; en el mismo sentido, entre otras, sentencia del Juzgado de lo Mercantil n.º 2 de Barcelona de fecha 29 de marzo de 2005 .

»Por ello, ha de estimarse que la calificación de los créditos concursales de la que es titular la Hacienda Pública será la siguiente:

»-Créditos con privilegio especial ex artículo 90.1.1º LCon : 310 230,61 euros.

»-Créditos con privilegio general ex arts. 91.2 de la LCon : 49 308,74 euros.

»-Crédito con privilegio general ex artículo 91.4 de la LCon : 239 846,48 euros.

»-Crédito ordinario ex artículo 89.3 de la LCon: 239 846,48 euros.

»-Créditos subordinado ex artículo 92 de la LCon : 524,48 euros.

»Por ello, las impugnaciones formuladas por el Letrado del Estado han de ser íntegramente desestimadas.

»Sexto. No procede efectuar expresa imposición de las costas de este incidente, por aplicación del artículo 394 de la LEC en relación con el artículo 196 de la LCon , ya que versa sobre aspectos de interpretación jurídica relativos a un nuevo texto legal que están generando opiniones doctrinales muy diversas, sin que existan todavía pronunciamientos jurisprudenciales claramente mayoritarios e incontestados que permitan orientar los planteamientos de las partes».

TERCERO . - La Audiencia Provincial de Huesca dictó sentencia de 18 de octubre de 2006 en el rollo de apelación n.º 132/2006 , cuyo fallo dice:



«Fallamos: Que desestimando los recursos de apelación interpuestos por la representación de la Tesorería General de la Seguridad Social y por la de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la sentencia dictada por el Juzgado de Primera Instancia Tres de Huesca en los autos anteriormente circunstanciados, confirmamos íntegramente dicha resolución, omitiendo todo pronunciamiento sobre el pago de las costas causadas en esta alzada».

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

«Primero. Aceptamos y damos por reproducidos los ya expuestos en la sentencia apelada sobre las cuestiones nuevamente debatidas en esta segunda instancia, en la que la Administración Concursal no llegó a interponer el recurso que inicialmente preparó, declarado desierto por auto de treinta de marzo de dos mil seis .

»Segundo. Tanto la Tesorería General de la Seguridad Social como la Agencia Estatal de la Administración Tributaria discrepan con lo resuelto en la sentencia apelada, por la que se resolvió el incidente concursal promovido para impugnar el reconocimiento y calificación de créditos contenido en el informe de la Administración Concursal [...].

»Tercero. En lo que concierne al fondo mismo de los recursos, ambos deben ser desestimados por los propios fundamentos de la sentencia apelada, anteriormente aceptados y dados por reproducidos en esta ocasión procesal, en la que ningún sentido podría tener la repetición de las consideraciones que el juzgado ya tiene expuestas, en las que se dio pormenorizada respuesta a las cuestiones planteadas tanto por la Administración de la Seguridad Social como por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por más que para alguna de las planteadas por esta última se remitiera a lo ya razonado al dar respuesta a la Seguridad Social. En definitiva, [...] El privilegio general del artículo 91.4 , que no puede interpretarse sino restrictivamente, debe calcularse descontando "del conjunto de los créditos" aquellos que ya gozaran de un privilegio general o especial o fueran subordinados pues de lo contrario se estaría privilegiando dos veces a los créditos que ya gozaban de privilegio especial o general y se estaría alterando la peor condición de los créditos subordinados, para terminar privilegiándolos, pese a que el Legislador ha pretendido todo lo contrario. Tal y como consta en el primer inciso del artículo 91.4 , el legislador ha concedido este privilegio, muy discutido doctrinalmente, sólo para los créditos que no gocen de privilegio especial ni del privilegio general del 91.2. En este mismo sentido se ha pronunciado la sección decimoquinta de la Audiencia Provincial de Barcelona en su sentencia de 19 de enero de 2006, la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de la Coruña en sus sentencias de 7 de abril de 2006 y 10 de abril de 2006, la Audiencia Provincial de Soria en su sentencia de 12 de mayo de 2006, la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de la Coruña en su sentencia de 16 de mayo de 2006, la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Zaragoza en su sentencia de 16 de junio de 2006 y la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de la Coruña en su sentencia de 26 de junio de 2006 . Del mismo modo, todas las sentencias citadas, salvo las que no llegan a abordar la cuestión, concluyen que los citados recargos, tanto tributarios como de Seguridad Social, aunque no sean una manifestación del *ius puniendi* del Estado que precise de las garantías de un procedimiento sancionador, sí son una sanción a los efectos del artículo 92.4 LCon , valoración que es compartida por este tribunal, por lo que ningún reproche puede hacerse al Juzgado por considerar créditos subordinados a los repetidos recargos, tanto tributarios como de la Seguridad Social. Es de resaltar que cuando un recargo no tiene una función sancionadora es porque desarrolla un papel similar a los intereses, que también son créditos subordinados conforme al artículo 92.3 sin que tal previsión deba entenderse referida a los postconcursoales, como aboga algún autor como el citado en el recurso pues, tal y como ha sido puesto de manifiesto por otros autores, el artículo 92.3 se está refiriendo a los intereses anteriores al concurso, los concursales, pues los posteriores se encuentran sometidos al régimen del artículo 59 de la Ley . Por otra parte, las mismas recurrentes, cuando invocan la STC 164/1995 , califican los recargos como "una penalidad económica por el retraso" pues tienen "un cierto matiz sancionatorio" lo cual hace que, tal y como lo tiene dicho el Juzgado, deban ser subsumidos dentro de "las demás sanciones pecuniarias" a las que se refiere el artículo 92.4 , por más que no se consideren sanciones a otros efectos.

»Por otra parte, en lo que interesa al impuesto del valor añadido (IVA) y retenciones por el impuesto de la renta de las personas físicas (IRPF), también debe estarse a cuanto tiene razonado el Juzgado. El hecho de que se declararan o se debieran declarar- liquidar con posterioridad al concurso no convierte esos créditos concursales en créditos contra la masa. El IVA ya estaba devengado y las retenciones ya estaban efectuadas con anterioridad. Los créditos correspondientes ya existían aunque sólo fueran exigibles con posterioridad. No se han generado por la actividad de la concursada tras la declaración del concurso sino que se han generado por su actividad empresarial con anterioridad, por más que debieran ser declarados-liquidados con posterioridad a la declaración del concurso. La administración tributaria sostiene, subsidiariamente, que sí que podría llegar a distinguirse entre la parte devengada antes y la devengada después de la declaración del concurso (el 23 de noviembre) pues, según la recurrente, se trata de un mero cómputo que no es material y físicamente imposible sino que puede hacerse, pero lo que ahora importa es que tal cómputo no se ha hecho



ante la imposibilidad concreta de hacerlo con los datos aportados al procedimiento. Era en este incidente donde la parte debería haber aportado los datos precisos para efectuar dicho cálculo, para señalar la concreta distribución que pretendía, precisando en su apelación cual debía ser si no le satisfacía la efectuada en primera instancia. Dice la recurrente que el cálculo puede hacerse pero ni siquiera ella lo ha hecho para articular su petición.

»Cuarto. Pese a desestimarse el recurso interpuesto, no procede condenar a la apelante al pago de las costas causadas en esta alzada, en cumplimiento del artículo 394 de la Ley 1/2000, al que se remite el artículo 398 de la misma Ley, por las mismas razones que ya tiene expuestas el Juzgado para resolver sobre las costas de primera instancia pues los recursos han versado sobre cuestiones jurídicas surgidas de un nuevo texto legal que está dando lugar a diversas opiniones fundadas en derecho que, al tiempo de la interposición de la apelación, todavía no habían sido resueltas por este tribunal ni por la jurisprudencia en general».

QUINTO . - En el escrito de interposición del recurso de casación presentado por el abogado del Estado se formulan los siguientes motivos de casación:

La resolución frente a la que se interpone el presente recurso de casación es la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Huesca de 18 de octubre de 2006 por la que se desestima el recurso de apelación interpuesto frente a la sentencia de 14 de noviembre de 2005 del Juzgado de Primera Instancia nº 3 de Huesca .

Dicha resolución, a juicio del recurrente, reúne los requisitos para ser recurrible en casación que se establecen en los artículos 197.6 LCon y 477 LEC 1/2000, según los razonamientos que aporta en relación con los requisitos exigidos a una resolución judicial para ser objeto de recurso de casación de acuerdo con la LCon y con la LEC, exponiendo el interés casacional presente en la sentencia recurrida en función del tiempo de vigencia de la norma, dado que la normativa en que se basa la sentencia impugnada tiene menos de cinco años de vigencia y no existe doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo.

Motivo primero y único. «Infracción de los arts. 84.2.10º, 91.4 y 92 LCon.»

Dicho motivo se funda, en resumen, en lo siguiente:

Se plantea, en primer lugar, si los créditos por IVA y retenciones del IRPF correspondientes a noviembre de 2004 incluidos en la certificación de la AEAT (certificación de 7 de marzo de 2005, obrante en autos), cuyo vencimiento es posterior al auto de declaración de concurso deben ser considerados como créditos contra la masa o créditos concursales.

Según el artículo 84.2.10 LCon tendrán la consideración de créditos contra la masa: «Los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, hasta la conclusión del concurso».

Al respecto hemos de partir del artículo 1090 CC que señala que las obligaciones derivadas de la Ley se regirán por los preceptos de la Ley que las hubiere establecido, en este caso, la Ley del IVA y la Ley del IRPF, cuya norma general es la LGT.

Los créditos por IVA por importe de 63 466,94 euros, por retenciones de IRPF por arrendamientos de 245,57 euros y por trabajo personal de 29 463,51 euros correspondientes en ambos casos a noviembre de 2004, incluidos en el informe de la Administración Concursal como créditos concursales, su vencimiento es posterior a la fecha del proceso pues el auto de declaración del concurso es de 20 de noviembre de 2004 .

En cuanto al IVA, hay que partir de la distinción entre la figura del contribuyente y la del llamado sustituto del contribuyente que tienen deberes distintos. Así, según el artículo 36.2 LGT es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible y es sustituto (artículo 36.3 LGT) el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, esta obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

En el IVA, el contribuyente es el destinatario del bien o del servicio cuya entrega o prestación constituye el hecho imponible. Su obligación es de devengo inmediato con carácter general, según se deduce del artículo 75 de la Ley 28/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido . En resumen, cuando se pone a disposición el bien o se ejecuta, presta o efectúa la operación, el destinatario (contribuyente) debe satisfacer el correspondiente IVA al empresario (sustituto del contribuyente).

Sin embargo, la obligación de liquidación y pago por el sustituto del contribuyente (en este caso la entidad sujeta a concurso) a la AEAT se devenga en los términos previstos en el artículo 71 del Reglamento del IVA, aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre, que dispone en su apartado 1 que «... los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones- liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3



y 4 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 6 , incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas...».

Por su parte, el apartado 4 del citado precepto dispone que «la declaración liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual o trimestral, según proceda... ».

Así, pues, la obligación de declaración-liquidación del IVA es exigible en los primeros veinte días del mes siguiente al que se han devengado las correspondientes operaciones, en las que el sustituto del contribuyente ha ido repercutiendo IVA a sus clientes, por lo que con respecto a las operaciones que Transportes Aragón realice en noviembre de 2004, con independencia de que cobrase el IVA de sus clientes en ese mes, su obligación con la AEAT se devenga en el siguiente mes de diciembre.

Con relación a las retenciones del IRPF se trata según el artículo 23.1 LGT de una obligación de realizar un pago a cuenta. En efecto, mediante el pago de retenciones, el empresario como recoge la sentencia del Juzgado recurrida en apelación, cumple un deber tributario autónomo al principal del trabajador, quien en el plazo establecido al efecto deberá autoliquidar lo que corresponda deduciendo lo que el empresario le retuvo, pero se trata de obligaciones autónomas.

Esta obligación es también distinta a la mera obligación de retener que tiene el empresario por el simple hecho de pagar al trabajador, y que forma parte de las denominadas por el artículo 24 LGT «obligaciones entre particulares resultantes del tributo».

Pues bien, con relación a esta última, dispone el artículo 76 RIRPF que «con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes».

Cuestión distinta es lo que sucede con la obligación de ingreso a favor de la AEAT de lo retenido, sobre cuyo devengo dice el artículo 106 del citado Reglamento en su apartado 1 que «el sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público.»

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 1.º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido , aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre . Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior".

En resumen, si los créditos correspondientes al IVA y retenciones del IRPF son exigibles con posterioridad a la fecha en que se dicta el auto de declaración de concurso, no pueden ser considerados como integrantes de la masa pasiva del concurso, teniendo en cuenta el artículo 84.1 LCon se trata en estos dos casos de créditos contra la masa, al amparo del artículo 84.2.10.º LCon .

Discrepa, también, de la forma en la que se ha calculado el importe del crédito de la AEAT que disfruta del privilegio general previsto en el artículo 91.4 LCon .

La administración concursal -confirmado su criterio por ambas sentencias- incluye en esta partida la cifra de 239 846,48 euros que resultan de aplicar el 50% a lo que considera el total de los créditos menos los créditos especialmente privilegiados, retenciones y créditos subordinados (50% sobre 839 552,60 - 310 230,61 - 49 104,86 - 524,18).

Frente a esa forma de calcular, la AEAT parte de la suma total de 764 739,62 euros y a esa cantidad le aplica el 50% (certificación de 15 de diciembre de 2004, obrante en autos).

Según el artículo 91.4 LCon son créditos concursales con privilegio general «los créditos tributarios y demás de Derecho Público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del numero 2 de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50% de su importe».

La discusión se produce porque según la Administración Concursal el 50% se aplica sobre lo que considera crédito concursal no especialmente privilegiado o subordinado. Sin embargo, la AEAT estima que el 50% debe



aplicarse, como reza el artículo 91.4 LCon «sobre el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública», sin exclusión alguna.

La tesis de la Administración Concursal no puede prosperar por la propia literalidad del precepto. El artículo 91.4 LCon dice «Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50% del importe». De hecho, cuando el legislador ha querido dejar fuera de la base de cálculo alguna categoría de crédito, así lo ha hecho expresamente, como en el artículo 91.6 LCon que expresamente excluye los créditos subordinados para calcular el 25% del límite de privilegio del acreedor que hubiera solicitado el concurso necesario.

La norma ha establecido un límite para el ejercicio del privilegio general del artículo 91.4.º LCon . Ese límite esta constituido por una cuantía que fija en el 50% del total de créditos de la Hacienda Pública. Esta es la única interpretación que cabe del tenor literal del artículo 91.4 LCon . En este caso, por tanto, la cuantía límite para ese crédito es del 50% del conjunto de créditos de la Hacienda Pública que actuara como límite para el privilegio del artículo 91.4 LCon , privilegio que habrá de sumarse después al del artículo 91.2.º LC.

Ha de tenerse en cuenta como recuerda la sentencia dictada en la instancia, que la normativa concursal anterior trataba los créditos por retenciones como créditos separables pues las retenciones son cantidades que en realidad no pertenecen al concursado sino que este lo que hace es retenerlas de los pagos que hace a terceros para ingresarlas en la Hacienda Pública, se convierte así en un recaudador de la deuda tributaria sin que dichas cantidades entren a formar parte de su patrimonio. Este derecho de separación se mantuvo, de hecho, hasta los últimos estadios de la tramitación parlamentaria de la LCon.

La obligación tributaria de ingresar las retenciones es mucho más exigente que la obligación general de ingreso del resto de deudas tributarias. De hecho, la Ley General Tributaria tanto la nueva como la antigua establecen sanciones muy superiores por el incumplimiento de una y otra obligación porque los retenedores se convierten en auténticos gestores del caudal público por lo que ha de exigírseles una mayor diligencia y, por tanto, ha de tener una mayor consideración el crédito derivado de retenciones que el derivado del resto del crédito tributario.

La nueva Ley concursal para favorecer el mantenimiento y viabilidad de las empresas concursadas ha rebajado este privilegio, considerando los créditos por retenciones y pagos a cuenta como créditos integrantes de la masa pasiva pero con un privilegio se está diluyendo haciendo prácticamente igual el crédito de retenciones al resto del crédito tributario, algo no querido por la Ley que se ha cuidado de diferenciar el crédito del artículo 91.2 y 4 LCon.

Además, si nos atenemos al *iter* legislativo que desembocó en la actual redacción del artículo 91.4.º LCon se hace todavía mas claro que la interpretación que el legislador avaló es precisamente la que esta parte ha sostenido desde el principio del actual litigio.

En el borrador inicial del anteproyecto de LCon elaborado por la sección especial correspondiente de la Comisión General de Codificación (octubre de 2000), el privilegio general se reconocía en el artículo 90.5 que incluía «los créditos tributarios que no gocen de privilegio especial conforme al nº 1 del apartado 1 del artículo 89 , hasta el 10% del importe de la masa pasiva». En resumen: se excluían los créditos con privilegio especial por garantía real y se utilizaba una base ajena al propio crédito tributario.

En el primer anteproyecto de Ley (febrero de 2002), objeto de información pública por el Ministerio de Justicia a través de su pagina Web, se modificó sustancialmente el artículo 90.5 , que decía que atribuía privilegio general a «los créditos tributarios y demás de Derecho público así como los créditos por cuotas de la Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta, que no gocen de privilegio especial conforme al nº 1 del apartado 1 del artículo 89 . El privilegio solo se extenderá para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50% del importe de la masa pasiva».

De esta manera:

a) Se unificaba el privilegio general de los créditos tributarios, de los restantes de derecho público y los créditos por cuotas de la Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta.

b) En este privilegio no se incluían los créditos con privilegio especial (los créditos... que no gocen de privilegio especial...). Aunque seguía manteniendo la laguna anterior, ya que solo se refiere a los del nº 1 del 89.1, planteando la duda del tratamiento del privilegio que correspondía a los restantes apartados en que fuera titular del crédito la Hacienda Pública.

c) La limitación del privilegio general se reducía a dos formas: - Se consideraban de forma independiente los créditos tributarios y los de la Seguridad Social (respectivamente).- Elevando el porcentaje del límite del 10% hasta el 50% de la masa pasiva.



d) El principal cambio radica en la introducción de una regla especial para el cómputo del privilegio «el privilegio solo se extenderá para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta...»

Así se salvaban las anteriores dudas sobre la inclusión o no de determinados conceptos del crédito tributario (retenciones, créditos con privilegio especial que no fuera del 89.1.1.). La base para el cálculo del porcentaje se realizará sobre el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública lo que forzosamente incluía los de privilegio especial y los subordinados.

Sin embargo, el método de cálculo seguía con la referencia externa de la cifra de masa pasiva.

Varias eran las dudas que planteaba esta redacción:

A) No se resolvía adecuadamente la relación del crédito por retenciones (con derecho de separación) y la regla del privilegio general del crédito. Ciertamente la mención al conjunto de los créditos de la Hacienda Pública resolvía de forma expresa la inclusión en la base de cálculo de estos créditos por retenciones. No obstante, las dudas se mantenían sobre la inclusión dentro de este límite de estos créditos, bien hubieran obtenido su separación, bien fuera imposible la misma en cuyo caso sería aplicable la regla del artículo 80 (hoy 81 LCon).

B) Al igual que en el caso anterior, seguía sin aclararse que tipo de privilegio disfrutaba el crédito tributario que se encontrara en alguno de los supuestos del entonces artículo 89.1, que no fuera el previsto en su supuesto 1.

C) Estos problemas se acentuaban si se consideraba la expresión el privilegio. Mención general que permitiría dos interpretaciones dispares como eran incluir la totalidad de los privilegios del crédito tributario (puesto que se computaba el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública) o bien limitar al citado cupo de privilegio solo a los que gocen de privilegio general.

En el Proyecto de Ley remitido a las Cortes Generales se produce un nuevo cambio en la determinación de los créditos con privilegio general al considerar como tales a «los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social, que no gocen de privilegio especial conforme al número 1 del apartado 1 del artículo 89. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50% de su importe».

Resaltan dos modificaciones: La primera y más sustancial es la supresión de la referencia a la masa pasiva como elemento externo para fijar el límite del privilegio del crédito público. Ahora, el citado límite se fija en atención a su importe. Y dicho importe es el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y el conjunto de los créditos de la Seguridad Social. Y la segunda modificación es terminológica. Se sustituye la expresión «el privilegio» por «este privilegio». El cambio del artículo determinado por el pronombre demostrativo refuerza que dicho privilegio y su cómputo solo vendría referido a lo que se acaba de mencionar, esto es, al privilegio general del artículo 90.3.

Por lo tanto, se salvaban las dudas anteriores sobre la relación con otros créditos privilegiados, entendiendo que en el cupo que se calcula a través del método previsto en el párrafo segundo del (entonces) 90.3, solamente se pueden imputar o incluir créditos con privilegio general y no otros.

Esta redacción no cerraba todas las cuestiones hasta ese momento planteadas. Seguía sin resolverse la relación de este privilegio general residual con los créditos por retenciones y repercusiones, sobre los que todavía el proyecto conservaba el reconocimiento del derecho de separación. Al igual que mantenía las dudas sobre la misma cuestión pero en relación a los créditos tributarios que gozaran de alguna de las garantías que contemplaba el artículo 89.1, distintas al nº 1.

En el trámite de enmiendas en el Congreso fueron tres las presentadas a este artículo. Las tres fueron rechazadas pero los motivos de este rechazo y la estructura normativa que se trataba de establecer servirán como elemento interpretativo del precepto.

La enmienda 120 del Grupo Parlamentario de Coalición Canaria, pretendía la modificación del 90.3 desde el primer punto y seguido hasta el final, con la siguiente dicción: «Este privilegio se extenderá, únicamente, para el cúmulo de los créditos de la Hacienda Pública y para el de los de la Seguridad Social, ambos conjuntamente, y hasta el 50 por 100 de su importe».

Su justificación es reveladora: el proyecto recoge una preferencia excesiva para Hacienda y la Seguridad Social que pudieran alcanzar entre ambos el 100%. Tal posición es injustificada, véase incluso el derecho comparado, y puede mermar la efectividad de los créditos a acreedores del concursado. Basta con el límite conjunto del 50% para la totalidad de créditos de la Administración Pública.

El error de base de la enmienda era seguir pensando en la masa pasiva como referencia externa del límite del crédito tributario cuando ya había desaparecido. Se pretendía y no se aceptó que el límite del 50% se aplicaba



para la totalidad de los créditos de la Administración Pública. Por su rechazo se confirmaba que el límite fijado se aplica separadamente al crédito de la Hacienda Pública y al de la Seguridad Social.

La enmienda 308 del Grupo Parlamentario Socialista pretendía la siguiente redacción del artículo 90.3 : «Los créditos tributarios y demás de derecho publico, así como los créditos de la Seguridad Social, que no gocen de privilegio especial.

Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, devengados en los últimos dieciocho meses».

Como recogía la motivación de la enmienda, se opta por fijar la cuantía en función de un periodo temporal de suficiente amplitud, ya que no es justo que la falta de diligencia de la Administración afecte a otros acreedores que no pudieron conocer la situación del deudor. Sin embargo, este criterio tampoco fue aceptado.

La enmienda 507 del Grupo Parlamentario Catalán (Convergencia i Unió) que proponía la siguiente redacción: "Los créditos tributarios y demás... (resto igual)... hasta el 50% de su importe. En ningún caso, la suma de las cantidades previstas en el artículo 79.2 y de los créditos que gozan de este privilegio podrán superar el 60% de su importe conjunto".

El origen de esta enmienda venía de la modulación que se propugnaba al derecho de separación de las retenciones en el apartado 2 del artículo 79 del proyecto. Y sobre esta base, abordaba la coordinación entre este derecho de separación y el privilegio general (aunque de forma parcial, ya que no daba expresa respuesta al privilegio del crédito tributario cuando existiera imposibilidad de separación).

Interesa que esta enmienda, luego rechazada, pretendía la inclusión del privilegio general con el derivado del derecho de separación del artículo 79.2, aunque elevando el límite general del privilegio (del 50 al 60%). Por lo tanto, se rechazaba la posible inclusión dentro del cupo determinado de otros privilegios ajenos al propio general que contemplaba la norma.

El informe de la Ponencia mantuvo la redacción del 90.4.

No obstante, introduce un cambio sustancial en la definición del privilegio general, al añadir un nuevo apartado 2 al artículo 90 , en los términos siguientes: «Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal».

Precepto que se acompaña con la eliminación del derecho de separación de los artículos 79.2 y 76.4 del proyecto.

Ahora bien, no se establecía norma alguna de coordinación entre este nuevo privilegio general con el anterior general residual existente. Y ello acentuaba las dudas sobre la inclusión o no en el cupo o límite del 50% del artículo 90.4 de los créditos por retenciones.

Esta redacción se mantendrá en el Dictamen de la Comisión y en el texto aprobado por el Pleno del Congreso.

En el trámite de enmiendas en el Senado, además de reiterarse algunas de contenido similar a las del Congreso, se trató de aclarar definitivamente la relación de este privilegio general con las restantes situaciones de privilegio general o especial en que se podía encontrar el crédito tributario.

Es básica la enmienda nº 211 del Grupo Parlamentario Popular que proponía la siguiente redacción: «Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del numero 2 de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50% de su importe».

La justificación de la enmienda es clara: Mejora técnica. La referencia a los créditos de la Hacienda Pública con privilegio especial del artículo 90.1 no debe limitarse a los del n.º 1, pues los números 2, 5 y 6 también pueden ser posibles cauciones conforme al Reglamento General de Recaudación de 1990 , de la suspensión adoptada o de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos.

La mención al privilegio general del numero 2 de este artículo tiene por objeto evitar ambigüedades en el cálculo del límite del 50% al incorporarse como privilegio general las retenciones tras suprimirse su derecho de separación.

Por tanto, la enmienda luego aprobada abordaba dos cuestiones distintas: a) El reconocimiento de que los créditos de la Hacienda Pública pueden ser privilegiados especiales por cualquiera de los supuestos del artículo 90.1, y no solo por las garantías reales del 90.1.1 . Y, por otro lado, resuelve que no pueden incluirse este tipo de créditos en el privilegio general del artículo 90.4 . b) Evitar ambigüedades en el cálculo del límite del 50%, al incorporarse como privilegio general las retenciones tras suprimirse su derecho de separación.



La evolución del artículo que regula el privilegio general, con la inclusión de una nueva prelación general a favor de determinados créditos tributarios y de la Seguridad Social, complicaba la interpretación de los créditos que, conforme al 91.4, podrían entenderse incluidos en el cupo de dicho privilegio general.

Para solventarlo, se excluye expresamente del privilegio del artículo 91.4, tanto a los créditos con privilegio especial como a los créditos con privilegio general por retenciones.

De esta suerte, si bien en el cálculo de la base para determinar el privilegio se incluyen el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública (y, por tanto, los que gozan de privilegio especial, por retenciones y los subordinados), sin embargo en el límite del privilegio del 90.4 no pueden incluirse (por estar exceptuados expresamente) ni los créditos con privilegio especial ni por retenciones.

Esta redacción ha sido finalmente la recogida en la LCon. De esta manera, el cálculo del privilegio general del artículo 91.4 vendría dado por los siguientes elementos:

1) Sobre la base: El privilegio se extiende para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública. Esto es, para su cálculo se incluiría el crédito con garantía real y los créditos por intereses y sanciones tributarias en cuanto son parte del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública. Adviértase que menciona no los créditos tributarios sino la más amplia de los créditos de la Hacienda Pública y de la Seguridad Social.

2) La mención de este privilegio confirma que al cupo o importe del límite del 50% solo le son imputables los créditos que, legalmente, no tengan otra graduación ya con privilegio especial ya con privilegio especial por retenciones ya subordinados.

El proceso legislativo descrito nos permite deducir los siguientes elementos interpretativos sobre el privilegio general del artículo 91.4 LCon :

1. El privilegio general del artículo 91.4 LCon tiene una regulación propia e independiente del privilegio especial del artículo 90 LCon y del general del artículo 91.2 LCon .

Por lo tanto, aunque se consideren como un elemento más del método de cálculo de la base para determinar ese privilegio general, no podrán imputarse o incluirse en el cupo o límite resultante de este privilegio general. Y ello, no solo porque disfrutan de un privilegio propio y no limitado sino porque el propio artículo 91.4 LCon expresamente les excluye.

2. Este privilegio general residual esta sometido a limitación por la propia Ley. limitación que considera dos elementos: el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública o de los créditos de la Seguridad Social y la determinación de una cuantía máxima que se determinara por aplicar a la base anterior, el porcentaje del 50% marcado por la Ley.

3. Esta cuantía máxima es un límite que el privilegio general residual del crédito tributario (o de la Seguridad Social) no puede superar pero que tampoco esta obligado a alcanzar. Una vez determinado servirá para fijar el límite máximo del crédito con privilegio general del artículo 91.4 LCon . Y lógicamente, carece de virtualidad alguna para modificar el privilegio pleno del artículo 90 LCon o del artículo 91.2 LCon ; o bien atribuir privilegio a los créditos subordinados del artículo 92 LCon .

Por ello, el cálculo de la graduación del crédito tributario del artículo 91.4 LCon, implicará tres etapas. Una primera etapa es la determinación del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública. Expresión amplia derivada de los artículos 2 de la vigente LGP y 5 de la nueva LGP, y que permite incluir tanto los créditos tributarios y demás de derecho público como los subordinados. En este sentido es especialmente significativo que el artículo 91 LCon haya empleado dos expresiones técnicas de diferente extensión como son la de créditos tributarios y demás de derecho público y la de créditos de la Hacienda Pública.

Además, el artículo 91.6 LCon ratifica esta interpretación ya que para el cálculo del 25% expresamente se excluyen los créditos subordinados. Esto es, cuando el legislador ha querido excluirlos del cómputo, expresamente lo ha hecho. Y sin embargo, nada de esto se ha contemplado en el artículo 91.4 LCon .

Por otro lado, la expresión conjunto de los créditos de la Hacienda Pública debe entenderse limitado a los que constituyen o se integran en la masa pasiva del concurso sin alcanzar a los créditos contra la masa que ya se hubieran devengado. E igualmente se debe entender limitado a los créditos de derecho público (y no a los de naturaleza privada), en cuanto estos son los únicos a los que se reconoce tal prelación (artículo 10.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre).

Esta interpretación responde a su ubicación sistemática así como a la lógica del precepto en cuanto trata de determinar en que medida el privilegio existente en una situación no concursal (privilegio del artículo 77.1 de la nueva LGT) va a quedar minorado en un concurso con una solución convencional (77.2 de la nueva LGT).



La segunda etapa es la fijación del umbral o límite máximo del privilegio general, que se determina por ser el 50% del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública.

Y la tercera etapa es la imputación a dicho límite máximo de privilegio de los créditos tributarios y demás de derecho público que no tengan asignado otro privilegio. Para determinar la graduación, procederá la imputación a dicho cupo o límite máximo de los créditos que no tengan atribuido por la Ley otro privilegio propio, bien el privilegio especial del artículo 90.1 LCon, bien el privilegio general del artículo 91.2 LCon. Ni el privilegio negativo del artículo 92 LCon.

Por otra parte, en modo alguno se podrá incluir en esta imputación o aplicación a los créditos subordinados en la medida en que tienen un privilegio especial negativo.

El error de la Administración Concursal procede de que parte de la base de que para determinar la base de cálculo solo se pueden considerar los créditos que no gocen de otro tipo de privilegio o que no sean subordinados.

Infracción del artículo 92. 3 y 4 LCon.

Discrepa de la consideración como subordinado del importe de los 465,46 euros del recargo de apremio. Así, frente a la inclusión que se realiza en la certificación de la AEAT de este crédito que forma parte de una deuda tributaria con privilegio especial por la Administración Concursal se considera tal recargo como un crédito subordinado.

A diferencia de las sanciones tributarias, los recargos se integran dentro de la deuda tributaria y tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias con arreglo a los arts 25.2 y 58.2 LGT; no así las sanciones, que expresamente son excluidas de la deuda tributaria por el artículo 58.3 LCon. Las cuantías y requisitos para la exacción de los recargos vienen determinados en el artículo 28 LGT, titulado «Recargos del periodo ejecutivo».

En su justificación concurren varias posibilidades, fundamentalmente, incentivar el pago dentro del plazo legal señalado para ello y, en especial, los recargos de apremio, la indemnización por los gastos ordinarios propios de poner en marcha el procedimiento de apremio (SAN de 17 de septiembre de 1996 y STSJ de Valencia de 1 de junio de 2002).

Las precisiones anteriores son esenciales para abordar la calificación de los recargos tributarios en la medida en la que la LCon no resuelve expresamente la cuestión. La sentencia recurrida considera que los recargos serían créditos subordinados del artículo 92 LCon, y según el recurrente su clasificación ha de hacerse con base en lo establecido en el artículo 91.4 LCon.

Según el apartado V de la Exposición de Motivos de la LCon "se considera que el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas".

De este modo, como el artículo 92 LCon no recoge los recargos de apremio como crédito subordinado, la interpretación restrictiva que ha de hacerse de tal precepto impide clasificar los mismos como crédito subordinado.

Frente a lo expuesto por las dictadas, la jurisprudencia tributaria no otorga a los recargos de apremio naturaleza sancionadora. Por el contrario, hay resoluciones que rechazan de manera contundente la naturaleza sancionadora del recargo de apremio. Así, cita la SAN de 11 de octubre de 2004 y la STSJ de Castilla-León de 29 de noviembre de 2003 que niegan el carácter sancionador del recargo de apremio por responder a una finalidad disuasoria del pago tributario impuntual, no a una finalidad punitiva.

No es aplicable la doctrina de la STC de 16 de noviembre de 2000 porque versó sobre los recargos por ingreso extemporáneo de autoliquidaciones regulados en el artículo 61.2 LGT de 1963, no sobre los recargos de apremio. En todo caso, de esta STC y de las innumerables dictadas por el mismo sobre los recargos por ingreso extemporáneo de autoliquidaciones, se desprende sin duda que dichos recargos no tienen conceptualmente naturaleza sancionadora y que solo en el caso de que su cuantía coincida o exceda con la de la sanción mínima legalmente establecida para la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria puede otorgárseles carácter sancionador. Trasladando esta doctrina al recargo de apremio concluye que no cabe atribuirle carácter sancionador, ya que su cuantía es inferior a la de la sanción mínima legalmente establecida para la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria.

Además, el análisis del Tribunal Constitucional se orienta desde la perspectiva de determinar o rechazar la aplicación de las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionadora se establecen en los arts. 24.2 y 25 CE en la imposición de los recargos.



Cita las SSTC 276/2000 y 164/1995 que se han pronunciado sobre el carácter sancionador de algunos recargos y su consiguiente inconstitucionalidad.

La defensa de la aplicación del artículo 91.4 LCon a los recargos parte también del análisis de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia.

Así, según las citadas SSTC 291/2000 y 276/2000, sobre la naturaleza de los recargos, el Tribunal Constitucional tiene declarado que no es de carácter sancionador, sino coercitiva, disuasorio o de estímulo. Carácter que, por lo tanto, tampoco los hace asimilables a los intereses que no tienen una función coercitiva o de estímulo sino indemnizatoria o resarcitoria. Por lo tanto, y pese al carácter accesorio respecto del crédito público principal no pueden clasificarse como créditos subordinados de los apartados 3.º y 4.º del artículo 92 LCon.

En esa misma línea, cita el fundamento jurídico quinto de la STC 164/1995, de 13 de noviembre.

Cita la resolución del TEAC de 22 de mayo de 2003 según la cual el recargo de apremio no tiene carácter sancionador, por lo que no existe vulneración alguna del procedimiento sancionador y su devengo se produce de forma inmediata por mandato de la Ley según el artículo 127 LGT y el artículo 98 RGR, por lo que su liquidación resulta obligada para la Administración tributaria, sujeta en su actuar al imperio de la ley, una vez iniciado el periodo ejecutivo de forma automática por el mero transcurso del plazo de ingreso en voluntaria.

Un segundo argumento esgrimido para equiparar los recargos a sanciones o multas coercitivas es el artículo 10.2 LGT que establece en ambos casos la regla de retroactividad de la norma más favorable. De este precepto no es posible concluir que los recargos sean idénticos o tengan la misma naturaleza que las sanciones pues la ley no lo dice, simplemente establece la regla de la retroactividad de la ley más favorable en materia de recargos y sanciones. Así la redacción del artículo 10.2 LGT confirma que recargos y sanciones son figuras distintas y que para que la solución jurídica aplicable a ambos sea la retroactividad es necesario que así se prevea expresamente.

Un tercer argumento esgrimido para calificar a los recargos como créditos subordinados parte de su asimilación a intereses y sanciones en atención a compartir con ellos la nota característica que ha determinado su postergación de acuerdo con la Exposición de Motivos de la LCon. Esto es, los recargos, como los intereses, son accesorios respecto de la obligación principal y, en ocasiones, alcanzan el carácter de auténtica sanción y son estas dos cualidades las que justifican su condición de créditos subordinados.

Insiste en que solo concretos recargos han sido calificados como sanciones en atención a su cuantía y precisamente esos recargos han sido declarados inconstitucionales y, en consecuencia, han sido expulsados del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, los recargos a los que hemos de calificar con la LCon son otros recargos a los que no se les puede aplicar el mismo tratamiento.

Tampoco son intereses, pues su devengo llega a ser compatible con determinado tipo de recargos y es diferente su cuantía, ya que en el caso de los recargos se trata de un porcentaje fijo -arts. 27 y 28 LGT-, mientras que el interés de demora será el que cada año establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado en función del artículo 26.6 LGT.

Sobre la independencia y compatibilidad del recargo de apremio y de los intereses de demora cita la SAN de 17 de septiembre de 1996, según la cual las figuras del interés de demora y del recargo de apremio hacían su aparición con el impago de la deuda tributaria en el periodo voluntario de ingreso siendo perfectamente compatible su exacción. El fundamento de uno y el otro son totalmente distintos dado que aquel tiene un carácter puramente indemnizatorio por el retraso producido en el cumplimiento de la obligación de dar una suma de dinero a la Hacienda Pública que trata de compensar a ésta del coste financiero de la indisponibilidad de determinado numerario durante un plazo concreto de tiempo, mientras que este tiene una naturaleza compensadora de los gastos que le origina a la Administración el tener que recurrir a un procedimiento ejecutivo para hacer efectivos sus créditos.

Además, la nota de accesoriedad común a intereses y recargos no determina, en todo caso, la subordinación sino solo cuando el legislador lo ha establecido así. De hecho, los intereses correspondientes a créditos con garantía real siendo accesorios no serán créditos subordinados por establecerlo expresamente, el artículo 92 LCon. La LCon ha atribuido en su artículo 91.1.º a los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento en materia de salud laboral, que son lógicamente créditos accesorios, la calificación de créditos con privilegio general. Por ello la condición de obligación o crédito accesorio no determina por sí misma la subordinación, si no va ligada a un expreso mandato legal como es el caso de los intereses.

Otros argumentos que permiten excluir la aplicación del artículo 92 LCon a los recargos son:

El principio general a aplicar para resolver la prelación de créditos es el de la «par condicio creditorum», como dice la Exposición de Motivos de la LCon, para añadir a continuación que las excepciones al mismo son positivas, los privilegios, y negativas, los créditos subordinados. Parece lógico que ambas excepciones deban ser interpretadas restrictivamente como afirmábamos anteriormente por lo que de acuerdo con la redacción del artículo 92 LCon los recargos no pueden ser subordinados ante el silencio de la norma sobre los mismos. No cabe interpretar en sentido amplio una norma que exceptiona el régimen general de prelación - en caso contrario debería también admitirse una interpretación extensiva de los créditos privilegiados-.

Dice la Exposición de Motivos en su apartado V que las excepciones negativas, los créditos subordinados, son «una nueva categoría que introduce la Ley». Si ello es así, los principios de legalidad y tipicidad permiten defender que no hay más excepciones que las específicamente definidas como tales. Es más, los créditos subordinados en virtud de pacto contractual con base en el artículo 92.2.º LCon, solo pueden ser subordinados porque precisamente el artículo 92.2 tipifica esa posibilidad, pues, en caso contrario, nos encontraríamos ante una vulneración del artículo 89.3 LCon que establece que «se entenderán calificados como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados en la presente ley como privilegiados ni como subordinados».

Como indica la sentencia dictada en la instancia si bien en una interpretación errónea, la propia Exposición de Motivos en su apartado V, párrafo cuarto, identifica expresamente cuáles son los créditos públicos que subordina, al señalar: «A estos efectos, conviene precisar que la categoría de créditos subordinados incluye los intereses devengados y sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos tanto tributarios como de la Seguridad Social».

Los recargos son un componente de la deuda tributaria diferente de los intereses (artículo 58 LGT) y de las sanciones tributarias. Ni siquiera forman parte de la deuda tributaria según ese mismo precepto, de donde cabe concluir que si expresamente se han incluido sanciones e intereses pero no recargos, estos no pueden ser calificados como créditos subordinados, en aplicación del artículo 92 LCon.

Todo lo anterior, conduce a defender la imposibilidad «lege data» de calificar a los recargos tributarios como subordinados.

La sentencia de instancia recoge una muestra de la jurisprudencia menor de los Juzgados de lo Mercantil que se han manifestado al respecto. Sin embargo, los pronunciamientos contradictorios de otros juzgados que han reconocido el carácter de ordinario e, incluso, privilegiado de los recargos de apremio como la sentencia de 25 de abril de 2005 del Juzgado de Primera Instancia de La Rioja. Es más, el Juzgado de lo Mercantil nº 3 de Barcelona varió sustancialmente su doctrina, en este punto, en su sentencia de 8 de julio de 2005 señalando que defendiendo una interpretación estricta del artículo 91.4 LCon, pero también del artículo 92 en cuanto a los créditos subordinados, debe optarse por el criterio de normalidad que permite el artículo 89.3 de la Ley, lo que no puede calificarse ni privilegiado ni subordinado ha de calificarse como ordinario.

Ha de prevalecer la clasificación de los recargos de apremio al amparo del artículo 91.4 LCon. Es decir, dado que con arreglo al artículo 92 LCon los recargos de apremio no pueden ser clasificados como subordinados han de serlo como privilegiados u ordinarios a resultas de la aplicación del artículo 91.4 LCon al caso concreto y ello porque el artículo citado expresamente establece que «... son créditos con privilegio general... 4.º Los créditos tributarios -los recargos indudablemente lo son- y demás de Derecho Público...», si bien a continuación introduce el límite del 50% y señala «este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública... hasta el 50% de su importe».

Por tanto, el crédito de la Hacienda Pública habrá de tener la siguiente consideración [...].

Termina solicitando de la Sala que dicte en su día sentencia por la que se proceda a su estimación y declare que los créditos que la AEAT ostenta frente al concursado tienen la siguiente consideración: como créditos contra la masa: 93 176,02 euros. Créditos concursales por importe de 764 739,62 euros con la siguiente clasificación:

Créditos con privilegio especial: 310 696,07 euros.

Créditos con privilegio general (retenciones): 24 764,35 euros.

Créditos con privilegio general: 382 369,43 euros.

Créditos ordinarios: 46 851,05 euros.

Créditos subordinados: 58,72 euros

Total créditos: 764 739,62 euros.

SEXTO. - Por ATS de 27 de enero de 2007 se admite el recurso de casación al amparo del artículo 477.2.3.º LEC, por interés casacional.



SÉPTIMO . - En el escrito de oposición al recurso de casación presentado por la representación procesal de la Administración concursal de Transportes Aragón, S. A., se formulan, en resumen, las siguientes alegaciones:

Transportes Aragón, S. A. solicitó recientemente la reapertura del concurso por la imposibilidad de cumplimiento del convenio aprobado en los autos de los que dimana el presente recurso de casación, habiéndose dictado el 12 de enero de 2009 auto por el cual se ha procedido a la apertura de la sección de liquidación de la concursada, ha sido la Administración Concursal repuesta en su cargo y gestiona actualmente la liquidación de Transportes Aragón, S. A.

Nada que oponer en cuanto a la admisión procesal del recurso, si bien en cuanto al fondo no se admite ni uno solo de los argumentos de la recurrente.

Pese a que el recurso de casación se estructura por la AEAT mediante un motivo único por infracción de los artículos 84.2.10.^a 91.4 y 92 LCon, la realidad es que el recurso tiene tres apartados o motivos de impugnación totalmente diferenciados.

Impugnación relativa a la supuesta infracción del artículo 84.2.10.^a LCon en cuanto a la consideración de créditos contra la masa o créditos concursales.

Tanto el Juzgado de lo Mercantil de Huesca como la Audiencia Provincial de Huesca no han tenido duda jurídica respecto de la petición de la AEAT en cuanto a la calificación del crédito generado por IVA y retenciones de IRPF correspondientes al mes de noviembre de 2004.

La recurrente en su recurso interpreta la Ley General Tributaria de modo contrario a su dicción, literalidad e interpretación que desde su publicación originaria se la ha dado.

Lo fundamental en este motivo de impugnación es la aplicación del criterio del devengo o el criterio de pago y/o vencimiento.

La LGT para la recaudación y gestión de impuestos sigue el criterio del devengo siempre sin excepción alguna y, sin embargo, en el presente recurso de casación, es la propia AEAT la que pretende modificar el criterio del devengo e imponer el criterio del vencimiento o pago.

Si no concurre situación concursal el criterio que rige el sistema impositivo es el del devengo, es decir, que el IVA se genera por cada servicio que se presta, y el IRPF se genera por cada día que transcurre y desde ese momento esta devengado con indiferencia de que posteriormente para su pago o ingreso, se disponga, de 20 días, del 1 al 20 de cada mensualidad siguiente en grandes empresas, o del 1 al 20 del mes siguiente al trimestre natural en pequeñas y medianas empresas.

Sin embargo, cuando concurre situación concursal como el criterio del devengo no beneficia los intereses de la AEAT, pretende acoger al criterio del pago y señala el último día de vencimiento como el día en el que se generan esos créditos a favor de la AEAT.

Ha de diferenciarse la fecha última para el pago de las retenciones y del IVA de la fecha en que estos créditos a favor de la AEAT se han devengado, pues se han devengado con anterioridad a la declaración del concurso en el presente supuesto, pero su pago se puede realizar hasta el día 20 del mes siguiente a la declaración del concurso.

Por lo tanto, como acertadamente han determinado la Sala y el Juzgado, el IVA y las retenciones IRPF de noviembre de 2004 se devengaron a lo largo del mes y, por lo tanto, previamente a la declaración del concurso, y el hecho de que se dispusiera del 1 al 20 de diciembre para su ingreso en la AEAT no significa que se devengaran el 20 de diciembre. Ha de diferenciarse la fecha del pago del momento del devengo y como el criterio del devengo es el que rige en el sistema impositivo en aplicación del artículo 84.2.10.^a LCon todos estos créditos por IVA e IRPF devengados en noviembre de 2004, antes de la declaración del concurso, son créditos concursales y no créditos contra la masa.

La propia literalidad de los preceptos de la LGT que cita la recurrente aclaran la situación. Los créditos se devengan en el momento de prestarse o realizarse el servicio, si bien, dada la imposibilidad de realizar el pago a la AEAT se establece un momento fáctico determinado en el que se ha de realizar el pago y dicho momento es del 1 al 20 de la siguiente mensualidad natural en el caso de Transportes Aragón, S. A. por tratarse de gran empresa y tener obligación de realizar liquidaciones mensuales.

La dicción del artículo 71.4 del Reglamento del IVA es muy clara, los devengos del mes anterior se presentarán en los 20 primeros días naturales del mes siguiente, por lo que todo lo devengado durante noviembre se deberá pagar hasta el 20 de diciembre, dentro de los 20 primeros días naturales de ese mes, pero ya se devengo en el mes anterior en cada ocasión en que se realizó el servicio o la prestación.



Si efectivamente aplicáramos el criterio de la AEAT nos tendríamos que preguntar, ¿por qué se devenga el día 20 si es el último día del plazo? ¿Por qué no se devenga el día 1 del mes siguiente que también puede presentarse la declaración y realizarse el pago?. Es evidente que el Reglamento del IVA establece como periodo de presentación de la declaración y, en su caso, de pago, desde el 1 hasta el día 20 de cada mes, por lo que nada impide que el día 1 sea presentada la declaración y realizado el pago: entonces, ¿qué fecha será la del devengo si se presentara el día 1 la declaración de IVA y del IRPF? ¿Tendríamos que entender que se ha devengado en tal caso 19 días antes?

El criterio de la AEAT en cuanto a considerar que el devengo es el día 20 de cada mes no se sostiene jurídicamente porque el día 20 no es la fecha de devengo sino la fecha límite para presentar la declaración y efectuar el pago de lo devengado a lo largo de todo el mes anterior.

Idéntico criterio al del IVA es el que pretende aplicar para las retenciones de IRPF pues se devengan día a día en que se realiza la prestación del servicio pero su pago se realizará desde el día 1 al día 20 del mes siguiente, con fecha límite el 20 pero pudiendo ser declaradas e ingresadas tanto el día 1, como el 2 y así sucesivamente hasta el día 20; y al igual que con el IVA porque no se devengan el día 20 sino cada día que haya transcurrido del mes anterior y el día 20 del mes siguiente no es sino la fecha límite de pago de todo lo devengado en el mes anterior.

Tanto el Juzgado de lo Mercantil como la Audiencia Provincial establecen en sus resoluciones que para considerar estas retenciones de IRPF e IVA como créditos contra la masa deberían de haberse generado con posterioridad a la declaración del concurso y lo probado en el procedimiento concursal es que se han generado y devengando con anterioridad al concurso, resultando totalmente indiferente que solo fueran exigibles con posterioridad.

Si se aplicara el criterio de la AEAT nos encontraríamos con que todos los créditos generados y devengados con anterioridad al concurso pasarían a ser créditos contra la masa.

Es evidente que no es así y que una factura del 1 de diciembre por los servicios prestados en el mes de noviembre, si el concurso es del día 30 de noviembre, será un crédito concursal y no un crédito contra la masa; al igual que una factura de 1 de diciembre por los servicios prestados en el mes de noviembre, pagadera el 1 de enero del año próximo será un crédito concursal si el concurso es de 30 de noviembre con total indiferencia del momento en que pueda exigirse el pago, pues el criterio que rige la calificación del crédito no es del momento en que es exigible sino si ha sido generado con anterioridad o con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores.

La Administración Concursal ante la imposibilidad física de separar los devengos en la fecha del auto de la declaración del concurso optó, debido a la fecha del auto de admisión a trámite por calificar todo el mes como concursal, del mismo modo que habría optado por calificar todo el mes como crédito contra la masa si el concurso hubiera sido admitido a trámite los primeros días del mes, dado que se habrá devengado la mayor parte del IVA y de las retenciones de IRPF tras la declaración del concurso, pero en el presente supuesto, prácticamente el 100% de lo devengado lo habrá sido antes de la declaración del concurso y de ahí de la calificación como crédito concursal.

La Audiencia Provincial determinó en su sentencia que podría haberse aplicado el criterio del devengo con exactitud durante el mes de noviembre, debiendo considerarse hasta el día del auto de declaración del concurso como crédito concursal y los 7 últimos días del mes como crédito contra la masa, pero que debería de haberse solicitado en el incidente concursal y demostrarse qué es lo que se habrá generado tras la declaración del concurso, situación que la Administración Concursal consideró como imposible física y materialmente debido a la multitud de facturas emitidas y recibidas.

Impugnación por la supuesta infracción del artículo 91.4 LCon en cuanto al modo de cuantificación del 50% del privilegio que se otorga a la AEAT.

Sobre esta impugnación por las resoluciones dictadas ya por esta Sala en otros recursos de casación en situaciones concursales interpuestos por la misma recurrente poco se puede manifestar.

Cita la STS de 21 de enero de 2009, recurso de casación nº 842/2007 que se transcribe en su integridad.

No puede aportar ninguna argumentación jurídica que complemente a la expuesta por esta Sala en la sentencia transcrita y solicita disculpas a la Sala por «copiar» sus argumentos en lugar de realizar una exposición jurídica pero la realidad es que nada más puede aportarse que la interpretación que la Sala realiza del artículo 91.4 LCon .

Impugnación por la supuesta infracción del artículo 92. 2 y 3 LCon concretamente en cuanto a los créditos subordinados.



Se remite a lo expuesto en la anterior fundamentación pues la sentencia transcrita resuelve la calificación de los créditos subordinados en cuanto a recargos, apremios, intereses moratorios y similar, tanto por lo que se refiere a su carácter sancionador y por lo tanto subordinado como a su no-inclusión en el cómputo global de los créditos para la determinación del porcentaje del 50% que resulta crédito privilegiado y crédito ordinario.

La Administración Concursal a la vista de lo expuesto considera que en estos momentos no existe duda jurídica sobre el particular y que los recursos de casación tuvieron sentido jurídico hasta que esta Sala estableciera la interpretación correcta de la nueva LCon, pero actualmente la tramitación de estos recursos a instancias de la AEAT, consume recursos de un Tribunal con gran carga de trabajo y considera que el único medio de que se paralice este derroche de energías y agotamiento de la Sala es la condena en costas a la recurrente pues no tiene sentido mantener vivos recursos idénticos de diferentes Audiencias Provinciales con pleno conocimiento del criterio que la Sala ha establecido.

Termina solicitando de la Sala que dicte sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso de casación con expresa y modélica condena en costas a la recurrente.

OCTAVO . - Se acordó trasladar el conocimiento del asunto al Pleno de la Sala y se fijó para la deliberación y fallo del recurso el día 21 de julio de 2009 en que tuvo lugar.

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

AEAT, Agencia Estatal de Administración Tributaria.

DA, disposición adicional.

IRPF, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IVA, Impuesto sobre el Valor Añadido.

LCon, Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal .

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

LGSS, Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

LGT, Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria .

LIRPF 2004, Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto legislativo de 3/2004, de 5 de marzo .

RC, recurso de casación.

RIRPF, Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo .

RIRPF 2004, Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por RD 1775/2004, de 30 de julio .

SAP, sentencia de la Audiencia Provincial.

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

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. El Juzgado de Primera Instancia desestimó las demandas incidentales en concurso de acreedores interpuestas por la AEAT y (a) computó el privilegio de la Hacienda pública únicamente sobre el conjunto de los créditos no privilegiados o subordinados; (b) consideró los recargos tributarios y de la Seguridad Social como créditos subordinados; y (c) aceptó la calificación hecha por la Administración concursal de determinados créditos tributarios por IVA y por IRPF como créditos concursales y no como créditos contra la masa.

2. La Audiencia Provincial de Huesca confirmó esta sentencia argumentando, en síntesis, que (a) el privilegio general del artículo 91.4 LCon debe calcularse descontando «del conjunto de los créditos» los privilegiados o subordinados, pues de lo contrario se estaría privilegiando a los créditos ya privilegiados y se estaría alterando la peor condición de los créditos subordinados; (b) los recargos tributarios y de la Seguridad Social son una sanción a los efectos del artículo 92.4 LCon y deben considerarse como créditos subordinados; (c) los



créditos correspondientes al IVA ya devengado y a las retenciones por IRPF efectuadas con anterioridad a la declaración del concurso, aunque la liquidación o declaración tenga lugar con posterioridad, son créditos concursales y no créditos contra la masa por no haberse generado por la actividad del concursado tras la declaración del concurso.

3. Contra esta sentencia interpone recurso de casación el abogado del Estado, el cual ha sido admitido al amparo del artículo 477.2.3.º LEC, por interés casacional.

SEGUNDO. - *Enunciación del motivo de casación.*

El motivo primero y único de casación se introduce con la siguiente fórmula:

«Infracción de los arts. 84.2.10.º, 91.4 y 92 LCon.»

Dicho motivo se funda, en síntesis, en que (a) el importe del crédito de la AEAT que disfruta del privilegio general previsto en el artículo 91.4 LCon debe calcularse aplicando el 50% sobre el conjunto de los créditos incluyendo los privilegiados y subordinados según la literalidad del artículo 91.4 LCon . Alega que, especialmente en cuanto a las retenciones, la LCon ha suprimido su consideración como créditos separables y las integra en la masa pasiva para favorecer la continuidad de las empresas, pero les otorga un privilegio que se diluye con el cómputo efectuado por la sentencia; (b) los créditos por recargo de apremio se integran en la deuda tributaria como obligaciones tributarias accesorias a diferencia de las sanciones, de cuya naturaleza no participan según la jurisprudencia constitucional, y no tienen el carácter de intereses, razones por las cuales no pueden considerarse como créditos subordinados interpretando extensivamente el artículo 92 LCon ; (c) los créditos por IVA y retenciones por IRPF cuyo vencimiento es posterior al auto de declaración de concurso deben ser considerados como créditos contra la masa (artículo 84.2.10.º LCon), pues las retenciones del IRPF integran una obligación autónoma, la cual surge, en cuanto a la obligación de retener, en el momento en que se abonan las rentas correspondientes (artículo 76 RIRPF 2004) y, en cuanto a la obligación de ingreso a favor de la AEAT de lo retenido, en el plazo señalado para la presentación de la declaración por el artículo 106 RIRPF 2004 .

El motivo debe ser desestimado.

TERCERO. - *Forma de computar el privilegio general establecido en favor de los créditos de la Hacienda Pública.*

Esta Sala, por razón de interés casacional, ha sentado en la STS de 21 de enero de 2009 , Pleno, RC n.º 842/2007, la doctrina de que, para configurar el privilegio genérico establecido en el artículo 91.4 LCon en favor de los créditos de la Hacienda Pública y demás de Derecho público y de la Seguridad Social, no cabe tomar en cuenta para calcular el 50% de su importe los créditos comprendidos en los artículos 90, 91 y 92 LCon porque estos ya están clasificados con una u otra condición. Según esta doctrina, la exclusión de la base del cálculo de los créditos con privilegio especial (artículo 90 LCon) y de las retenciones (artículo 91.2.º LCon) se justifica por su específico rango privilegiado (arts. 155 y 156 LCon) y se deduce del texto del artículo 91.4.º, inciso primero, LCon . La exclusión de los créditos subordinados se justifica, por un lado, porque no es razonable que unos créditos que el legislador posterga o discrimina por unas u otras razones subjetivas u objetivas se tomen en cuenta para incrementar la cuantía del privilegio general en perjuicio de los acreedores ordinarios, y, por otro lado, porque una de las directrices de la LCon es la de limitación de los privilegios.

Esta doctrina ha sido también aplicada por la STS de 21 de enero de 2009, Pleno, RC n.º 341/2007 .

CUARTO. - *Calificación de los recargos por deudas tributarias y de la Seguridad Social .*

Esta Sala, por razón de interés casacional, ha sentado en la STS 21 de enero de 2009 , Pleno, RC n.º 842/07, la doctrina de que los créditos por recargo tributario de apremio deben considerarse como créditos subordinados del artículo 92 LCon . Se ha argumentado, en síntesis, que (a) en materia de clasificación de créditos a efectos de un concurso la regulación de la LGT se halla subordinada a la normativa de la LCon; (b) en materia concursal rigen los principios de limitación de los privilegios de Derecho público y de *par condicio creditorum* [igual condición de los acreedores], y la postergación en el cobro para los denominados créditos subordinados; (c) los recargos tienen carácter accesorio de la obligación y este carácter no se limita a los intereses, pues el recargo ejecutivo y el recargo de apremio excluyen y sustituyen los intereses moratorios a partir del inicio del periodo ejecutivo, razón por la cual, en la medida en que coinciden, realizan la misma función; (d) entendiendo el concepto de sanción en sentido amplio (efecto del incumplimiento de un deber jurídico) el recargo de apremio ordinario es una sanción por la falta de cumplimiento de la deuda tributaria; se contempla en la exposición de motivos de la LCon al referirse a «sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos, tanto tributarios como de la Seguridad Social»; y debe estimarse comprendido en la expresión legal «los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias» sin incurrir por ello en una interpretación extensiva.



Esa doctrina ha sido aplicada a los recargos de la Seguridad Social por la STS de 21 de enero de 2009, Pleno, RC n.º 341/2007, añadiendo, a los argumentos expresados, que la LGSS asocia los recargos y las sanciones.

QUINTO . - *Calificación de los créditos tributarios por IVA.*

En STS de esta misma fecha se sienta la doctrina de que deben considerarse como créditos concursales y no contra la masa los créditos por IVA por hechos imponible anteriores a la declaración del concurso aunque el plazo de liquidación se cierre con posterioridad fundándose, en síntesis, en que (a) el nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible (momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos); (b) el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad; (c) la liquidación constituye, según las normas generales de la LGT un acto apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del devengo; (d) la clasificación del crédito por IVA en atención al momento de la liquidación, que propugna la recurrente, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado; (e) los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación deben ceder 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.

SEXTO . - *Calificación de los créditos por retenciones correspondientes al IRPF.*

Se plantea en este recurso de casación la cuestión, aún no resuelta por esta Sala, acerca de si los créditos por retenciones por IRPF contra el deudor declarados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a retenciones realizadas con anterioridad a la declaración del concurso, aunque su declaración haya tenido lugar con posterioridad.

Esta Sala 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. Esta conclusión se funda en los siguientes argumentos:

a) Esta doctrina ha sido seguida por diversas audiencias provinciales, además de la que ha dictado la sentencia objeto de impugnación (SAP Asturias, Sección 1.ª de 23 de junio de 2006; SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006; SAP Asturias, Sección 1.ª, 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 aquella obligación pueda excusarles de ésta»: artículo 101.4 LIRPF 2004). Según el artículo 76 LIRPF 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».

Habiéndolo entendido así la sentencia recurrida, no se aprecia, en suma, la infracción denunciada.

SÉPTIMO . - *Desestimación del recurso.*

La desestimación del recurso de casación comporta la procedencia de confirmar la sentencia impugnada de acuerdo con el art. 487 LEC y de imponer las costas a la parte recurrente, en virtud de lo dispuesto en el art. 394.4 LEC, en relación con el 398 LEC.

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

FALLAMOS

1. Se desestima el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado contra la sentencia de 18 de octubre de 2006 de la Audiencia Provincial de Huesca, dictada en el rollo de apelación n.º 132/2006, cuyo fallo dice:

«Fallamos: Que desestimando los recursos de apelación interpuestos por la representación de la Tesorería General de la Seguridad Social y por la de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la sentencia dictada por el Juzgado de Primera Instancia Tres de Huesca en los autos anteriormente circunstanciados, confirmamos íntegramente dicha resolución, omitiendo todo pronunciamiento sobre el pago de las costas causadas en esta alzada».

2. No ha lugar a casar por el motivo formulado la sentencia recurrida, que resulta confirmada con este alcance.

3. Se imponen las costas del recurso de casación a la parte recurrente.

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 Rios. Xavier O'Callaghan Muñoz.



Jesus Corbal Fernandez. Jose Ramon Ferrandiz Gabriel. Jose Antonio Seijas Quintana. Antonio Salas Carceller. Encarnacion Roca Trias. Rubricado. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el EXCMO. SR. D. Juan Antonio Xiol Rios, 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ