



Roj: **SAP IB 397/2017 - ECLI:ES:APIB:2017:397**

Id Cendoj: **07040370052017100051**

Órgano: **Audiencia Provincial**

Sede: **Palma de Mallorca**

Sección: **5**

Fecha: **20/03/2017**

Nº de Recurso: **8/2017**

Nº de Resolución: **81/2017**

Procedimiento: **CIVIL**

Ponente: **MARIA ARANTZAZU ORTIZ GONZALEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJMer, Palma de Mallorca, núm. 2, 01-09-2016,  
SAP IB 397/2017**

**AUD.PROVINCIAL SECCION N. 5**

**PALMA DE MALLORCA**

**SENTENCIA: 00081/2017**

N10250

PLAZA MERCAT, 12

Tfno.: 971-728892/712454 Fax: 971-227217

AMT

**N.I.G.** 07040 47 1 2014 0001038

**ROLLO: RPL RECURSO DE APELACION (LECN) 0000008 /2017**

**Juzgado de procedencia:** JDO. DE LO MERCANTIL N. 2 de PALMA DE MALLORCA

**Procedimiento de origen:** INCIDENTE CONCURSAL COMUN 0000027 /2016

Recurrente: AEAT AEAT

Procurador:

Abogado: LETRADO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

Recurrido: CRESTATX PROMOCIONS SL, ADMINISTRACION CONCURSAL ADMINISTRACION CONCURSAL

Procurador: FRANCISCO BARCELO OBRADOR, ANTONIA MARIA BALDO AMENGUAL

Abogado:

**SENTENCIA Nº 81**

ILTMOS. SRES:

PRESIDENTE:

D. MATEO RAMÓN HOMAR

MAGISTRADOS:

DOÑA COVADONGA SOLA RUIZ

DOÑA ARÁNTZAZU ORTIZ GONZÁLEZ



En Palma, a 20 de marzo de 2017.

VISTO en grado de apelación ante esta Sección Quinta de la Audiencia Provincial de BALEARES, los Autos de INCIDENTE CONCURSAL 27/2016, que dimana del CONCURSO N° 669/2014, procedentes del JDO. DE LO MERCANTIL N° 2 de PALMA DE MALLORCA, a los que ha correspondido el Rollo RECURSO DE APELACION 8/2017, en los que aparece como parte apelante, AEAT, representada por el Abogado del Estado D. JUAN MARTIN ARMENDARIZ IÑIGO, parte demandada, ADMINISTRACION CONCURSAL, representada por la Procuradora de los Tribunales, Sra. ANTONIA MARIA BALDO AMENGUAL, asistida por el Abogado D. JOSÉ MIGUEL GARCÍA GARCÍA, y parte concursada "CRESTATS PROMOCIONS, SL", no comparecida en esta alzada.

Es Magistrada-Ponente la Iltra. Sra. DOÑA ARÁNTZAZU ORTIZ GONZÁLEZ.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- Por el Juzgado de Lo Mercantil nº 2 de Palma en fecha 1 de septiembre de 2016 se dictó Sentencia cuyo Fallo es del tenor literal siguiente "Estimo parcialmente la demanda interpuesta por el Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y, en consecuencia, declaro que la fecha de vencimiento de la retribución de la administración concursal es incorrecta, debiendo abonarse según los hitos temporales que se establecen en el artículo 8 del Real decreto 1860/2004 . Todo ello sin especial pronunciamiento sobre las costas".

**SEGUNDO** .- Que contra la anterior sentencia y por la AEAT se interpuso recurso de apelación y seguido el recurso por sus trámites se celebró deliberación y votación en fecha 28 de febrero del corriente año, quedando el recurso concluso para Sentencia.

**TERCERO** .- Que en la tramitación del recurso se han observado las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- La agencia estatal de la administración tributaria, (en lo sucesivo AEAT), presentó demanda que fue estimada parcialmente en la instancia; la AEAT interpuso recurso de apelación reclamando la íntegra estimación de sus pedimentos. En concreto considera que el crédito derivado de la autoliquidación tardía debería ser crédito contra la masa.

En el informe de la administración concursal fue calificado como crédito concursal, y más concretamente como crédito subordinado, el de las liquidaciones número A0785415506148779 y A0785416506071637, por importes de 150,00.-€ y 50,00.-€ respectivamente.

La administración concursal afirmó que dichos créditos nacen como imposición de sanción por infracción tributaria al presentar tardíamente el impuesto de sociedades del ejercicio 2013, el cual se debía presentar como plazo máximo el 25/07/2014 y se presentó en fecha posterior.

Es por ello que la infracción tributaria se produce en el momento en que se supera el plazo de presentación, a partir del 26/07/2014, fecha en la cual se produce el devengo del crédito y que es anterior a la fecha de declaración del concurso, por lo que se califica como crédito subordinado en función del artículo 92.4 LC .

El recurso insiste ante esta Sala en que debe ser calificado como crédito contra la masa, porque "la sanción se impone como consecuencia de la presentación tardía del modelo 200, y por tanto, si se hubiera presentado antes de octubre de 2014, (fecha de declaración del concurso), el importe de la sanción sí debería calificarse como concursal, pero al haberse presentado la declaración fuera del plazo establecido para ello el importe de la sanción debe reconocerse como crédito contra la masa".

A juicio de la recurrente concurre la infracción de norma jurídica por vulneración del art. 84.2.5º/10º LECO, y la jurisprudencia que lo interpreta representada por las SSTs, (Sala de lo Civil, Sección 1ª), núm. 215/2011, de 6 de abril [RJ 2011\5706 ] y núm. 504/2011, de 1 de julio (RJ 2011\7374).

En el desarrollo de su argumentación destaca: "*La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece un plazo de presentación tempestivo y otro intempestivo. El primero se define positivamente por la LEY mientras que el segundo lo es con carácter negativo, a saber, por exclusión del anterior: al transcurrir el plazo previsto para presentar la declaración tributaria, a partir del día siguiente la obligación y su cumplimiento pasa a ser intempestivo.*

*Pasamos a su desarrollo:*

*a) el primero, por el cumplimiento tempestivo, dentro de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores de fin del ejercicio social de la empresa ( art. 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto*



sobre Sociedades o del entonces vigente art. 136 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

b) el segundo o intempestivo/extemporáneo, comprende desde el día inmediato posterior al plazo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades hasta el transcurso de cuatro años del art. 66 a de la Ley General Tributaria, más allá de los cuatro años prescribe el derecho del Erario -y que no es el caso de autos-: en este caso, hay dos tipos de incumplimiento extemporáneo, pero siempre nos situamos en el mismo lapso temporal:

b.1) si no hay requerimiento previo de la «AEAT» y el contribuyente presenta la declaración, debe abonar un recargo de declaración extemporánea del art. 27 LGT -con distintos porcentajes en función del retraso- pero que excluye la imposición de una sanción.

b.2) si hay requerimiento previo, donde procede ya la imposición de sanción y que es el caso del contribuyente, cuando, ante tal incuria y lenidad del obligado tributario a título de contribuyente, es la «AEAT» la que excita el celo del contribuyente para que cumpla con sus obligaciones fiscales.

Por ello, el razonamiento acerca de que la el «dies a quo» es el 26 de julio del año posterior al que se refiere el tributo es disconforme a Derecho: nótese que no estamos en presencia de una obligación de carácter económico sino exclusivamente formal, esto es, presentar una declaración fiscal según resulta del art. 29.1 LGT que las define («1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.») y expresamente incluye la presentación de autoliquidaciones ( art. 29.2.c LGT «2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones [...] c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.»)

La «AEAT» no fiscaliza si la obligación tributaria que encierra la declaración fiscal no presentada es o no ajustada a Derecho, que en tal caso hubiera impuesto una sanción por declarar incorrectamente su obligación para con el Fisco y practicado una nueva liquidación, sino simplemente el incumplimiento de una obligación tributaria formal sin contenido pecuniario. En definitiva, no es un procedimiento sancionador que la «AEAT» lo prolonga a su contento para "mejorar" su derecho y convertir en contra masa lo que era concursal sino, simplemente, un incumplimiento cometido con posterioridad a la declaración del concurso por la voluntad -«rectius», capricho- del concursado.

Este incumplimiento y la fecha en que tiene lugar es el único requisito exigido por el Tribunal Supremo en la Sentencia que transcribe el «ludex a quo» al afirmar: «Estos postulados han llevado a esta Sala (STS de 23 de febrero de 2011 [RC n.º 1627/2007 ]) en un supuesto idéntico al de autos donde también estaba en cuestión la correcta calificación de los créditos por sanciones, a sentar el criterio de que la cuestión de la clasificación concursal de los créditos por sanciones administrativas debe resolverse atendiendo, no al momento del nacimiento de la obligación, sino al momento de comisión de la conducta sancionada».

Así las cosas, el momento en que tiene lugar el incumplimiento (4 de mayo de 2015), que es el hito determinante de nacimiento de la obligación para su calificación, fue con posterioridad al Auto que declara el concurso de 24 de octubre de 2015 y, por ello, el crédito tributario no merece ser calificación como concursal sino como crédito contra masa del art. 84.2.5º/10º LECO."

No consta oposición al recurso de la administración concursal.

**SEGUNDO** .- Centrado de este modo los términos de la presente alzada vaya por delante que este Tribunal revisado nuevamente el contenido de los autos y el resultado de las pruebas practicadas, no puede sino compartir, por acertada, la totalidad de los razonamientos jurídicos que se contienen en la resolución recurrida y que tras un exhaustivo y pormenorizado análisis de todas las cuestiones jurídicas y fácticas debatidas en el proceso, le han llevado a la estimación parcial de la demanda, de modo que una mera remisión al contenido de aquella motivación se estima suficiente para desestimar la totalidad de los motivos de impugnación alegados por la parte recurrente y con ello a confirmar el fallo contenido en la sentencia apelada, pues es sabido que, como entre otras ha indicado la STS de 9 de junio de 2000, es compatible la fundamentación por remisión con el mandato del artículo 120.3 según reiteradamente ha sido declarado por el Tribunal Constitucional ( SSTC 174/1987, 24/1996, 115/1996, 184/1998, 206/1999, 13/2001, entre otras), siendo que, además, la recurrente, no desvirtúa a través de las alegaciones que expone en su escrito de recurso, aquellos argumentos, sino que más bien efectúa una interpretación sesgada y parcial del resultado de la prueba practicada, para adecuarla a sus intereses.

Ello no obstante incidir por lo que se refiere a la diferente calificación de las sanciones por incumplimiento de la autoliquidación del impuesto en plazo en función de si la demora fue anterior o posterior al concurso ni la doctrina ni la jurisprudencia avalan la interpretación.



La doctrina analizando la teoría que defiende la calificación como créditos concursales de aquellos créditos tributarios derivados de una obligación tributaria principal cuyo devengo sea anterior a la declaración de concurso, -cual se ha visto ratificada con posterioridad, en relación al IVA, por las Sentencias del propio Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482 ) y 6 de abril de 2011 (RJ 2011, 5706), ha sido defendida, asimismo, por nuestros Tribunales en relación a otras figuras impositivas como el IAE ( Sentencia del Juzgado de lo Mercantil de Madrid núm. 5 de Madrid de 30 de septiembre de 2008 [JUR 2009, 135092]) o el IBI ( Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de 7 de junio de 2007 [JUR 2007, 358587]). Y lo mismo puede decirse en relación al Impuesto sobre Sociedades ( Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 30 de diciembre de 2010 [JUR 2011, 182835]), pronunciamiento este último que, no obstante, vino a otorgar, de forma excepcional, a la cuota derivada de dicho Impuesto, la condición de crédito concursal a pesar de haberse devengado aquélla en una fecha, (31 de diciembre de 2008), posterior a la declaración de concurso, (4 de diciembre de 2008), habiendo fundamentado dicho Tribunal su decisión en el hecho de que las rentas generadas por la sociedad eran claramente anteriores, en el tiempo, a la referida declaración.

En cuanto a la jurisprudencia, ya respecto a la naturaleza del crédito derivado de la sanción podemos citar la de 1 de julio de 2011: "TERCERO.- Calificación de los créditos por sanciones.

Puesto que el acto de abonar una sanción, entendida como acto de gravamen que disminuye la esfera jurídica del sancionado, no tiene parangón con la liquidación de un impuesto, y que en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración han de respetarse principios comunes a todo Derecho sancionador, como son los de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, culpabilidad, proporcionalidad y personalidad de la sanción, retroactividad de la más favorable e imposibilidad de sancionar dos veces el mismo hecho, esta Sala ha señalado que la cuestión aquí planteada no puede resolverse mediante una aplicación automática del criterio del devengo, fijado por esta Sala en materia de clasificación de créditos tributarios a partir de las SSTs de 1 de septiembre de 2009 [RC n.º 253/2007 ] y 20 de septiembre de 2009 [RC n.º 202/2007 ]). En consecuencia, al margen de dichas singularidades del Derecho administrativo sancionador o de la consideración de la resolución que impone la sanción como acto de carácter constitutivo, constituye doctrina de esta Sala que la controversia que aquí se enjuicia debe resolverse en atención, singularmente, a los principios que rigen en materia concursal, entre ellos el principio de igualdad entre acreedores, dado que, precisamente en aras a salvaguardar esa igualdad, la jurisprudencia ha declarado también que procede una interpretación restrictiva de los créditos contra la masa, pues lo contrario aboca a dar un trato diferenciado al crédito principal respecto del que reciben en la ley los intereses y los recargos. Desde esta óptica, a la hora de calificar un crédito a efectos de la LCon, no ha de confundirse la sanción con la obligación, (crédito en su vertiente activa), de la que dimana.

Estos postulados han llevado a esta Sala (STS de 23 de febrero de 2011 [RC n.º 1627/2007 ]) en un supuesto idéntico al de autos donde también estaba en cuestión la correcta calificación de los créditos por sanciones, a sentar el criterio de que la cuestión de la clasificación concursal de los créditos por sanciones administrativas debe resolverse atendiendo, no al momento del nacimiento de la obligación, sino al momento de comisión de la conducta sancionada, por ser esta la determinante del régimen aplicable también a la sanción, en congruencia, de una parte, con los principios rectores de la potestad sancionadora, entre ellos el de irretroactividad, que imposibilitan sancionar conductas que no estuvieran ya tipificadas en el régimen vigente al tiempo de su comisión, y, como se anticipó, también con una interpretación restrictiva de los créditos contra la masa, en aras a salvaguardar la igualdad entre los acreedores.

Esta doctrina ha sido después aplicada por la STS de 13 de junio de 2011 [RC n.º 1306/2007 ], y su aplicación al caso determinan el rechazo del recurso y la confirmación de la decisión desestimatoria de apelación, toda vez que no se discute que las infracciones tributarias que dieron lugar a su ulterior sanción se cometieron con anterioridad a la fecha de declaración del concurso".

En conclusión, no procede confundir la causa de la sanción con la de la fecha de autoliquidación.

No hallamos argumento jurídico para calificar el crédito *concurzal* por la autoliquidación tardía en función del periodo en el que efectivamente se cumplió con dicha obligación. No se sanciona por la fecha de la autoliquidación sino porque no se hizo en plazo y *dicha demora acaeció antes de la declaración de concurso*.

La conducta, (en este caso por omisión), que genera la sanción tuvo lugar desde que transcurrió el plazo sin que pueda pretenderse calificar como CRÉDITO CONTRA LA MASA (en vez de concursal y subordinada) la sanción derivada de haber autoliquidado después de la declaración del concurso.

Por todo ello, procede mantener la calificación del crédito como subordinado.



**TERCERO** .- En consonancia con todo lo expuesto, no cabe sino desestimar el recurso de apelación y confirmar la resolución apelada, con expresa imposición de las costas devengadas a la parte apelante, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 398 y 394, ambos de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

En atención a lo expuesto, la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Baleares,

#### **FALLAMOS**

Que DESESTIMANDO ÍNTEGRAMENTE el recurso de Apelación interpuesto por la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra la Sentencia de fecha 1 de septiembre de 2016 dictada por el Juzgado de lo Mercantil número 2 de Palma, en el INCIDENTE CONCURSAL N ° 27/2016, que dimana del CONCURSO N° 669/2014, y de los que dimana el presente Rollo de Sala, CONFIRMAMOS los pronunciamientos que la resolución impugnada contiene, condenando a la apelante al pago de las costas causadas en esta alzada.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDO