

**Sentencia del Juzgado de Primera Instancia N° 6 y Mercantil de Logroño, de fecha veinticinco abril de dos mil cinco**

«ANTECEDENTES DE HECHO. PRIMERO.- Por La Hacienda Pública se presentó demanda de impugnación de clasificación de crédito, frente a las partes personadas en el concurso abreviado de La entidad MOBLERIOL SL, en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes finalizó suplicando al Juzgado que tras los trámites oportunos se dictase sentencia por la que se reconociese el carácter privilegiado del crédito de la Hacienda Pública del Estado en los términos expuestos en el cuerpo de la demanda. De la demanda incidental se dio traslado a todas las partes personadas así como al administrador concursal, para que la contestasen. La demandada concursada MOBLERIOL, contestó a la impugnación de la Hacienda Pública en los términos que obran en el incidente poniéndose parcialmente a la pretensión del impugnante.

SEGUNDO.- Citadas todas las partes a la vista, el Abogado del Estado ratificó los fundamentos de su pretensión. La entidad Mobleriol ratificó la oposición parcial a las pretensiones de la Hacienda Pública. La administración concursal a través de Letrado, se afirmó en la calificación del crédito expuesta en escrito de 28 de febrero de 2005. Quedaron los autos vistos para sentencia

FUNDAMENTOS DE DERECHO. PRIMERO.- Se impugna por la Abogacía del Estado la calificación realizada por la Administración concursal, como ordinario, del crédito de la hacienda que resulta de la certificación emitida por importe de 27.388,76 euros. Este importe, que se desglosa en diferentes partidas, a juicio de la Abogacía del Estado debe ser calificado de la siguiente manera;

- 1) retenciones de impuestos de IRPF (3.322,45 y 376,26 euros) gozan del privilegio del art. 91.2 Ley Concursal (en adelante LC).
- 2) repercusiones por IVA, por importe de 18.812,09 euros debe ser reconocido como crédito privilegiado del art. 91.2 LC y subsidiariamente del art. 91.4 LC.
- 3) intereses y los recargos deberla ser reconocidos como créditos privilegiados con privilegio general del art. 91.4 LC.

La administración concursal en el escrito de 28 de febrero de 2005 reconsideró la calificación del crédito de la Hacienda Pública estimado que a) Las retenciones de IRPF deben gozar del privilegio del art. 91.2 LC; b) el IVA debe tener reconocido el privilegio del art. 91.4 LC (hasta el 50 % de su importe); c) los intereses y recargos gozan del privilegio del art. 91,4 LC, privilegio general hasta el 50% de su importe.

La defensa letrada de la mercantil concursada, Mobleriol SL, en i a contestación a la demanda incidental presentada por la Abogacía del Estado, estimaba que las diferentes partidas en las que se desglosaba la deuda tributaria de la entidad debían ser calificadas de la siguiente forma:

- i) las retenciones tributarias de IRPF: crédito con privilegio general del art. 91.2 LC
- ii) IVA: crédito con privilegio general del art. 91.4 LC (hasta el 50 %), es decir 9.406,05 euros.
- iii) el 50% restante de IVA, crédito ordinario del art. 89.3 LC.
- iv) créditos por intereses de cualquier clase, moratorios y recargos de apremio, créditos subordinados del art. 92.3 LC

SEGUNDO.- RETENCIONES DE IRPF. CARÁCTER PRIVILEGIADO EX ART 91.2 LC. No existe duda alguna sobre el carácter privilegiado con privilegio del art. 91.2 de la LC con respecto a las retenciones de JRPf: "Son créditos con privilegio general: 2º) Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el Concursado en cumplimiento de una obligación legal".

En consecuencia, debe reconocerse el carácter privilegiado de esta partida, tal y como se recoge en la LC, por importe de 3694,71 euros.

TERCERO.- IVA. Interesa la Abogacía del Estado que se reconozca a esta partida el carácter de crédito privilegiado ex art. 91.2º LC y subsidiariamente el de art. 91.4º LC.

Esta partida debe ser considerada incluida en el art. 91,4º de la LC y no en el 91.2º de la Ley. La diferencia de tratamiento se justifica porque en el IVA el sujeto pasivo sólo está obligado a ingresar la diferencia entre el IVA soportado y el repercutido no alcanzando la deuda a la totalidad de las cantidades repercutidas, mientras que en las retenciones tributarias de IRPF el empleador se obliga por título propio a ingresar en la Hacienda Pública las cantidad que ha retenido a otros sujetos, colaborando así con la Hacienda Pública en los términos contenidos en la legislación tributaria.

La propia Circular de 3/1990 de la Agencia Tributaria y con respecto al IVA sólo consideraba la posibilidad de "*separatio ex iure domini*" respecto a las cantidades retenidas. En consecuencia sólo se reconoce a esta partida el privilegio general del art. 91.4º LC, acogiéndose por lo tanto la pretensión subsidiaria solicitada por la Abogacía del Estado y en plena conformidad con la calificación del administrador concursal y del deudor.

CUARTO.- Recargo de apremio. La Abogacía del Estado considera que los recargos de apremio deben ser tenidos como créditos privilegiados del art. 91.4º LC, pero nunca han de ser calificados como subordinados por cuanto el recargo de apremio no es estrictamente una sanción y porque además el art. 92 LC pospone el cobro a determinados créditos al considerarlos como subordinados y tal norma ha de ser interpretada restrictivamente al ser norma excepcional. Es indudable que el recargo de apremio tiene tintes o aspectos sancionadores pues imponen al sujeto obligado al pago del impuesto cuando éste no ingresa dentro del periodo voluntario, las cantidades debidas.

Sin embargo, y dicho lo anterior, es lo cierto que el TC en numerosas ocasiones ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la naturaleza jurídica del recargo de apremio y sin desconocer o apuntar ese tinte sancionador, ha establecido, con relación a su naturaleza jurídica, que los recargos, y entre ellos el de apremio no pueden ser equiparados a una sanción, en el estricto sentido del término sanción, (salvo que la cuantía del recargo se aproxime a lo que se podría imponer como sanción aunque fuera atenuada. Así: STC 23/05/2002: Este Tribunal ya se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de los recargos del 10 por 100 y del 50 por 100 que establecía el art. 61.2 LGT. En la STC 164/1995, de 13 de noviembre, a cuya doctrina debemos ahora remitirnos, sostuvimos que la funcionalidad del recargo del 10 por 100 que establecía el art. 61.2 LGT en la redacción que dio a este precepto la Disposición adicional 31 de la Ley 46/1985 "no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente, sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento" (FJ 5); doctrina que posteriormente ha sido aplicada en las SSTC 171/1995, de 21 de noviembre; 198/1995, de 21 de diciembre, FJ 2; 44/1996, de 14 de marzo, y 141/1996, FJ 2. De igual modo, en virtud de esta doctrina, en los AATC 57/1998, de 3 de marzo, FJ 4, y 237/1993, de 10 de noviembre, FJ 4, consideraron notoriamente infundadas las cuestiones por las que se planteaba la inconstitucionalidad del recargo del 10 por 100 que estableció el art. 61.2 LGT en la redacción que otorgó a este precepto la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991 y acordaron su inadmisión por este motivo. La doctrina expuesta ha sido recogida también en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3, y 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 9.

Por ello, al carecer el recargo del 10 por 100 de finalidad represiva, retributiva o de castigo, no tiene verdadero sentido sancionador (STC 165/1995, FJ 4) y no resulta constitucionalmente exigible que este tipo de recargo respete las garantías que establecen los art. 24.2 y 25.1 CE para las sanciones administrativas. De ahí que las vulneraciones de los arts. 24 y 25 CE alegadas respecto de él no pueden prosperar.

TERCERO- No ocurre lo mismo con el recargo del 50 por 100. En la STC 276/2000, de 16 de noviembre (FJ 5), a cuya doctrina también debemos remitirnos ahora, declaramos que ese recargo desempeña una función de castigo propia de una sanción. Por ello sostuvimos que a este recargo le resultan de aplicación las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2 CE, lo que nos llevó a declarar la inconstitucionalidad de! art. 61.2 LGT en la redacción que a este precepto le otorgó la Disposición adicional decimocuarta, apartado segundo, de la Ley 18991, ya que, aunque la regulación legal del referido recargo respetaba las garantías de certeza que se derivan del principio de legalidad penal, no era acorde, sin embargo, con las garantías que se deducen de! art. 24.2 CE, pues la norma que lo consagraba no sólo no establecía expresamente que debiera aplicarse respetando dichas garantías sino que el tenor literal de la misma conducía a su aplicación de plano, esto es, sin audiencia previa..

La aplicación de la anterior doctrina al presente caso conlleva el otorgamiento parcial del amparo solicitado, pues al haberse aplicado de plano a la entidad demandante de amparo el recargo del 50 por 100 previsto en el art. 61.2 LGT, en la redacción que otorgó a este precepto la Disposición adicional 14.2 de la Ley 13/1991, no se han respetado las garantías procedimentales propias de los actos de naturaleza sancionadora, infringiendo de este modo el derecho a no padecer indefensión en este tipo de procedimientos y, en consecuencia, el art. 24.2 CE (en el mismo sentido SSTC 307/2000, de 18 de diciembre, FFJJ 3 y 4; 312/2000, de 18 de diciembre; 23/2000, de 29 de enero, FFJJ 2 y 3; 2000, de 29 de enero, FFJJ 2 y 3; 2/2001, FFJJ 3 y 4).

En consecuencia, los recargos de apremio han de ser calificados como créditos privilegiados con privilegio general del art. 91.4º LC.

CUARTO.-Intereses. Los intereses, (380,21 euros) por el art. 92.3 de la LC, serán tenidos como créditos subordinados."Son créditos subordinados: ...3º) los créditos por intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios .salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía".

QUINTO.- Respecto al art. 91.4º LC y su interpretación /aplicación al caso de autos. Dice el art. 91.4º LC: "Son créditos con privilegio general; 4º) Los créditos tributarios y domas de derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social, que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del art. 90, ni del privilegio general del número 2º 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 ley Concursal ha querido limitar el privilegio de la administración, salvaguardando el carácter privilegiado de los créditos especialmente garantizados del art. 90 LC. Así, este privilegio puede o no ejercerse y, en su caso, sirve para complementar el privilegio ya mencionado (especiales y de retenciones) hasta el 50 % del conjunto de los créditos públicos.

En el presente caso tenemos, crédito con privilegio del art. 91.2º LC f retenciones IRPF, por importe de 3.694,71 euros; créditos con privilegio general del art. 91.4º LC; IVA: (montante total 18.812,09 euros); recargo de apremio (montante total. 4.501,75 euros); crédito subordinado, art. 92.3 LC; intereses: 380,21 euros.

El conjunto de los créditos de la Hacienda Pública (con exclusión de los subordinados) importa la cifra de 27.008,55 euros. El privilegio del art. 91.4º LC se podrá ejercer hasta

el 50% del importe del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública. Esta debe ser la interpretación correcta del último inciso del art. 91.4C de la LC, porque cuando el precepto dice el 50 % de "SU IMPORTE " no se está refiriendo al 50 % del importe de cada crédito (50 % de IVA, 50 % del recargo) si no al 50% del conjunto de los créditos. Por lo anterior el privilegio del art. 91.4° LC se podrá ejercitar hasta el 50 % de 27.008,55 euros, es decir hasta 13.504,27 euros. De 13.504,27 euros habrá de detraer las cantidades que siendo créditos públicos ya gocen de privilegio conforme al art. 90.1 o 91.2° LC (art. 91.4° LC primer inciso). Teniendo en cuenta que existe un crédito por retenciones tributarias (con privilegio del 91.2° LC) por importe de 3.694,71 euros, el privilegio general del art.91.4° LC importará fa cantidad de 9.809,56 euros (13.504,27-3.694,71 euros = 9.809,56 euros).El resto, (13.504,27 euros) tendrá la consideración de ordinario.

En el cómputo del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública no se ha tenido en cuenta el importe del crédito por intereses, por su carácter subordinado. Sería absurdo que teniendo carácter subordinado fuera computado para hallar el montante del crédito con privilegio general, resultando contradictorio e incompatible con la naturaleza de los intereses como créditos subordinados y con el espíritu y finalidad de la Ley Concursal. Y ello porque si en un supuesto la deuda pública es pequeña pero las sanciones son elevadas, el cómputo del 50 % del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública llevaría a reconocer carácter privilegiado a parte del importe de los créditos por sanciones, que son subordinados. Por otro lado esta interpretación del art. 91.4° LC parece más acorde con el espíritu de la ley Concursal en orden a limitar los privilegios de la Administración frente al deudor en concurso, potenciando el principio de par condicio creditorum y reforzando la posición del acreedor ordinario.

Dicho lo anterior, la clasificación de los créditos de la Hacienda Pública debe quedar como sigue:

- crédito con privilegio general del art. 91.2 LC: 3.694,71 euros
- crédito con privilegio general del art. 91.4° LC: 9.809,56 euros
- crédito ordinario: 13.504,27 euros
- crédito subordinado: 380,21 euros

SEXTO.- No se hace expresa imposición de costas procesales, (art. 394 Ley de Enjuiciamiento Civil y 196 LC).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de S M. el Rey pronuncio el siguiente FALLO: Que estimando parcialmente la demanda incidental presentada por la Abogacía del Estado sobre impugnación de clasificación de créditos debo acordar y acuerdo clasificar los créditos de La Hacienda Pública:

- como crédito con privilegio general del art. 91.2° LC por retenciones de IRPF, la cantidad de 3.694,71 euros;
- como crédito con privilegio general del art. 91.4° LC, la cantidad de 9.809,56 euros correspondientes a retenciones de IVA y recargos;
- como crédito ordinario, la cantidad de: 13.504,27 euros;
- como crédito subordinado. 380,21 euros.

Todo ello, sin expresa imposición de costas.

Hágase saber a la Administración Concursal que dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la última de las sentencias resolutorias de las impugnaciones presentadas, deberá introducir en su informe las modificaciones derivadas de las resoluciones de los incidentes planteados , tanto en la lista de acreedores como en su exposición motivada y presentar en el Juzgado los textos definitivos y una relación actualizada de los créditos contra la masa devengados y pendiente de pago; todo lo cual quedará de manifiesto en la Secretaría del Juzgado.

**MODO DE IMPUGNACIÓN:** Contra la presente sentencia no cabe recurso alguno, sin perjuicio de que pueda volver a suscitarse la cuestión en el recurso de apelación más próximo, siempre que las partes formulen protesta en el plazo de cinco días desde la notificación de la presente resolución (art. 197.4 LC), o desde la presentación de los textos definitivos en Secretaría para los demás interesados, exclusivamente para éstos respecto a las modificaciones introducidas

Así por ésta mi sentencia, que se notificará las partes en legal forma, lo pronuncio, mando y firmo» Doña Mónica Matute Lozano.