



Roj: **STS 852/2013** - ECLI: **ES:TS:2013:852**

Id Cendoj: **28079110012013100097**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **18/02/2013**

Nº de Recurso: **1793/2010**

Nº de Resolución: **46/2013**

Procedimiento: **Casación**

Ponente: **IGNACIO SANCHO GARGALLO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAP LE 796/2010,**
STS 852/2013

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Febrero de dos mil trece.

La Sala Primera del Tribunal Supremo, integrada por los Magistrados al margen indicados, ha visto el recurso de casación interpuesto respecto la Sentencia dictada en apelación por la sección 1ª de la Audiencia Provincial de León, como consecuencia de autos de incidente concursal seguidos ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 8 y Mercantil de León.

El recurso fue interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, representada por el Abogado del Estado.

Es parte recurrida la entidad Acis 2002 SL, representada por la procuradora Myriam Alvarez del Valle Lavesque.

ANTECEDENTES DE HECHO

Tramitación en primera instancia

1. La procuradora Susana Martínez Antón, en nombre y representación de la entidad Acis 2002 SL, en liquidación, interpuso demanda de incidente concursal ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 8 y Mercantil de León, contra la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para que se dictase sentencia:

"en la que, estimando íntegramente la demanda, se efectúen los siguientes pronunciamientos:

1º.- Declarar que las cuotas de IVA de las facturas rectificativas de los acreedores de la concursada no tienen la calificación de créditos contra la masa, sino la de créditos concursales, por lo que en la determinación de su posición crediticia con la concursada posterior a la declaración de concurso no puede minorar como créditos a su favor las cuotas por importe de 617.460,56 euros procedentes de dichas facturas rectificativas.

2º.- Condenar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a ejecutar el anterior pronunciamiento en la liquidación del Impuesto del Valor Añadido con la concursada, con pleno sometimiento a lo resuelto en el presente incidente, a cuyo cumplimiento quedará obligada.

3º.- Expresa condena en costas."

2. El Abogado del Estado, en representación y defensa de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contestó a la demanda y suplicó al Juzgado que dictase sentencia:

"por la que desestime la demanda considerando que los créditos previstos en la liquidación tributaria son los únicos que deben ser abonados en concepto de devoluciones tributarias por ser únicamente esta Administración la competente para resolver sobre los créditos y devoluciones tributarias."



3. El Juez de Primera Instancia núm. 8 y Mercantil de León dictó Sentencia con fecha 11 de noviembre de 2009 , con la siguiente parte dispositiva:

"FALLO: Estimo íntegramente la demanda incidental formulada por la administración concursal en nombre y representación de la concursada, contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y en consecuencia declaro la improcedencia de compensación como crédito a favor de la demandada del correspondiente a la rectificación de facturas de IVA, y condeno a aquella a la ejecución de dicho pronunciamiento declarativo en la liquidación de aquel impuesto de la concursada, sin que proceda pronunciamiento de condena en costas."

Tramitación en segunda instancia

4. La sentencia de primera instancia fue recurrida en apelación por el Abogado del Estado en representación y defensa de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La resolución de este recurso correspondió a la sección 1ª de la Audiencia Provincial de León, mediante Sentencia de 10 de junio de 2010 , cuya parte dispositiva es como sigue:

"FALLAMOS: Desestimamos el recurso de apelación formulado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Sentencia dictada por el Juzgado de primera instancia nº 8 y Mercantil de León de fecha 11 de noviembre de 2009 , en los autos de Incidente Concursal nº 1207/09, Concurso 25/07, que confirmamos sin imposición de las costas de esta alzada."

Interposición y tramitación del recurso de casación

5. El Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, interpuso recurso de casación ante la Audiencia Provincial de León, sección 1ª.

El motivo del recurso de casación fue:

"1º) Infracción del art. 58 de la Ley Concursal "

6. Por Diligencia de Ordenación de 15 de octubre de 2010, la Audiencia Provincial de León, sección 1ª, tuvo por interpuesto el recurso de casación mencionado, y acordó remitir las actuaciones a la Sala Primera del Tribunal Supremo con emplazamiento de las partes para comparecer por término de treinta días.

7. Recibidas las actuaciones en esta Sala, comparecen como parte recurrente la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, representada por el Abogado del Estado; y como parte recurrida la entidad Acis 2002 SL, representada por la procuradora Myriam Alvarez del Valle Lavesque.

8. Esta Sala dictó Auto de fecha 11 de octubre de 2011 , cuya parte dispositiva es como sigue:

"ADMITIR EL RECURSO DE CASACIÓN interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, contra la Sentencia dictada, con fecha 10 de junio de 2010, por la Audiencia Provincial de León (Sección Primera), en el rollo de apelación nº 81/2010 , dimanante de los autos incidentales 1207/2009 del Juzgado Mercantil nº 1 (Antiguo Primera Instancia nº 8) de los de León."

9. Dado traslado, la parte recurrida no presentó escrito de oposición al recurso de casación formulado. Al no solicitarse por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo el día 23 de enero de 2013, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. **Ignacio Sancho Gargallo** ,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Resumen de antecedentes

1. Para comprender mejor el alcance de la controversia suscitada con este recurso de casación, conviene partir de los hechos más relevantes no controvertidos en la instancia.

En un anterior incidente concursal (162/08), el juzgado que conoce del concurso de acreedores de la sociedad Acis 2000, S.L., por sentencia de 5 de junio de 2008 , denegó la impugnación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) del reconocimiento, como créditos concursales, de los derivados de las rectificaciones de facturas realizadas por diversos acreedores de la concursada y, por lo tanto, rechazó que estos créditos tuvieran la consideración de crédito contra la masa.

El 2 de julio de 2009, la AEAT realizó una liquidación (NUM000) en la que se compensaba un crédito por facturas rectificativas del IVA de 2007 por un importe de 617.460,56 euros, y tan sólo reconocía como cuota a devolver por IVA la suma de 106.889,67 euros. Esta liquidación se apoyó en una acta de conformidad de la administración concursal respecto de las cuantías, pero no respecto de la procedencia de la compensación.



En un incidente concursal posterior (1207/09), del que dimana el presente recurso de casación, la administración concursal solicita que se declare la improcedencia de la compensación realizada por la AEAT de estos créditos por facturas rectificativas del IVA del año 2007, por un importe de 617.460,56 euros, con cargo a cuotas a devolver por IVA a la concursada, porque esta compensación conculca la prohibición de compensación prevista en el art. 58 LC .

La AEAT, además de oponerse a esta pretensión por entender correcta la liquidación, con carácter previo cuestionó la competencia de jurisdicción del juzgado de lo mercantil para pronunciarse sobre la cuantía de la devolución tributaria pretendida por la administración concursal.

2. El Juzgado que tramita el concurso entendió que tenía competencia de jurisdicción para conocer de la pretensión ejercitada por la administración concursal, porque no se cuestionaba el importe de las eventuales devoluciones, para lo que carecería de competencia, sino si la compensación realizada con posterioridad a la declaración de concurso infringe lo previsto en el art. 58 LC , que es competencia exclusiva del "juez del concurso en su función de salvaguarda de la *par condicio creditorum* , de acuerdo con el art. 49 LC ".

Después, entró en el fondo de la cuestión. Además de considerar irrelevante que a la compensación se le denominara liquidación, advirtió que "la exigibilidad de la deuda contra la concursada se produce con posterioridad a la declaración de concurso (no así su nacimiento), y, de conformidad con la propia doctrina del Tribunal de Conflictos Jurisdiccionales plasmada en las sentencias de 25 de junio de 2007 y de 22 de junio de 2009 , el crédito contra la Hacienda Pública no nace para el concurso hasta que es reconocido por la administración". De tal forma que los requisitos legales para la validez de la compensación previstos en el art. 1196 CC no se cumplían antes de la declaración de concurso, sino después, por lo que la compensación estaba prohibida por el art. 58 LC .

3. La Audiencia Provincial desestima el recurso de apelación interpuesto por la AEAT y confirma tanto la competencia de jurisdicción del juez del concurso para resolver sobre la procedencia de la compensación practicada por la AEAT con posterioridad a la declaración de concurso, sobre la base de la doctrina expuesta por las sentencias de 25 de junio de 2007 y de 22 de junio de 2009 del Tribunal de Conflictos Jurisdiccionales, como la improcedencia de la compensación practicada por la AEAT.

Formulación del único motivo del recurso de casación

4. La AEAT interpone recurso de casación contra esta sentencia de apelación sobre la base de un único motivo de casación: la infracción del art. 58 LC que regula la prohibición de compensación.

En el desarrollo de este motivo, la AEAT argumenta que "la aplicación del art. 58 LC no puede suponer, en el caso que nos ocupa, que en el ámbito concursal sea posible una fragmentación de las liquidaciones del IVA con los hechos imposables que contengan derivados de la entrega de bienes o servicios facturados, subvirtiendo la normativa tributaria específica. No se puede producir, por aplicación de la normativa concursal, una disociación de las cuotas del IVA a devolver y a ingresar para exigir de manera inmediata en el procedimiento del concurso a la AEAT el abono de las primeras cantidades, dejando el cobro de las segundas únicamente dependiente del propio derecho que tiene cualquier acreedor a reclamar en el seno del concurso cualquier crédito".

Además, la recurrente insiste que "las operaciones aritméticas propias de la determinación y liquidación tributaria no constituyen en sí mismas compensación a los efectos de la contravención del tenor del art. 58 LC , sino el mecanismo habitual del impuesto que es aplicado por los particulares sujetos al mismo así como por la Administración".

El motivo debe estimarse por las razones que exponemos a continuación.

Estimación del recurso de casación

5. En principio, la declaración de concurso produce, entre otros efectos, que los créditos frente al deudor común anteriores formen parte de la masa pasiva (art. 49 LC) y para su cobro, una vez reconocidos como créditos y clasificados, estén afectados por la solución concursal alcanzada (convenio o liquidación). Estos créditos concursales están sujetos a las reglas de la *par condicio creditorum* , que impide, en principio y salvo excepciones, su pago al margen del convenio o la liquidación. Por esta razón, el art. 58 LC prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado, salvo que los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso: "*Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 205, declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella*".

Aunque no resulte aplicable al caso, por no estar vigente al tiempo de realizarse la supuesta compensación, conviene advertir que la Ley 38/2011 ha completado el art. 58 LC , y apostilla ahora que será válida la



compensación de los créditos y deudas del concursado cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso, " *aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella* " .

6. Es cierto que, como hemos recordado en la Sentencia 953/2011, de 30 de diciembre , los efectos de la compensación se producen de forma automática o " *ipso iure* " , con la extinción de las obligaciones en la cantidad concurrente y una eficacia " *ex tunc* " , pero este automatismo va referido a su eficacia más que al modo de producirse la misma. De tal forma que este efecto de la compensación no se produce hasta que se haga valer por uno de los acreedores recíprocos, si bien en ese momento actuará como si la extinción de las prestaciones contrapuestas se hubiera verificado al tiempo de nacer la segunda de ellas. Así se entiende que la Ley prohíba, después de la declaración de concurso, la compensación de créditos y deudas del concursado que no se hubieran podido compensar antes de la declaración de concurso, por no reunir los requisitos legales o no haber sido pactado; y, al mismo tiempo, admita la compensación de créditos y deudas cuya compensación se hubiera podido hacer valer por las partes antes de la declaración de concurso, cuando se hace uso de esta facultad después.

7. En nuestro caso, la denunciada compensación de créditos se habría realizado al practicar la AEAT una liquidación del IVA correspondiente a un periodo anterior a la declaración de concurso, como consecuencia de la rectificación de facturas realizadas por algunos de los acreedores del deudor concursado, después de la declaración de concurso.

Es una jurisprudencia clara que estos créditos por IVA transmitidos a la AEAT como consecuencia del mecanismo de la rectificación de facturas, como se refieren a hechos imponderables anteriores a la declaración de concurso, merecen la consideración de créditos concursales y no contra la masa (Sentencias 140/2011, de 3 de marzo ; 657/2011, de 3 de octubre ; y 701/2011, de 3 de octubre).

Parece lógico que, al margen de que el sujeto pasivo del impuesto esté o no en concurso, la rectificación de facturas pueda haber dado lugar a una nueva liquidación del IVA correspondiente al periodo afectado por la rectificación, para recalcular la cuota tributaria. Esta cuota tributaria, conforme al art. 92 Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), se determina por la diferencia entre IVA soportado e IVA repercutido por el sujeto pasivo, calculados ambos sobre el importe total de las contraprestaciones que constituyen la base imponible de este impuesto. De tal forma que la deducción del IVA soportado respecto del IVA repercutido por el sujeto pasivo es el mecanismo legalmente establecido para la determinación de la cuota tributaria de este impuesto.

Por eso, las liquidaciones de IVA giradas por la AEAT a la entidad concursada, en las que reduce el IVA soportado por la entidad concursada en el importe del IVA repercutido por los acreedores en las facturas no pagadas y, por ello, rectificadas, constituyen una modificación de la base imponible del impuesto en tales periodos, autorizada por el art. 80.3 LIVA y el art. 24 RD 1624/1992, de 29 de diciembre (Reglamento del IVA), para supuestos en que la entidad concursada no ha abonado las contraprestaciones debidas a sus acreedores.

8. Lo anterior presupone que la rectificación efectuada no haya sido en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción a las cuotas soportadas tal y como en la actualidad, tras la modificación introducida por la Ley 7/2012, prevé el art. 114.2 de la LIVA .

Bajo estas condiciones, al margen de si esta liquidación comporta, propiamente, una operación de compensación de créditos, bajo la lógica del nacimiento y la liquidación de la obligación tributaria, está fuera de la prohibición contenida en el art. 58 LC , pues constituye una actualización de la liquidación de la cuota tributaria, prevista expresamente por la Ley y motivada por un hecho posterior a la declaración de concurso que afecta directamente a la determinación de la base imponible de un determinado periodo, y por ende al cálculo de dicha cuota.

En nuestro caso los escritos de alegaciones presuponen que la rectificación se ha hecho sobre la liquidación-declaración correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho de deducción a las cuotas soportadas, al margen de si ello era posible o no bajo la normativa vigente entonces, como no ha sido discutido hemos de considerar que ha sido así y bajo esta consideración fáctica debemos declarar que esta liquidación no infringe la prohibición contenida en el art. 58.

Costas

9. Estimado el recurso de casación, no procede hacer expresa condena en costas (art. 398.2 LEC)..

La estimación del recurso de casación ha supuesto la estimación del recurso de apelación, no procede hacer expresa condena de las costas generadas por la apelación (art. 398.2 LEC). Y respecto de las costas de primera instancia, aunque habrían resultado desestimadas las pretensiones de la administración concursal,



no procede hacer expresa condena en atención a las serias dudas que plantea la cuestión controvertida (art. 394 LEC).

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

FALLAMOS

Estimamos el recurso de casación formulado por la representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la sentencia de la Audiencia Provincial de León (sección 1ª) de 10 de junio de 2010, que resuelve el recurso de apelación (rollo 81/2010) formulado contra la sentencia del Juzgado de lo Mercantil de León (incidente concursal núm. 1207/2009) de 11 de noviembre de 2009, sin hacer expresa condena por las costas generadas por el recurso de casación.

Casamos y anulamos la sentencia de apelación, y en su lugar dictamos otra por la que: estimamos el recurso de apelación interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la sentencia del Juzgado Mercantil de León de 11 de noviembre de 2009 (incidente concursal núm. 1207/2009), que revocamos en el sentido de que se tengan por desestimadas las pretensiones ejercitadas en su demanda por la administración concursal de Acis, S.L. contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sin que proceda hacer expresa condena en costas ni en primera ni en segunda instancia.

Publíquese esta resolución conforme a derecho, y devuélvanse a la Audiencia de procedencia los autos originales y rollo de apelación remitidos con testimonio de esta resolución a los efectos procedentes.

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.- Jose Ramon Ferrandiz Gabriel.- Antonio Salas Carceller.- Ignacio Sancho Gargallo.- Rafael Saraza Jimena.- Sebastian Sastre Papiol.- Firmado y Rubricado. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el EXCMO. SR. D. **Ignacio Sancho Gargallo** , 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.