

Roj: **STS 753/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:753**Id Cendoj: **28079130022015100083**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **02/03/2015**Nº de Recurso: **873/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **SAN 381/2014,**
STS 753/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dos de Marzo de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 873/14, interpuesto por LLANERA CONSTRUCCIONES OBRAS Y PROYECTOS, S.L., representada por el procurador don Victorio Venturini Medina, contra la sentencia dictada el 2 de febrero de 2014 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 316/12, relativo a la liquidación del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2008. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por LLANERA CONSTRUCCIONES OBRAS Y PROYECTOS, S.L. (en lo sucesivo, «Llaneras Construcciones»), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 24 de abril de 2012. Esta resolución administrativa de revisión declaró no haber lugar a la reclamación 3554/10, instada por la mencionada compañía frente a la liquidación aprobada el 26 de mayo de 2010 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación en Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativa al impuesto sobre el valor añadido de 2008, reduciendo el importe de la devolución solicitada en la última liquidación correspondiente a dicho ejercicio a la cantidad de 2.504.639,34 euros y reconociéndole unos intereses a su favor de 64.846,14 euros.

La sociedad recurrente, declarada en concurso de acreedores, vio, en el ejercicio 2008 y a consecuencia de las facturas rectificativas recibidas de sus proveedores por cuotas del tributo devengadas y sometidas al procedimiento concursal, reducido el saldo a compensar señalado en la última liquidación de dicho periodo (3.049.938,33 euros), quedando, tras las pertinentes actuaciones de comprobación tributaria de carácter parcial, en 2.504.639,34 euros, más otros 64.846,14 en concepto de intereses.

En su demanda, «Llaneras Construcciones» consideró que, al actuar de tal modo, la Administración tributaria estaba procediendo a una compensación de créditos y de deudas prohibida por el artículo 58 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE de 10 de julio), y alterando el orden de proceder al pago de los créditos concursales previsto en el artículo 154 del mismo texto legal. La Audiencia Nacional desestima tal planteamiento en la sentencia objeto de este recurso de casación (FJ 2º), con el siguiente razonamiento:

«Para resolver la cuestión planteada, tal como señala el TEAC hay que tener en cuenta la mecánica del IVA, en el que la cuota tributaria del IVA se determina por la diferencia entre el IVA soportado e IVA repercutido por el sujeto pasivo. La deducción del IVA soportado del IVA repercutido por el sujeto pasivo es el mecanismo



legalmente establecido para la determinación de la cuota tributaria de este impuesto y por tanto en modo alguno supone una compensación entre el crédito del concursado y el crédito de la Hacienda Pública sino el ejercicio por la Administración tributaria de su potestad para la determinación de las cuotas tributarias. Estando legalmente prevista la rectificación obligatoria por el propio sujeto pasivo de las deducciones practicadas cuando el importe de las soportadas se reduce como consecuencia de la emisión de facturas rectificativas el cumplimiento de esta obligación determina la práctica de las liquidaciones procedentes para hacer el ajuste legalmente previsto y que en este caso no solo afecta a la liquidación de 2007 sino también a la liquidación del IVA 2008, siendo el importe en el que se minorará la devolución instada en la última autoliquidación del ejercicio 2008 el correspondiente a las cuotas de IVA de las facturas rectificativas emitidas por los acreedores de la recurrente, y recibidas por ésta tras la declaración concursal.

Por tanto no se aprecia irregularidad alguna actuando la Administración en ejercicio de las atribuciones administrativas conferidas por la normativa reguladora del IVA para la modificación de la base imponible y de la cuota tributaria de este impuesto cuando, como en el presente caso, los acreedores emiten facturas rectificativas del IVA repercutido a la entidad concursada».

SEGUNDO .- «Llaneras Construcciones» preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 16 de abril de 2014, en el que invocó dos motivos de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), solicitando la integración de hechos con arreglo al apartado 3 del mismo precepto legal .

(1) Denuncia en el motivo inicial la infracción de los artículos 49, 55, 84 y 154 de la Ley Concursal, en relación con el artículo 164 y la disposición adicional octava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

(a) Considera improcedente cobrar un crédito concursal previamente determinado mediante una liquidación tributaria, ejecutando la misma una vez declarado el concurso. Señala que la sentencia impugnada admite que mediante la regularización del impuesto sobre el valor añadido de 2008 se ejecute una liquidación anterior al concurso, la de 2007, que determina la existencia de un crédito concursal, permitiendo así que la Administración se cobre dicho crédito, que integraba la masa pasiva, al margen del concurso de acreedores.

Entiende que la facultad de regularización, en relación a las cuotas del impuesto sobre el valor añadido rectificadas, ya se había ejercido al dictarse la liquidación de 2007, no pudiendo posteriormente llevarse a ejecución dicha regularización/liquidación, cobrándose la Administración el crédito resultante, que era concursal, de manera unilateral.

Por ello, sostiene que la sentencia discutida vulnera los artículos 49 y 84 de la Ley 22/2003, ya que su solución supone omitir que el crédito por las facturas rectificativas integraba la masa pasiva del concurso, debiendo atenerse a los principios y preceptos que lo rigen para su cobro. Además, aceptando la ejecutividad de la liquidación de 2007, contraviene de plano lo dispuesto en el artículo 55 de la misma Ley .

(b) Añade que la doctrina que contiene la sentencia recurrida vulnera el principio *par conditio creditorum*, que significa la igualdad entre los acreedores y determina la necesidad de dar un mismo tratamiento a los créditos de todos los que tengan idénticos derechos, sin privilegio alguno. Dicho principio padece si se reconoce a un acreedor el derecho a quebrar la igualdad con otros, permitiéndole la persecución autónoma de su crédito y cobrarlo al margen del concurso. Recuerda que, conforme a la disposición adicional octava de la Ley General Tributaria de 2003, sus preceptos se aplicarán de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento.

(2) El segundo motivo consiste en la infracción de los artículos 43 y 58 de la Ley 22/2003, en relación con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la prevalencia de la normativa concursal al amparo de la mencionada disposición adicional y el principio *par conditio creditorum*.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, estime el recurso contencioso-administrativo.

TERCERO .- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 15 de julio de 2014, en el que interesó su desestimación.

Expone que el recurso del modo en que ha sido «planteado debe desestimarse, toda vez que la sentencia no resolvió esta cuestión [la de estarse ante una ejecución de la liquidación por el impuesto sobre el valor añadido de 2007] que, por otra parte, deberá presentarse ante el Juez del concurso».

CUARTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 17 de julio de 2014, fijándose al efecto el día 25 de febrero de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.



Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- «Llaneras Construcciones», declarada en concurso voluntario de acreedores el 2 de octubre de 2007, presentó sus autoliquidaciones por el ejercicio 2007 del impuesto sobre el valor añadido, señalando en la correspondiente al mes de diciembre una cuota a compensar en periodos posteriores de 3.049.930,33 euros, por el exceso del impuesto soportado sobre el devengado.

Como consecuencia de haberse iniciado por sus proveedores el procedimiento de rectificación de sus propias bases imponibles, con arreglo al artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), y habiendo recibido de ellos las facturas rectificativas correspondientes a aquellos de sus créditos sometidos al procedimiento concursal, presentó el 26 de mayo de 2008 una declaración complementaria de la autoliquidación correspondiente al mes de diciembre de 2007, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 114.Dos.2º de la misma Ley , acompañando una relación de facturas rectificativas por un importe total de 2.103.252,80 euros.

Debido a lo anterior, y de acuerdo con los datos facilitados por la concursada, la Administración tributaria le giró una liquidación provisional, en la que fijó el saldo a compensar por el impuesto sobre el valor añadido al término del ejercicio 2007 en 1.036.685,53 euros.

El 12 de julio de 2009, se iniciaron actuaciones de comprobación parcial referidas al ejercicio 2008. En el acta de disconformidad que se levantó se hizo constar: (i) que en la autoliquidación correspondiente al último mes de 2007 el sujeto pasivo consignó como cuota a compensar en ejercicios posteriores la cantidad de 3.049.938,33 euros, (ii) que en la autoliquidación de diciembre de 2008 había interesado la devolución correspondiente al exceso del impuesto soportado por importe de 4.706.503,21 euros y (iii) que la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas había practicado liquidación provisional, modificando la autoliquidación de diciembre de 2007, dejando fijado un saldo a compensar de 1.036.685,53 euros, como consecuencia de las facturas rectificativas recibidas de los proveedores, correspondientes a sus créditos por cuotas del impuesto sobre el valor añadido y sometidas al procedimiento concursal.

Por todo lo anterior, en el acta de disconformidad se proponía la aprobación de una liquidación en la que el saldo a devolver o compensar quedaba fijado en 2.504.639,34 euros, más los intereses de demora. Esta propuesta fue aprobada en el acuerdo de liquidación dictado el 26 de mayo de 2010, que cifró los intereses a percibir por el sujeto pasivo en 64.846,14 euros. En esta liquidación son regularizadas cuotas del impuesto sobre el valor añadido por importe de 198.538,12 euros, derivadas de las facturas rectificativas recibidas en el ejercicio 2008, y compensados 1.036.685,53 euros, saldo resultante de la liquidación de diciembre de 2007, con sustento en el carácter ejecutivo de las liquidaciones tributarias.

Frente a la tesis que la compañía recurrente plasmó en su demanda, la Sala de instancia sostiene que esta última liquidación es consecuencia del ejercicio por la Administración tributaria de sus potestades para la determinación de la cuota del impuesto y no supone una indebida compensación de créditos en contra de la legislación concursal.

«Llaneras Construcciones» se alza en casación a través de dos motivos en los que, desde diferentes perspectivas, plantea la misma cuestión, por lo que serán analizados conjuntamente. Sostiene que la decisión jurisdiccional que combate infringe los artículos 43 , 49 , 55 , 58 , 84 y 154 de la Ley 22/2003 , en relación con el artículo 164 y la disposición adicional octava de la Ley General Tributaria de 2003 , así como el principio *par conditio creditorum* y la jurisprudencia que los interpreta. A su juicio, la solución adoptada por la Audiencia Nacional omite que el crédito correspondiente a las facturas rectificativas por el impuesto sobre el valor añadido integraba la masa pasiva del concurso debiendo atenerse para su cobro a los principios y preceptos que rigen en el concurso. Además, aceptando la ejecutividad de la liquidación de 2007, contraviene de plano lo dispuesto en el artículo 55 de la misma Ley . En su opinión, la Sala de instancia ha permitido que la Administración, mediante la regularización del impuesto sobre el valor añadido de 2008, ejecute una liquidación anterior al concurso, la de 2007, que determina la existencia de un crédito concursal, cobrándose la Administración dicho crédito, que integraba la masa pasiva, al margen del concurso de acreedores.

SEGUNDO .- Antes de seguir adelante, se ha de dejar constancia de un dato que no aparece en la sentencia, pero que el Tribunal Económico-Administrativo Central tuvo cuidado de señalar: la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Fondo de Garantía Salarial formularon en el procedimiento concursal demanda incidental sobre la calificación que merecían las facturas rectificativas, recibiendo por el Juzgado de lo Mercantil, en resolución de la demanda, la de créditos contra la masa del artículo 84.2.10º de la Ley 22/2003 , calificación rectificada en apelación por la Audiencia Provincial, que los consideró créditos concursales.



Con ello el abogado del Estado recibe respuesta a su "enigmática" frase final del escrito de oposición al recurso de casación, en la que, después de exponer los hechos del litigio y la posición de la sociedad recurrente, concluye, sin más, que «el recurso así planteado debe desestimarse, toda vez que la sentencia no resolvió sobre esta cuestión que, por otra parte deberá presentarse al Juez del concurso».

La sentencia impugnada sí decidió la pretensión de la sociedad demandante, resolviendo que el acto administrativo discutido no constituía, de facto, una compensación de créditos prohibida por la legislación concursal, sino el ejercicio legítimo de las potestades administrativas en orden a la liquidación y fijación de la deuda tributaria del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al último periodo del ejercicio 2008. Y la cuestión que tocaba resolver a los jueces del orden mercantil (la naturaleza de los créditos derivados de las facturas rectificativas) fue debidamente zanjada por ellos, dándonos una de las pautas para solventar la contienda contencioso-administrativa: tales créditos tienen la condición de concursales, condición asumida por todas las partes en este litigio.

TERCERO .- La cuestión que suscita este recurso resulta, pues, clara y sencilla en cuanto a su planteamiento: ¿se ajusta la liquidación girada por la Administración en concepto de impuesto sobre el valor añadido del último periodo del ejercicio 2008 a los principios que presiden y a la normativa que regula los concursos de acreedores o, por el contrario, los vulnera al dar lugar a una compensación de facto de créditos concursales mediante la reducción del importe de la devolución/compensación interesada? Claro y sencillo es su planteamiento, no tanto su solución, tarea en la que, sin embargo, resultará útil recordar los preceptos que la sociedad recurrente considera infringidos, siguiendo las pautas suministradas por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción y la Sala Primera de este Tribunal Supremo.

Vaya por delante que nadie discute la potestad de la Administración para comprobar, investigar e inspeccionar el impuesto sobre el valor añadido una vez declarado el concurso, incluso en relación con deudas devengadas con anterioridad. La jurisdicción universal que se predica del juez del concurso para conocer de cualesquiera cuestiones relacionadas con el proceso universal, desplazando al órgano primariamente competente (jurisdiccional o administrativo), supone una excepción al carácter improrrogable de la jurisdicción, debiendo ser objeto a una interpretación estricta y quedar sujeta a ciertos límites. Algunos de esos límites se encuentran en la propia legislación concursal. Así, el artículo 87.2 de la Ley 22/2003 prevé que «[l]os créditos de derecho público de las Administraciones públicas y sus organismos públicos que resulten de procedimientos de comprobación o inspección se reconocerán como contingentes hasta su cuantificación, a partir de la cual tendrán el carácter que les corresponda con arreglo a su naturaleza sin que sea posible su subordinación por comunicación tardía», insistiendo el artículo 92.1 en que carecen de la naturaleza de subordinados aquellos créditos «que para su determinación sea precisa la actuación inspectora de las Administraciones públicas». Interpretando ambas previsiones legales *a fortiori*, el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción considera que preservan la competencia de la Administración para, con posterioridad a la declaración de concurso, proceder a la comprobación e inspección de los créditos que figuran inicialmente en la lista de acreedores a fin de determinar su existencia y cuantía [sentencias 5/2011, de 14 de diciembre de 2011 (conflicto 4/11, FJ 2º), y 7/2013, de 17 de junio de 2013 (conflicto 9/12, FJ 3º)].

En estas dos sentencias, el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción apela al peculiar sistema de liquidación del impuesto sobre el valor añadido, que exige que en el caso de expedición de facturas rectificativas se proceda a la modificación de la base imponible y de la cuota tributaria mediante la práctica de una nueva liquidación, circunstancia que explica la norma del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 [«La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración del concurso»].

Por ello, podemos ya anunciar que el hecho de que la Administración tributaria, una vez declarado el concurso, ejerza sus potestades de comprobación e inspección y practique liquidación por un crédito anterior a esa declaración en nada contradice en principio al artículo 49.1 de la Ley Concursal cuando dispone que «[d]eclarado el concurso, todos los acreedores del deudor, ordinarios o no, cualquiera que sea su nacionalidad y domicilio, quedarán de derecho integrados en la masa pasiva del concurso, sin más excepciones que las establecidas en las leyes». Mucho menos el artículo 84.1, con arreglo al 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», créditos estos últimos entre los que se encuentran los que resulten de obligaciones nacidas en la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración del concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, la declaración del concurso (artículo 84.2.10º). Y ocurre así porque la ulterior actividad de comprobación e inspección por la Administración sobre un crédito tributario nacido antes de la declaración del concurso no muda *per se* su condición, como lo prueba el hecho de que, en este caso y como nadie discute, los créditos litigiosos sigan teniendo después de la intervención liquidadora de



la Administración la condición de concursales. No hay, por tanto, desde esta perspectiva desconocimiento alguno del artículo 164.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , ni de su disposición adicional octava, porque con el mero ejercicio de la potestad de comprobación e investigación, en orden a la liquidación de las deudas del impuesto sobre valor añadido devengadas con anterioridad a la declaración del concurso, no se desconoce legislación sectorial correspondiente. En definitiva, como señalan las dos citadas sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, una vez declarado el concurso corresponde sin duda a la Administración tributaria liquidar las cuotas del impuesto sobre el valor añadido del concursado, aunque se refieran a obligaciones nacidas con anterioridad a esa declaración y, por ello, afecten a créditos concursales.

CUARTO .- Ahora bien, no cabe desdeñar en este caso una circunstancia singular, que ya fue detectada por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en las sentencias 2/2013, de 25 de febrero de 2013 (conflicto 6/12, FFJJ 5º y siguientes) y 6/2013, de 13 de junio de 2013 (conflicto 2/13 , FJ 2º).

En dichas sentencias, el mencionado Tribunal subraya la peculiar situación [superada tras la modificación del artículo 114.Dos.2º, párrafo segundo, de la Ley 37/2992 , en relación con el 80.Tres de la misma, por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre)] que se derivaba de la singular técnica de liquidación del impuesto sobre el valor añadido cuando se tenían en cuenta las facturas rectificativas relativas a hechos imposables anteriores a la declaración del concurso, incidiendo sobre la liquidación correspondiente a operaciones realizadas por el concursado después de esa declaración.

En la redacción del citado artículo 114.Dos.2º de la Ley 37/1992 vigente al tiempo de los hechos de este litigio, al producirse la rectificación resultaba preceptivo practicar la liquidación en el periodo impositivo en el que se recibía el documento, sin que la cifra resultante pudiese ser objeto de distinción entre la parte que correspondía al crédito concursal (anterior a la declaración del concurso) y la relativa al crédito contra la masa (posterior a esa declaración). En otras palabras, cuando, como es el caso, una vez declarado el concurso la entidad deudora seguía con su actividad empresarial, al liquidarse el impuesto sobre el valor añadido por ese giro ulterior, si se presentaban facturas rectificativas de periodos anteriores a la declaración, no cabía posibilidad de distinción alguna y en la liquidación por el periodo "post-concursal" se reflejaban las modificaciones consecuencia de las facturas rectificativas del periodo "pre-concursal". De este modo, se arrastraba la cifra resultante total a las liquidaciones posteriores o, lo que es lo mismo, «al liquidar el correspondiente periodo impositivo teniendo en cuenta en el desarrollo de la actividad de la entidad concursada el IVA soportado y el IVA devengado más el ingreso por rectificación consistente en el crédito concursal a favor de Hacienda, éste acaba convirtiéndose en crédito contra la masa» (sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción 6/2013 , FJ 2º).

En definitiva, la liquidación terminaba transformando en crédito contra la masa (por obligaciones posteriores a la declaración del concurso) lo que era un crédito concursal (por obligaciones anteriores a la declaración), haciendo así inoperante su calificación en tal sentido en el seno del procedimiento universal por el órgano (el juez de lo mercantil) llamado a realizarla. Concluía el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción que de ese modo se infringía el principio *par conditio creditorum*, en la medida en que se permitía a un crédito concursal, mediante esa mutación de hecho en crédito contra la masa, eludir la disciplina común del procedimiento universal, siendo satisfecho con anterioridad y sin sometimiento a las posibles reducciones fruto del convenio o de la liquidación (artículos 154 y siguientes de la Ley 22/2003).

Esta situación, que es la del presente litigio -superada con la reforma llevada a cabo mediante la Ley 7/2012-, fue puesta de manifiesto por el Pleno de la Sala Primera de este Tribunal en sentencia de 1 de septiembre de 2009 (casación 253/07 , FJ 3º), señalando que la falta de una norma específica que permitiese en supuestos como el analizado la fragmentación del periodo de liquidación debía ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los principios que rigen el procedimiento concursal, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.Dos.10º de la Ley 22/2003 . Por consiguiente, la Administración tributaria al liquidar el tributo debe identificar la parte correspondiente al crédito concursal. Al no hacerlo así, se ha de concluir que desconoció los principios concursales sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconoce. La Ley 22/2003 obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y a la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente, en garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado [véase también la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 (casación 2239/06 , FJ 3º)].

Con ese modo de actuar, la Administración tributaria no sólo desconoce los mencionados principios, sino que también infringe la prohibición de compensación dispuesta en el artículo 58 de la Ley 22/2003 , en la porción correspondiente al crédito concursal de la Hacienda que forma parte de la masa; esto es, al que tiene origen



en obligaciones nacidas y consolidadas antes de la declaración del concurso, que se produjo el 2 de octubre de 2007 en el presente caso.

El problema descrito no lo genera la reducción del impuesto sobre el valor añadido soportado como consecuencia de las facturas rectificativas recibidas por el sujeto pasivo tras la declaración del concurso, lo ocasiona que esa reducción no contraiga sus efectos a los períodos liquidatorios (mensuales en este caso) anteriores a esa declaración del concurso.

Porque, como ha afirmado el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, en las sentencias 5/2011 y 7/2013 (FFJJ 3º y 5º, respectivamente), ya citadas, las liquidaciones provisionales del impuesto sobre el valor añadido giradas a un concursado, minorando la cuota soportada en el importe repercutido por los acreedores en las facturas no pagadas y, por ello, rectificadas, no comportan una compensación de créditos sino una modificación de la base imponible autorizada por el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 .

Lo mismo ha dicho la Sala Primera del Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de febrero de 2013 (casación 1793/10 , FFJJ 7º y 8º), pero matizando, y esto debe ahora ser subrayado, que esa actuación de la Administración tributaria queda fuera de la prohibición del artículo 58 de la Ley 22/2003 , en tanto que «constituye una actualización de la liquidación de la cuota tributaria, prevista expresamente por la Ley y motivada por un hecho posterior a la declaración del concurso que afecta directamente a la determinación de la base imponible de un determinado periodo, y por ende al cálculo de dicha cuota». Sucedió así en aquel caso porque, como señala la propia sentencia, «los escritos de alegaciones presuponen que la rectificación se ha hecho sobre la liquidación-declaración correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, al margen de si ello era posible o no bajo la normativa vigente entonces».

En suma, si la liquidación girada como consecuencia de las facturas rectificativas recibidas afecta a un período liquidatorio distinto de aquél en que el sujeto pasivo ejerció su derecho a la deducción de esas cuotas soportadas, como aquí acontece, se vulnera la prohibición del artículo 58 de la Ley Concursal , puesto que, como dijo el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en la repetida sentencia 2/2013 , «reconocida la competencia de la AEAT para liquidar en los términos que hemos referido, resulta indudable que la Administración tributaria no puede, una vez declarado el concurso, compensar el crédito tributario que haya reconocido a la concursada -sometido a las reglas del concurso y al principio *par conditio creditorum*- con las deudas tributarias que ostente frente a ella -crédito contra la masa de satisfacción inmediata-» (FJ 4º).

QUINTO .- Siendo lo dicho suficiente para estimar este recurso de casación, tampoco le falta razón a «Llaneras Construcciones» cuando denuncia que el acto de liquidación que se encuentra en el origen de esta contienda (referido a la liquidación del impuesto sobre el valor añadido del periodo final del año 2008), en la medida en que declara ejecutar la liquidación provisional aprobada por el mismo periodo del año 2007, cuyo resultado viene condicionado por las operaciones efectuadas tanto antes como después de la declaración del concurso, infringe el artículo 55.1 de la Ley Concursal , conforme al que, en la redacción aplicable *rationae temporis* : «[d]eclarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio y las ejecuciones laborales en las que se hubieren embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor».

Como ha indicado el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción [sentencias 1/2013, de 25 de febrero de 2013 (conflicto 7/12, FJ 3 º), y 2/2010, de 18 de octubre de 2010 (conflicto 3/10 , FJ 2º)], del artículo 55.1 de la Ley Concursal , así como del artículo 164.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , se infiere que sólo los procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiere dictado diligencia de embargo de los bienes del concursado pueden seguir su curso si son anteriores a la declaración de concurso, legitimando así una ejecución independiente, salvo que los bienes o derechos trabados resulten necesarios para la continuación de la actividad empresarial o profesional del deudor, circunstancia todas ellas ausentes en el actual supuesto.

SEXTO .- Por cuanto antecede, hemos de afirmar que la sentencia recurrida ha incurrido en infracción de los artículos 55 y 58 de la Ley 22/2003 y del repetido principio concursal *par conditio creditorum* , desconociendo el mandato de la disposición adicional octava de la Ley General Tributaria de 2003 , lo que determina que deba ser casada.

Resolviendo el debate en los términos suscitados entre las partes, tal y como nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción , procede estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la liquidación que se encuentra en el origen de este proceso, así como la resolución económico-administrativa que la confirmó, por ser disconformes a derecho.



SÉPTIMO .- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción , no procede hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en la tramitación de este recurso, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se estime pertinente realizar una condena expresa sobre las de la instancia, dado que la cuestión suscitada en el recurso no deja de ser controvertida y necesitada de matizaciones, como evidencian la doctrina del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción y la jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo.

FALLAMOS

Ha lugar al recurso de casación 873/14, interpuesto por LLANERA CONSTRUCCIONES OBRAS Y PROYECTOS, S.L., contra la sentencia dictada el 2 de febrero de 2014 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 316/12 , que casamos y anulamos.

En su lugar:

1º) Estimamos el recurso contencioso-administrativo instado por la mencionada compañía frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 24 de abril de 2012 (reclamación 3554/10), que ratificó la liquidación aprobada el 26 de mayo de 2010 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación en Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativa al impuesto sobre el valor añadido de 2008.

2º) Anulamos dichos actos administrativos por su disconformidad a derecho.

3º) No hacemos un especial pronunciamiento sobre las costas, tanto las de casación como las causadas en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.