

Id Cendoj: 28079110012009100564  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Civil  
Sede: Madrid  
Sección: 1  
Nº de Recurso: 253/2007  
Nº de Resolución: 590/2009  
Procedimiento: Casación  
Ponente: JUAN ANTONIO XIOL RIOS  
Tipo de Resolución: Sentencia

**Resumen:**

Derecho concursal. Calificación de créditos. Consideración como créditos concursales y no contra la masa de los créditos por IVA por hechos imponible anteriores a la declaración del concurso aunque el plazo de liquidación se cierre con posterioridad.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a uno 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 253/2007, ante la misma pende de resolución, interpuesto por la representación procesal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, representada por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada en grado de apelación, rollo número 271/2006 por la Audiencia Provincial de Oviedo de fecha 17 de noviembre de 2006, dimanante del procedimiento concursal número 125/2005 del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Oviedo. No ha comparecido la parte recurrida.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** . - El Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Oviedo dictó sentencia de 24 de junio de 2005 en la pieza de incidente concursal 125/2005 , cuyo fallo dice:

«Fallo.

»Que estimando parcialmente la demanda de impugnación formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración concursal debo declarar y declaro que la suma de 2 408,57 euros correspondiente al crédito por IVA deberá ser computada, en cuanto que crédito concursal, en el cálculo de los privilegios generales de los *núm. 2 y 4 art. 91 LCon* , cálculo que deberá llevarse a cabo conforme a las bases descritas en el fundamento de derecho cuarto de la presente resolución, todo ello sin hacer expresa imposición de las costas causadas».

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

«Primero. Por la parte impugnante AEAT se pretende, como primer extremo de su impugnación, el reconocimiento de la suma de 2 408,57 euros correspondiente a la liquidación del IVA del cuarto trimestre del 2004 como crédito contra la masa. Para ello se alega que la declaración de concurso tuvo lugar con fecha 26 noviembre 2004 y que el período de liquidación del impuesto del último trimestre de ese año comenzó el 31 diciembre 2004 y se extiende a los 20 primeros días naturales del mes siguiente, por lo tanto con posterioridad a tal declaración, dentro de cuyo ámbito temporal se ha de determinar la deuda tributaria o el crédito fiscal por la diferencia entre las cuotas devengadas y soportadas, acumuladas en dicho período, de todo lo cual se concluye que tratándose de una cuota compleja que se ha de liquidar al final de cada período no resulta posible hacer un prorrateo dentro de cada trimestre en función de la fecha de declaración del concurso, lo que daría lugar a clasificar las cantidades correspondientes a un mismo trimestre de distinta manera, pues tampoco es lícito presentar por el mismo período de liquidación dos autoliquidaciones distintas. Frente a ello la Administración concursal sostiene que el dato determinante para la clasificación del crédito por IVA vendrá dado por el devengo como elemento temporal del hecho imponible, sin que se pueda dar a las normas de liquidación del impuesto la relevancia que pretende la impugnante habida cuenta de las

consecuencias arbitrarias que en tal caso resultarían si la declaración del concurso aconteciera durante el transcurso del plazo de 20 días para presentar la declaración-liquidación del impuesto, a lo que se une que ese período de liquidación no es uniforme pues encuentra un régimen distinto en el caso de las grandes empresas (período mensual y no trimestral) y de la adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos (la declaración debe hacerse en el plazo de los 30 días naturales siguientes a la fecha de la adquisición), con el resultado de otorgar un tratamiento diferente a créditos de igual origen.

»Segundo. Para la solución de la controversia planteada en los términos expuestos -cuyo conocimiento por este juzgador tiene los límites que autoriza el *art. 9 LCon* para las cuestiones prejudiciales- habremos de partir de una premisa inicial, cual es la configuración de la obligación tributaria por IVA como una obligación *ex lege* cuyo nacimiento se vincula a la realización de un presupuesto de hecho definido como hecho imponible que en el *art. 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, viene vinculado a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad profesional o empresarial. Trasladado lo anterior al ámbito concursal encontramos que tales obligaciones tributarias por IVA únicamente pueden gozar del reconocimiento de créditos contra la masa si hubieran nacido en el espacio temporal que viene delimitado como *dies a quo* por el momento de declaración del concurso y como *dies ad quem* por aquél en que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, apruebe un convenio o, en otro caso, declare la conclusión del concurso, todo ello conforme se dispone en el *art. 84.2.5º LCon*.

»No puede por lo tanto desconocerse que la fecha de la declaración del concurso se erige por el legislador como el momento preciso y determinante para configurar los créditos que puedan nacer en lo sucesivo como créditos contra la masa. A partir de aquí cabe recordar que el devengo de la obligación tributaria viene definido en el *art. 21.1 LGT* como "el momento que en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal", añadiendo la norma que "La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa". Esto es, la LGT identifica el momento del devengo con el momento de nacimiento de la obligación tributaria, añadiendo que dicha fecha resulta relevante para determinar las circunstancias de que venga revestida su configuración, lo que llevado al presente supuesto equivale a identificar, efectivamente, la fecha de devengo del crédito por IVA con su repetida configuración como crédito contra la masa si aquél acontece en situación postconcursal.

»De lo anterior se colige igualmente que para el nacimiento de la deuda tributaria no es necesario proceder a su previa liquidación, pues lo que surge de la cuota liquidada no es la deuda tributaria misma sino la deuda tributaria líquida, como así resulta por otra parte del régimen previsto en el *art. 101 LGT* en materia de liquidación y en el *art. 120* para las autoliquidaciones, en el que se definen tales operaciones de cuantificación como necesarias para determinar el importe de la deuda o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar. La liquidación constituye por lo tanto un presupuesto de la exigibilidad de la obligación, exigibilidad que puede diferirse a un momento ulterior de su devengo como expresamente admite el *art. 21.2 LGT*.

»Tercero. El impuesto del IVA es un impuesto de devengo instantáneo pero de liquidación periódica, pues se devenga para cada hecho imponible o actividad concreta en cada uno de los momentos descritos en el *art. 75 de la Ley 37/1992*, y de la misma forma individualizada se aplica, operación por operación, la correspondiente deducción conforme a los *arts. 92 y sig.* de aquella normativa. No puede afectar a tal consideración la circunstancia de que el conjunto de las operaciones realizadas por el profesional o el empresario se agrupen a los solos efectos de la gestión del impuesto en unos períodos de liquidación que oscilan entre el trimestre natural y el mes natural, según el volumen de operaciones de la empresa (*art. 71.3 Reglamento del IVA*), pues ello no puede equipararse a un genuino período impositivo, ya que ni la base ni la cuota se ven afectados por los hechos acontecidos durante ese lapso, sino que se trata de un simple período fiscal (establecidos por "comodidad administrativa" según expresión de alguna doctrina) en cuyo ámbito temporal se determina el importe de la deuda tributaria por la diferencia entre las cuotas devengadas y las soportadas durante ese período.

»Lo hasta aquí razonado conduce necesariamente a concluir que únicamente el crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar del reconocimiento de crédito contra la masa. No puede resultar relevante a esta finalidad el momento en que tenga lugar la liquidación del impuesto pues, toda vez que ello solo sirve a la mejor gestión del impuesto y su recaudación por la Hacienda Pública, una solución contraria supondría en el ámbito concursal que un sistema diseñado por el Reglamento del IVA para la propia comodidad del acreedor operaría al mismo tiempo para transmutar en el concurso la naturaleza del crédito que por Ley naturalmente le correspondería, alterándola en su propio beneficio, lo que no resulta tolerable. A ello cabe

añadir que, como acertadamente expone la Administración concursal, también se contempla en la regulación del IVA supuestos excepcionales de liquidación e ingreso de la cuota que tienen lugar de forma instantánea operación por operación (como ocurre en las importaciones y ciertos tipos de adquisiciones intracomunitarias, *art. 167.2 Ley IVA* y *art. 71.7 Reglamento IVA*) de tal manera que aceptar la tesis defendida por la AEAT conduciría a dispensar injustificadamente un tratamiento concursal distinto a un mismo crédito por IVA dependiendo del tipo de actividad que viniera ejerciendo el deudor fallido.

»Procede por todo ello desestimar la impugnación formulada por la AEAT y declarar correcto el prorrateo aplicado al IVA declarado por el concursado correspondiente al último trimestre 2004.

»Cuarto. Por lo que respecta al extremo b) del pedimento solicitado por la AEAT, ciertamente la suma de 2 408,57 euros, una vez afirmada su consideración de crédito concursal y no contra la masa, deberá computarse a los efectos de calcular los privilegios generales de los *núm. 2 y 4 art. 91 LCon*. A esta finalidad es criterio de este juzgador el que la expresión "conjunto de los créditos" empleada por el *inciso segundo del apartado 4.º art. 91 LCon* deberá ser interpretada como referida a un cómputo selectivo y 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 art. 91* y una segunda *al utilizarlas además para el cómputo del privilegio del apartado 4.º*, debiendo desechar igualmente en las operaciones de tal cómputo las cantidades correspondientes a los créditos subordinados.

»Quinto. De conformidad con lo dispuesto en el *art. 196.2 LCon* en relación con el *art. 394 LEC* no procede realizar expresa imposición de las costas causadas».

**TERCERO** . - La Sección Primera de la Audiencia Provincial de Asturias dictó sentencia de 17 de noviembre de 2006 en el rollo de apelación n.º 271/2006, cuyo fallo dice:

«Fallo.

»Que desestimando el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia dictada en los autos de los que el presente rollo dimana, debemos confirmar y confirmamos en todos sus pronunciamientos la sentencia recurrida, y sin expresa imposición de las costas causadas en la presente alzada».

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

«Primero. La AEAT se alza contra la sentencia dictada que considera como crédito ordinario y no contra la masa el que por importe de 2 408#57 euros referente al Impuesto sobre el valor Añadido del Cuarto Trimestre de 2004, declarado el concurso de la entidad Excavaciones Nistal S. L. por auto de 26 de noviembre de dicho año. La pretensión en esta alzada, como lo fue en la demanda que da origen a este incidente concursal, consiste en la consideración de dicho crédito como contra la masa.

»Segundo. Esta misma Sección ya se ha pronunciado sobre asunto análogo en sentencia n.º 313 de este mismo año, fechada el 22 de septiembre último, tratándose en aquella ocasión de la calificación de un crédito de la Hacienda Pública, frente a entidad diferente a la aquí implicada, nacido como consecuencia de facturas rectificadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

»Pretende la Agencia Estatal que ha existido en la resolución que impugna un error en la consideración jurídica del mencionado crédito por la confusión entre nacimiento del crédito tributario y fecha en la que se repercute el IVA por una operación entre particulares, por no haber aplicado el *art. 84.2.10.º LCon*, y sí el *apartado 5.º* del mismo, y por inexistencia de una norma legal que permita el fraccionamiento de la deuda tributaria.

»Esta Sala entiende, como el Magistrado de Instancia y la *Ley 22/2003, de 9 de julio*, que para que un crédito de la naturaleza del litigioso lo sea contra la masa es imprescindible que se trate de obligación nacida de la ley con posterioridad a la declaración del concurso (*art. 84.10*). Y a la hora de analizar el nacido del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al trimestre durante el que se dictó la resolución declarativa de la situación de concursada de la entidad, es imprescindible partir de un concepto como el de devengo del impuesto, para lo que los *arts. 20 y 21 LGT (58/2003, de 17 de diciembre)* son decisivos. Señala el *primero* que "el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal", y en el *apartado 1* del segundo se recoge que "el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal". Por fin, el *apartado 3* de este mismo artículo

añade que "la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo". Pues bien, si las cosas son como quedan dichas, parece fuera de toda duda que el Impuesto sobre el valor Añadido tiene su nacimiento en la operación mercantil a la que se vincula, es decir con cada una de las entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas con el mencionado impuesto (*art. 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA*). Y si, como aparece acreditado, la última de dichas operaciones tiene lugar el día 31 de octubre de 2004, el montante total por Impuesto sobre el Valor Añadido nace con anterioridad a la resolución de 26 de noviembre de 2004, la que declara a la mercantil en estado de concurso.

»Tercero. La pretensión de la Agencia Estatal se refiere a que es la liquidación del impuesto el momento en que nace, es decir el del devengo. No solo ello contradiría lo que se acaba de recoger en cuanto a normativa expresa, sino que además dar entidad jurídica a lo que no es sino término fiscal (el de liquidación), y además variable, conduciría a establecer diferenciaciones de trato concursal en función del tipo de actividad ejercida por el declarado concurso, pues, como correctamente señala la sentencia de instancia en su fundamento de derecho tercero, las importaciones y algunas adquisiciones intracomunitarias tienen un sistema de liquidación e ingreso de la cuota diferente, conforme a los *arts. 167. 2 de la Ley y el 71. 7 del Reglamento del IVA*, sin olvidar que el sistema liquidatorio también es variable entre el trimestre natural y el mes natural según el volumen de operaciones de la empresa concursada (*art. 71.3 del Reglamento del IVA*). En consecuencia, no parece ser el criterio que trata de imponer la parte apelante asumible. Pero es que tampoco lo es la pretendida diferencia que en el escrito de la apelación se trata de establecer entre el *art. 84.2.5 y 84.2.10 LCon*, al decir que la sentencia se equivoca al citar el primero y no tomar en consideración el segundo, puesto que tanto uno como otro se refieren al criterio temporal para la calificación de los créditos como contra la masa, con la única diferencia de la expresión, que es: "con posterioridad a la declaración del concurso", en el apartado 10, y "tras la declaración del concurso" en el 5.

»Por último, si bien es cierto que no existe una norma que establezca el fraccionamiento de la deuda tributaria, no lo es menos que tampoco puede encontrarse una que lo prohíba, y teniendo en cuenta que la situación de concurso supone el estado de insolvencia del deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles, es patente que se trata de un momento de anormalidad en las relaciones jurídicas que al menos puede permitir, como forma más coherente dentro de la excepcionalidad de tales situaciones, tal fraccionamiento una vez que se pone en relación con conceptos jurídicos estrictos, cuales son los de créditos contra la masa, sin ir más lejos.

»En consecuencia, se entiende plenamente correcta la sentencia de instancia, razón por la cual no debe estimarse el recurso contra la misma.

»Cuarto. En materia de costas, debe ratificarse lo ya dicho en la sentencia anteriormente reseñada, la n.º 313/2006, y que se refería a las dudas de derecho a propósito de la cuestión que se debatía, acrecentadas por ser el comienzo de la aplicación de la LCon, lo que significa no existan aún criterios suficientes sobre la misma, atendiendo además a que aún tardará en existir doctrina del TS sobre la materia. En consecuencia, con aplicación del *art. 398, en relación con el 394 LEC, al que se remite el 196.2 LCon*, procede, confirmando la declaración sobre las de instancia, no hacer declaración tampoco sobre las de la alzada».

**QUINTO.** - En el escrito de interposición del recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado se formulan, en resumen, las siguientes alegaciones:

La resolución frente a la que se interpone el presente recurso de casación es la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Asturias número 393/2006, de 17 de noviembre de 2006. Dicha resolución reúne los requisitos para ser recurrible en casación que se establecen en los *artículos 197.6 LCon y 477 LEC 1/2000*.

a) Sobre los requisitos exigidos a una resolución judicial para ser objeto de recurso de casación de acuerdo con la Ley Concursal.

El Capítulo IV LCon contiene una regulación detallada de los recursos procedentes y tramitación que corresponde contra las resoluciones dictadas en el concurso. Así, el primer *apartado del artículo 197* destaca el carácter supletorio de la LEC respecto de la LCon en esta materia al señalar que los recursos contra las resoluciones dictadas en el concurso "se sustanciarán en la forma prevista por la LEC, con las modificaciones que se indican a continuación y sin perjuicio de lo previsto en el *artículo 64 de esta Ley*" (que se refiere a las especialidades aplicables a los contratos de trabajo también en materia de recursos).

Concretamente respecto del recurso de casación, el *artículo 197.6 LCon* establece que "cabrá

recurso de casación y extraordinario por infracción procesal de acuerdo con los criterios de admisión previstos en la LEC, contra las sentencias dictadas por las Audiencias relativas a la aprobación o cumplimiento del convenio, a la calificación o conclusión del concurso, o que resuelvan acciones de las comprendidas en las secciones tercera y cuarta".

La sentencia frente a la que se interpone el presente recurso de casación reúne los requisitos exigidos para ello por la LCon, pues resuelve el recurso de apelación contra la sentencia de 24 de junio de 2005 dictada en materia de clasificación de créditos tributarios y comprendida en la sección cuarta del procedimiento concursal.

b) Sobre los requisitos exigidos a una resolución judicial para ser objeto de recurso de casación de acuerdo con la LEC: la sentencia recurrida se dicta en segunda instancia y el recurso se fundamenta en la existencia de interés casacional.

De acuerdo con lo establecido en el *artículo 477.2 LEC*, la sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias frente a la que se interpone el presente recurso reúne ambos requisitos: ( a ) Por ser dictada en segunda instancia. ( b ) Por presentar interés casacional.

Las sentencias dictadas por las Audiencias Provinciales resolviendo el recurso de apelación frente a una sentencia que resuelve un incidente concursal en materia de clasificación de créditos son "segunda instancia procesal" a efectos de recurso de casación de acuerdo con lo señalado por el *artículo 197.6 LCon*.

A diferencia del antiguo Derecho de Quiebras, la nueva LCon establece que las controversias suscitadas en materia de clasificación de créditos han de ser resueltas a través de un procedimiento especial de nueva creación denominado incidente concursal que se resuelve por sentencia (*art. 196 LCon*) y esta produce efectos de cosa juzgada de acuerdo con lo señalado en el *artículo 196.4 LCon*.

El recurso frente a la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Asturias reviste interés casacional encontrándose en el supuesto previsto por los *artículos 477.2.3.º y 477.3 LEC* por cuanto aplica normas que no llevan mas de cinco años en vigor, en concreto, el *artículo 84.2.10º. LCon* y no existe doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo relativa a normas anteriores de igual o similar contenido.

Un argumento mas que pone de manifiesto el interés casacional del presente recurso, es el carácter estatal de la legislación mercantil dentro de la cual se inscribe la legislación concursal y en la importancia de que exista una doctrina uniforme, aplicable en todos los juzgados y tribunales en relación con la clasificación de los créditos por elementales razones de seguridad jurídica y del tráfico jurídico mercantil.

Motivo primero y único. «Al amparo de lo establecido en el *artículo 477.1 LEC*, en relación con los *artículos 477.2.3.º y 477.3* del mismo texto legal, es la infracción de lo establecido en el *artículo 84.2.10.º LCon* en relación con la clasificación del crédito tributario en concepto de IVA cuarto trimestre ejercicio 2004.»

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

Dada la fecha del auto de declaración de concurso dictado por el Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Oviedo el 26 de noviembre de 2004 procede clasificar como crédito contra la masa el correspondiente al cuarto trimestre ejercicio 2004 del IVA, al entender que dicho crédito nace como establece el *artículo 84.2.10.º LCon*, el 31 de diciembre de 2004 pues en dicha fecha de acuerdo con la normativa fiscal aplicable, se determinan las circunstancias esenciales de la obligación tributaria en concreto su cuantía y el sujeto obligado.

Por el contrario la sentencia recurrida considera que el crédito ha de ser clasificado como concursal en atención a que su nacimiento coincide con el de su devengo siendo además posible fraccionar el periodo de liquidación establecido por la normativa fiscal de acuerdo con la fecha del auto de declaración de concurso.

La sentencia recurrida, que vincula el nacimiento del crédito a su devengo de acuerdo con la LGT, sienta el criterio de que sólo el crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar de la condición de crédito contra la masa. La sentencia justifica expresamente el prorrateo en función de la fecha del auto del concurso en relación con la duración del trimestre sin contar para ello con el apoyo siquiera tácito de la normativa concursal ni mucho menos fiscal, pese a encontrarnos en el marco de obligaciones que nacen de

la ley y que solo con arreglo a ella podrán ser exigidas. Finalmente, la sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias considera indiferente que la norma aplicable para la clasificación de los créditos tributarios como créditos concursales o contra la masa sea el número 5 o el *número 10 del artículo 84.2 LCon*.

Señala que la pretendida diferencia que en el escrito de apelación se trata de establecer entre el *artículo 84.2.5.º y 84.2.10.º LCon* al decir que la sentencia se equivoca al citar el primero y no tomar en consideración el segundo, pues tanto uno como otro se refieren al criterio temporal para la calificación de los créditos como contra la masa, con la única diferencia de la expresión, que es "con posterioridad a la declaración de concurso" en el apartado 10, y "tras la declaración de concurso" en el 5.

Los argumentos con base en los cuales se defiende una interpretación diversa del *artículo 84.2.10º LCon* son los siguientes:

Primero. Para la aplicación del *artículo 84.2.10º LCon*, la sentencia recurrida vincula el nacimiento del crédito tributario con la fecha en la que se repercute el IVA por una operación (entrega de bien o prestación de servicio) entre particulares.

La sentencia recurrida señala que el impuesto del IVA es un impuesto de devengo instantáneo y de liquidación periódica. Lo que es cierto pero incompleto, pues omite el funcionamiento de las deducciones -*arts.92 y ss. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre*, *arts. 27 y 28 RD 1624/1992, de 29 de diciembre* -, que son el eje central sobre el que se articula el IVA. Hasta tal punto es así que las deducciones constituyen la diferencia esencial entre el IVA y el antiguo Impuesto general sobre el tráfico de empresas, en el que el importe de la cantidad a ingresar en Hacienda era la resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. En el IVA, por el contrario, la cantidad a ingresar se calcula por la diferencia entre el impuesto devengado en las ventas o servicios prestados y el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios -*vid. art.99 LIVA* -.

Las deducciones tratan de garantizar la característica esencial del IVA comunitario: su plena neutralidad como viene siendo reiteradamente declarado por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo. Precisamente por ello el derecho a la deducción no puede limitarse, restringirse ni tampoco suprimirse a posteriori -entre otras, sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de julio de 1991 As. C-97/90, Lennartz y 14 de junio de 2001, As C-40 /00, Comisión de las Comunidades Europeas/República Francesa.

Precisamente por ello, el crédito tributario no nace con las repercusiones que se practican en una factura por el IVA, sino con posterioridad, al fin del trimestre (o mes si la empresa por su dimensión tiene que hacer declaración mensual) pues hasta entonces no hay obligación de ingresar la cantidad repercutida, sino que la cantidad a ingresar será la que resulte de deducir todos los IVA repercutidos menos los soportados en el trimestre de referencia. La cantidad resultante puede ser mayor o menor de las repercutidas e, incluso, generar un derecho a devolver o a compensar frente a la Hacienda Pública. Y esa cantidad resulta o puede determinarse al finalizar el trimestre, que es cuando nace la obligación tributaria que a posteriori deberá ser ingresada o generar el derecho a la devolución.

La sentencia recurrida se detiene en el momento del devengo teórico, de la repercusión sin tener en cuenta, el mecanismo de la deducción y, precisamente por ello, considera posible fraccionar el periodo trimestral y atender exclusivamente a las operaciones realizadas en el periodo anterior a la fecha del auto de declaración de concurso, considerando solo a los créditos resultantes de estas como créditos contra la masa.

La sentencia olvida el presupuesto previo principal y es que haya crédito para la Hacienda Pública, y si hasta el final del trimestre no se sabe si se le debe o no se le debe, o incluso, si se le puede exigir una devolución (esto es, que la Hacienda Pública puede ser deudora) ¿como va a ser un crédito concursal?

El *artículo 167 LIVA* es bien claro, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Segundo. El carácter de créditos contra la masa viene regulado en el *artículo 84.2 10.º LCon*, al ser obligaciones nacidas de la Ley después de declarado el concurso, no antes.

El crédito en concepto de IVA es un crédito contra la masa cuando el vencimiento del trimestre es posterior al auto de declaración de concurso. Y no se fundamenta en el *artículo 84.2.5.º LCon*, como se hace constar en la sentencia, por actividad profesional o empresarial posterior al auto del concurso sino con

base en el *artículo 84.2 10.º LCon* a cuyo tenor son créditos contra la masa las obligaciones nacidas por Ley después del auto de declaración de concurso.

La obligación para con la AEAT es una obligación nacida por Ley, es claramente una obligación legal (*artículo 1089 CC*). A continuación el *artículo 1090 del CC* señala que las obligaciones derivadas de la ley se regirán por los preceptos de la ley que las hubiere establecido que en el caso del IVA son fundamentalmente la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y *arts. 27 y 28 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre*, en la medida en la que a través de ellas han sido traspuestas al Derecho español las Directivas comunitarias reguladoras de este impuesto vigente en España como consecuencia de nuestro ingreso en la CEE.

En la medida en la que las obligaciones tributarias, en concreto el IVA, son obligaciones legales, su fuente es la ley, se rigen por los preceptos legales que la establecen sin que los interesados puedan alterar los preceptos que sirven para regularlas (SSTS de 26 de enero de 1990 y 11 de mayo de 1957).

La legislación reguladora del IVA fija el periodo de liquidación, en este caso trimestral, para la determinación del crédito tributario sin que sea posible alterar o fraccionar dicho periodo ni siquiera como consecuencia de la declaración de concurso. Siendo esto así, el nacimiento del crédito tributario solo podrá entenderse referido al final de dicho periodo y será dicha fecha final la que determine en relación con la del auto de declaración de concurso, la clasificación del crédito como concursal o contra la masa *ex art.84.2.10.º LCon*.

Tercero. A mayor abundamiento se alega la inexistencia de norma legal que permita fraccionar la deuda tributaria. El sistema de la Ley Concursal tampoco lo permite.

Con el criterio de prorrateo seguido por la sentencia, esto es, fraccionar la deuda tributaria a fin de dotarla de carácter concursal o contra la masa, atendiendo a la fecha de inicio del concurso (auto de declaración) se vulneran todas las normas tributarias, lo que no es posible desde un punto de vista legal, pues las normas reguladoras de los distintos impuestos periódicos no contemplan tales circunstancias como causas de interrupción del periodo impositivo y si no es una posibilidad admitida legalmente, ¿cómo se puede aplicar? Si, como antes se dijo, las obligaciones nacen de la Ley, su nacimiento, desarrollo, extinción, y por ende, causas de interrupción, deben estar previstas en la propia Ley. Y ni la Ley Tributaria ni la propia LCon reconocen tal posibilidad, antes al contrario no lo admiten.

Los casos donde expresamente se admite que exista un fraccionamiento de la deuda tributaria son tasados y se prevén legalmente (como por ejemplo en el IRPF) y allí donde la Ley no distingue no se debe distinguir.

Tampoco es posible como dice la sentencia de apelación (en el último párrafo del fundamento de derecho tercero) que "aunque no haya norma que establezca el fraccionamiento de la deuda tributaria no lo es menos que tampoco puede encontrarse una que lo prohíba..." llegando a calificar el concurso como situación de "anormalidad en las relaciones jurídicas", llegando pues a permitir ese "fraccionamiento", por lo "anormal de la situación y por la insolvencia que le permite incumplir sus obligaciones exigibles".

Ciertamente, el fraccionamiento de las deudas (concursal o contra la masa) en función del momento en que se dicta el auto de declaración de concurso que es el sistema que instaura la sentencia recurrida, de modo que fracciona una parte como deuda concursal y otra contra la masa, es una solución huérfana de reflejo legal por lo que, difícilmente puede tener virtualidad práctica, y si es el "propio concurso" el que lleva a admitir esta solución ¿Por qué nada dice al respecto la LCon?

Esta controversia no se puede resolver aplicando al ámbito civil construcciones conceptuales sobre la diferencia entre el devengo, hecho imponible, exigibilidad, liquidación, autoliquidación como por error hace la sentencia recurrida confirmando la del Juzgado de lo Mercantil, máxime cuando se trata de conceptos tributarios propios de otro orden jurisdiccional.

La cuestión es resolver cuándo la Hacienda Pública tiene frente al concursado un crédito en concepto de IVA. La interpretación del *artículo 84.2.10.º LCon* es que el crédito nace "ex lege", al final del trimestre, al determinar con referencia a ese momento, nunca antes, las circunstancias esenciales de la obligación tributaria, sujeto obligado y cuantía. Es esa fecha y no otra la que debe ponerse en relación con la del auto de declaración de concurso para clasificar el crédito como concursal o contra la masa.

En el caso que nos ocupa, dada la fecha de declaración de concurso, 26 de noviembre de 2004, el crédito que resulta a favor de la AEAT en concepto de IVA cuarto trimestre ejercicio 2004, ha de ser

clasificado como crédito contra la masa pues el sujeto obligado y la cuantía de la obligación solo pueden determinarse a fecha de 31 de diciembre sin que sea admisible un fraccionamiento de la deuda tributaria que carece de apoyo legal en la normativa concursal y en la fiscal.

Termina solicitando a la Sala que tenga por presentado este escrito en tiempo y forma, se sirva admitirlo y tenga por interpuesto recurso de casación frente a la sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias numero 393/2006, de 17 de noviembre de 2006 dictada en el rollo de apelación 271/2006, por infracción de las normas aplicables para resolver las cuestiones objeto del proceso, y en concreto el *artículo 84.2.10 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal* , por entender que la resolución del mismo reviste interés casacional *ex artículo 477.2.3.º y 477.3* de la LEC, dada la antigüedad de la norma aplicable y ante la ausencia de doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la misma u otras similares, se sirva admitirlo y, en su día, previos los demás tramites legales, dicte sentencia por la que dando lugar al mismo estime la casación de la sentencia, revocando la dictada por la Audiencia Provincial de Asturias, Sección Primera, en rollo 271/2006 y *ex artículo 487.3 de la LEC* , resuelva sobre el caso, declarando la clasificación como créditos contra la masa del crédito correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2004 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, teniendo en cuenta para ello que el auto de declaración de concurso es de fecha 26 de noviembre de 2004 , de acuerdo con lo señalado en el *artículo 84.2 n.º 10 de la Ley Concursal* .

**SEXTO** . - Mediante ATS de 27 de enero de 2009 se acordó admitir el recurso de casación interpuesto por concurrir interés casacional, al amparo del *art. 477.2.3.º LEC* .

**SÉPTIMO** . - No ha comparecido la parte recurrida.

**OCTAVO** . - Elevado el asunto al Pleno de la Sala, se fijó para la votación y fallo el día 21 de julio de 2009 , en que tuvo lugar.

**NOVENO** . - En los fundamentos de esta resolución se han utilizado las siguientes siglas:

AEAT, Agencia Estatal de Administración Tributaria.

DA, disposición adicional.

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* .

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

LIVA, *Ley 37/1992, del 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido* .

RA, recurso de apelación.

RLIVA, Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por *Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre* .

SAP, sentencia de la Audiencia Provincial.

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. Excavaciones Nistal S. L. fue declarada en concurso de acreedores por auto de 26 de noviembre de 2004 .

2. El Juzgado de lo Mercantil estimó parcialmente la demanda de impugnación de la AEAT contra la Administración concursal en relación con el cálculo de los privilegios que correspondían a la suma de 2

408,57 euros correspondiente al crédito por IVA del cuarto trimestre de 2004, pero rechazó su calificación como crédito contra la masa.

3. La Audiencia Provincial confirmó la sentencia, entendiéndola, en síntesis, que ( a ) para que un crédito de la naturaleza del litigioso lo sea contra la masa es imprescindible que se trate de obligación nacida de la *ley con posterioridad a la declaración del concurso* (art. 84.2.10.º LCon); ( b ) de los arts. 20 y 21 LGT se infiere que el nacimiento de la obligación tributaria tiene lugar con la realización del hecho imponible; ( c ) el nacimiento del IVA tiene lugar con la operación mercantil a la que se vincula; ( d ) no puede aceptarse la pretensión de la AEAT de considerar como fecha de nacimiento la fecha de la liquidación del impuesto, que es un término fiscal, variable, y cuya aplicación conduciría a establecer diferenciaciones de trato concursal en función del tipo de la actividad ejercida por el concursado; ( e ) no existe una norma que establezca el fraccionamiento de la deuda tributaria, pero el carácter anormal de la situación de concurso exige el fraccionamiento.

4. Contra esta sentencia ha interpuesto recurso de casación la AEAT, el cual ha sido admitido por concurrir interés casacional, al amparo del art. 477.2.3.º LEC .

**SEGUNDO.** - *Enunciación del motivo de casación.*

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

«Al amparo de lo establecido en el artículo 477.1 LEC , en relación con los artículos 477.2.3.º y 477.3 del mismo texto legal, es la infracción de lo establecido en el artículo 84.2.10 LCon en relación con la clasificación del crédito tributario en concepto de IVA cuarto trimestre ejercicio 2004.»

Dicho motivo se funda, en síntesis, en que ( a ) la sentencia recurrida omite que en el IVA la cantidad a ingresar se calcula por la diferencia entre el impuesto devengado en las ventas o servicios prestados y el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios, pues las deducciones tratan de garantizar su plena neutralidad como característica esencial del IVA comunitario; ( b ) el crédito tributario no nace con las repercusiones que se practican en una factura por el IVA, sino con posterioridad, al fin del trimestre (o mes si la empresa por su dimensión tiene que hacer declaración mensual) pues hasta entonces no hay obligación de ingresar la cantidad repercutida; la cantidad resultante puede ser mayor o menor de las repercutidas e, incluso, generar un derecho a devolver o a compensar frente a la Hacienda Pública; ( c ) la sentencia recurrida se detiene en el momento del devengo teórico, de la repercusión, sin tener en cuenta el mecanismo de la deducción y considera posible fraccionar el periodo trimestral olvidando el presupuesto principal de que haya crédito para la Hacienda Pública; ( d ) el artículo 167 LIVA establece que los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda; ( e ) El carácter de créditos contra la masa no se fundamenta en el artículo 84.2.5.º LCon , como se hace constar en la sentencia, por actividad profesional o empresarial posterior al auto del concurso, sino en el artículo 84.2.10.º LCon a cuyo tenor son créditos contra la masa las obligaciones nacidas por Ley después del auto de declaración de concurso; ( f ) en la medida en la que las obligaciones tributarias, en concreto el IVA, son obligaciones legales, su fuente es la ley, y la legislación reguladora del IVA fija el periodo de liquidación, en este caso trimestral, para la determinación del crédito tributario; ( g ) no existe norma legal que permita fraccionar la deuda tributaria y la LCon tampoco lo permite; los casos en que expresamente se admite que exista un fraccionamiento de la deuda tributaria son tasados y se prevén legalmente; ( h ) la controversia no se puede resolver aplicando al ámbito civil construcciones conceptuales sobre la diferencia entre el devengo, hecho imponible, exigibilidad, liquidación, autoliquidación, pues se trata de conceptos tributarios propios de otro orden jurisdiccional.

El motivo debe ser desestimado.

**TERCERO .** - *Consideración como créditos concursales de créditos por IVA por hechos imposables anteriores a la declaración del concurso .*

Se plantea en este recurso de casación la cuestión acerca de si los créditos por IVA contra el deudor liquidados 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 hechos imposables anteriores a la declaración del concurso, aunque la liquidación haya tenido lugar con posterioridad.

Esta Sala fija como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imposables anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la

liquidación, 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, de 17 de noviembre de 2006, SAP Córdoba, Sección 3ª, de 7 de junio de 2007, SAP La Rioja, Sección 1.ª, de 22 de junio de 2007, SAP A Coruña, Sección 4.ª, de 19 de febrero de 2008, SAP Valencia, Sección 9.ª, de 25 de febrero de 2008 ).

b) Las audiencias provinciales han seguido una doctrina similar, aplicada a las circunstancias de cada supuesto, en relación con las facturas de rectificación del IVA (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP de Barcelona, Sección 15.ª, de 26 de abril de 2007, SAP Zaragoza, Sección 5.ª, de 13 de febrero de 2009, SAP Castellón, Sección 3 .ª, 20 de febrero de 2009, y en relación con los recargos en concepto de IVA (SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 15 de diciembre de 2008, SAP de Asturias, Sección 15.ª, de 23 de marzo de 2009 ).

c) El nacimiento del crédito tributario por IVA 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* . Estos artículos establecen que el nacimiento de la obligación tributaria principal tiene lugar en el momento del devengo, en el que se entiende realizado del hecho imponible (presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo), aunque la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo.

d) Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA, que es el de la realización del hecho imponible, 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. 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 IVA, sujeto a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito, puesto que el *artículo 167 LIVA* , que se invoca por la parte recurrente, se limita a establecer, en relación con su liquidación, el momento en que los sujetos pasivos deben determinar e ingresar la deuda tributaria. La liquidación constituye, según las normas generales de la LGT (*artículos 101 y 120* ), un acto, encuadrado en el procedimiento de gestión, apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del devengo. Por el contrario, el *artículo 75 LIVA* regula el devengo del impuesto ateniéndose al 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.

f) 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, pues, como ha observado la doctrina, las importaciones y algunas adquisiciones intracomunitarias tienen un sistema de liquidación e ingreso de la cuota diferente, conforme a los *arts. 167.2 LIVA y el 71.7 RLIVA*, y el sistema de liquidación también es variable entre el trimestre natural y el mes natural según el volumen de operaciones de la empresa concursada.

g) Los obstáculos que opone la AEAT (cifrados en la falta de previsión de la posibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y en la importancia de la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones esencial en este impuesto) no son suficientes para alterar la conclusión obtenida. 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 en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) 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. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de

las obligaciones del concursado, como expresa la sentencia recurrida. La falta de una norma específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la *regla contenida en el artículo 84.2. 10.º LCon. 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.

#### **CUARTO . - 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 17 de noviembre de 2006 dictada por la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Asturias en el rollo de apelación n.º 271/2006, cuyo fallo dice:

«Fallo.

»Que desestimando el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia dictada en los autos de los que el presente rollo dimana, debemos confirmar y confirmamos en todos sus pronunciamientos la sentencia recurrida, y sin expresa imposición de las costas causadas en la presente alzada».

2. No ha lugar a casar por los motivos formulados 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, Roman Garcia Varela, 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.