

Roj: STS 4084/2013
Id Cendoj: 28079110012013100443
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Civil
Sede: Madrid
Sección: 1
Nº de Recurso: 1699/2011
Nº de Resolución: 486/2013
Procedimiento: Casación
Ponente: IGNACIO SANCHO GARGALLO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintidós de Julio de dos mil trece.

La Sala Primera del Tribunal Supremo, integrada por los Magistrados al margen indicados, ha visto los recursos de casación interpuestos respecto la sentencia dictada en grado de apelación por la Audiencia Provincial de Zaragoza, sección 5ª, como consecuencia de autos de incidente concursal seguidos ante el Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Zaragoza.

Los recursos fueron interpuestos por la Administración Concursal de Servicios Logísticos de la Plataforma de Zaragoza, S.A., representada por el procurador Alejandro González Salinas y la entidad Servicios Logísticos de la Plataforma de Zaragoza S.A., representada por el procurador María Pilar Morellón Usón.

Es parte recurrida la Agencia Estatal de Administración Tributaria, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Tramitación en primera instancia

1. El Abogado del Estado, en nombre y representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), interpuso demanda en autos de incidente concursal ante el Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Zaragoza, contra la Administración Concursal y la entidad Servicios Logísticos de la Plataforma de Zaragoza, S.A., para que se dictase sentencia:

"por la que se declare: Que procede declarar créditos contra la masa los correspondientes al IVA del 2T-2008 en la parte pagada o devengada desde la fecha del auto de declaración de concurso, aplicando el mismo criterio de delimitación cronológica tanto a las facturas que repercuten IVA como a las que lo soportan y que debe ser la Administración Concursal la que realice esta discernimiento por ser ella la que dispone de la documentación adecuada para su cálculo, aportando en su caso las facturas en la contestación a la demanda."

2. La procuradora Pilar Morellón Usón, en nombre y representación de la entidad Servicios Logísticos de la Plataforma de Zaragoza, S.A., contestó a la demanda y suplicó al Juzgado que dictase sentencia:

"desestimando la demanda incidental formulada de contrario, todo ello con expresa imposición de costas a la parte actora."

3. Candido , Fabio y Jesús , administradores concursales, contestaron a la demanda y pidieron se dictase sentencia:

"por la que desestime la demanda, imponiendo las costas a la actora."

4. El Juez de lo Mercantil núm. 1 de Zaragoza dictó Sentencia con fecha 15 de junio de 2009 , con la siguiente parte dispositiva:

"FALLO: Que desestimando la demanda del artículo 154 de la LC del Concurso Voluntario de la entidad Servi plaza S.A interpuesta por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria debo absolver y absuelvo a la demandada de las pretensiones de la parte impugnante. Todo ello sin hacer expresa condena en costas."

Tramitación en segunda instancia

5. La sentencia de primera instancia fue recurrida en apelación por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La resolución de este recurso correspondió a la sección 5ª de la Audiencia Provincial de Zaragoza, mediante Sentencia de 13 de mayo de 2011, cuya parte dispositiva es como sigue:

"FALLO: Que estimando el recurso de apelación formulado por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra sentencia de 15 de junio de 2009, dictada por el Ilmo. Sr. Magistrado Juez del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Zaragoza, procede la revocación de la resolución impugnada, declarando que deberán efectuarse dos liquidaciones, atendiendo a la fecha del concurso, de forma que se autoliquide en cada una de ellas el IVA devengado menos el soportado, siendo crédito concursal por IVA 2T el derivado de las operaciones anteriores al concurso y contra la masa el crédito que resulte de las operaciones realizadas con posterioridad.

Se declaran de oficio las costas procesales."

Interposición y tramitación de los recursos de casación

6. Candido, Fabio y Jesús, administradores concursales, interpusieron recurso de casación ante la Audiencia Provincial de Zaragoza, sección 5ª.

El motivo del recurso de casación fue:

"1º) Infracción del art. 84.2.10 LC, así como del art. 58 LC, en relación con el art. 167 LIVA."

7. La procuradora Pilar Morellón Usón, en representación de la entidad Servicios Logísticos de la Plataforma de Zaragoza, S.A., interpuso recurso de casación ante la Audiencia Provincial de Zaragoza, sección 5ª.

El motivo del recurso de casación fue:

"1º) Infracción del art. 99 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido."

8. Por Diligencia de Ordenación de 27 de julio de 2011, la Audiencia Provincial de Zaragoza, sección 5ª, tuvo por interpuestos los recursos de casación mencionados, y acordó remitir las actuaciones a la Sala Primera del Tribunal Supremo con emplazamiento de las partes para comparecer por término de treinta días.

9. Recibidas las actuaciones en esta Sala, comparecen como parte recurrente la Administración Concursal de Servicios Logísticos de la Plataforma de Zaragoza, S.A., representada por el procurador Alejandro González Salinas y la entidad Servicios Logísticos de la Plataforma de Zaragoza S.A., representada por el procurador María Pilar Morellón Usón; y como parte recurrida la Agencia Estatal de Administración Tributaria, representada por el Abogado del Estado.

10. Esta Sala dictó Auto de fecha 21 de febrero de 2012, cuya parte dispositiva es como sigue:

"ADMITIR EL RECURSO DE CASACIÓN interpuesto por la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN CONCURSAL DE SERVICIOS LOGISTICOS DE LA PLATAFORMA DE ZARAGOZA, S.A., contra la Sentencia dictada, en fecha 13 de mayo de 2011, por la Audiencia Provincial de Zaragoza (Sección 5ª), en el rollo nº 135/2011 dimanante de los autos de incidente concursal sobre calificación de créditos, del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Zaragoza. ADMITIR EL RECURSO DE CASACIÓN interpuesto por la representación procesal de SERVICIOS LOGISTICOS DE LA PLATAFORMA DE ZARAGOZA, S.A., contra la Sentencia dictada, en fecha 13 de mayo de 2011, por la Audiencia Provincial de Zaragoza (Sección 5ª), en el rollo nº 135/2011 dimanante de los autos de incidente concursal sobre calificación de créditos, del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Zaragoza."

11. Dado traslado, la representación procesal de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria presentó escrito de oposición a los recursos formulados de contrario.

12. Al no solicitarse por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo el día 26 de junio 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. En el concurso de acreedores de Servicios Logísticos de la Plataforma de Zaragoza, S.A., se reconoció un crédito concursal a favor de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) de 162.577,90 euros, de los que 60.490,40 euros correspondían al IVA del segundo trimestre de 2008, hasta el 28 de mayo de 2008, fecha en que se declaró el concurso.

Respecto del periodo comprendido entre el 28 de mayo de 2008 y el 30 de junio de 2008, la administración judicial presentó otra liquidación correspondiente al IVA devengado durante este periodo (36.124,28 euros), al que compensó el IVA deducible que era de 66.903,22 euros.

Con ocasión de un incidente concursal interpuesto al amparo del art. 154 LC, la AEAT pretendía que a la deducción del IVA soportado se aplique el mismo criterio cronológico del IVA devengado. De este modo, del IVA soportado en aquel segundo trimestre, (53.530,52 euros), se debería necesariamente compensar el crédito concursal correspondiente al IVA devengado antes del concurso, y el resto serviría para compensar el IVA devengado con posterioridad. El efecto consiguiente es que el crédito concursal quedaría reducido a 6.959,88 euros, mientras que aparecería un crédito contra la masa por el IVA devengado después del concurso de 24.330,65 euros.

2. El Juzgado Mercantil entendió, al resolver en primera instancia el incidente, que la facultad que el art. 99 Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) otorga al sujeto pasivo para deducirse el IVA soportado del IVA devengado puede ejercitarla en el periodo que más beneficie al concurso, dentro de un plazo de cuatro años desde el nacimiento de este derecho. Por esta razón desestimó la pretensión de la AEAT.

3. La Audiencia Provincial, al resolver el recurso de apelación, parte de la consideración de que la fecha de declaración de concurso, respecto de los créditos por IVA, marca la línea de separación entre los que tendrían la consideración de concursales y los que serían contra la masa, en atención a si el devengo del impuesto es anterior o posterior a esa fecha. Luego interpreta el art. 99 LIVA en el siguiente sentido: i) el derecho a la deducción surge en el momento de las cuotas deducibles; ii) el ejercicio de este derecho de deducción puede realizarse, a elección del titular, en la declaración liquidación relativa al periodo de liquidación en que se hayan soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, pero siempre que no hayan transcurrido cuatro años; iii) el ejercicio de este derecho de deducción ha de hacerse de forma global, de tal manera que, de la totalidad del IVA devengado en un determinado periodo de liquidación, ha de deducirse el montante total de las cuotas deducibles soportadas en el correspondiente periodo de liquidación, sin perjuicio de que si la cuantía de las deducciones supera el importe de las cuotas devengadas, el exceso pueda ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores.

La Audiencia reconoce a la concursada el derecho a hacer valer, cuando quiera, este derecho a deducirse las cuotas soportadas dentro de un periodo de cuatro años, pero advierte que, una vez ejercitada esta facultad en el periodo de liquidación correspondiente al segundo trimestre del 2008, en el que se produjo la declaración de concurso, "no le da derecho a deducir íntegramente todo el IVA soportado, independientemente de la fecha de pago, en la autoliquidación correspondiente a las fechas posteriores a la declaración (...). Por el contrario, debe ejercitar el derecho de deducción respecto de la totalidad de las cuotas deducibles soportadas en el segundo trimestre de 2008, incluyendo también las soportadas antes del 28 de mayo de 2008, fecha del auto de declaración de concurso". Y a la hora de realizar la liquidación, la Audiencia entiende que resulta lógico "aplicar al IVA deducible idénticos criterios delimitadores que respecto del IVA repercutido han sido aplicados por la propia administración concursal". De tal forma que, "la cantidad a ingresar o devolver o compensar será la resultante de deducir correlativamente el IVA repercutido en las facturas emitidas en los periodos de referencia, menos el soportado o devengado en las facturas recibidas en ese mismo periodo".

La sentencia de apelación es recurrida en casación tanto por la administración concursal, como por la concursada. En atención al contenido de ambos recursos, merecen un tratamiento conjunto.

Planteamiento de los recursos de casación

4. *Formulación del recurso de casación de la administración concursal*. Se funda en la infracción del art. 84.2.10 LC, así como del art. 58 LC, en relación con el art. 167 LIVA. En el desarrollo del recurso se argumenta que "establecer el mismo criterio delimitador para el IVA deducible, que la LIVA establece como derecho o facultad en su art. 99, supone extralimitar o ampliar su contenido, ya que en último término la deducción es una compensación cuya eficacia y aplicación depende del sujeto pasivo".

5. *Formulación del recurso de casación de la concursada*. En este caso, la norma que se señala infringida es el art. 99 LIVA. La sentencia recurrida infringe este precepto pues con la interpretación y

aplicación que hace del mismo "está obligando al justiciable a ejercer un derecho de deducción del IVA soportado en un momento determinado, cuando es claro que el precepto señalado establece un plazo de cuatro años a contar desde el nacimiento del derecho, durante el cual el justiciable tenía la potestad -pero no la obligación- de ejercitar el citado derecho". En el desarrollo del recurso añade que "si bien es cierto que dicho derecho, de acuerdo con el art. 99.1 LIVA permite deducirse 'globalmente' el montante total de las cuotas deducibles soportadas, ello no quiere decir de manera alguna que el ejercicio del derecho deba ejercitarse globalmente, ni mucho menos que el derecho solamente pueda ejercitarse si se hace de manera global". E insiste en que la ley no limita el derecho a deducirse el IVA al ejercicio conjunto de la totalidad del IVA devengado en un mismo periodo.

Resolución conjunta de los recursos de casación

6. En principio, el primer apartado del art. 99 LIVA prevé que, " *en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación* ", el sujeto pasivo puede " *deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho periodo del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo periodo de liquidación* ". Esta facultad, a tenor del apartado 3 del art. 99 LIVA, en la redacción vigente al tiempo de llevarse a cabo las declaraciones-liquidaciones controvertidas, esto es, antes de la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, podía " *ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho* ".

No cabe duda que bajo esta normativa, constituía un derecho del sujeto pasivo que podía ejercitar no sólo y de manera necesaria en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular hubiera soportado las cuotas deducibles, sino también, de forma opcional, " *en las de los sucesivos* ", pero con el límite de que se realice dentro de los cuatro años contados desde el nacimiento de este derecho.

Este precepto, que en la redacción aplicable al caso, anterior a la reforma introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, no preveía la eventualidad del concurso de acreedores del sujeto pasivo, no establecía ninguna excepción para el caso de concurso de acreedores del deudor sujeto pasivo.

7. A pesar de que hasta el momento no tenemos una jurisprudencia aplicable directamente al caso, es posible extraer la solución de la ratio que emana de las sentencias que han resuelto sobre la consideración de créditos contra la masa o créditos concursales respecto del IVA devengado en el trimestre en que se produjo la declaración de concurso, según el devengo sea anterior o posterior a tal declaración.

En concreto, la Sentencia 590/2009, de 1 de septiembre, fijó "como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponible anteriores a la declaración de concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales". Para justificarlo, entre otras razones, argumentábamos que "(e)l 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 "; sin perjuicio de que "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". Y añadíamos que "(l)a 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".

Esta doctrina fue aplicada más tarde a los créditos por IVA transmitidos a la AEAT como consecuencia del mecanismo de la rectificación de facturas, al afirmar que aquellos que se refieran a hechos imponible anteriores a la declaración de concurso merecen la consideración de créditos concursales y no contra la masa (Sentencias 140/2011, de 3 de marzo ; 701/2011, de 3 de octubre ; y 968/2011, de 10 de enero de 2012).

8. Más tarde, en la Sentencia 46/2013, de 18 de febrero, declaramos que 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 para supuestos en que la entidad concursada no ha abonado las contraprestaciones debidas a sus acreedores (art. 80.3 LIVA y el art. 24 RD 1624/1992, de 29 de diciembre), razón por la cual tales deducciones están fuera de la prohibición de compensación prevista en el art. 58 LC .

En aquella ocasión hicimos una consideración previa, que también debe preceder lógicamente a la solución a adoptar en el presente recurso, y se refiere a la naturaleza del IVA: la "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 del IVA repercutido por el sujeto pasivo es el mecanismo legalmente establecido para la determinación de la cuota tributaria de este impuesto.

9. En puridad, y así se desprende del apartado 1 del art. 99 LIVA , la deducción global del montante total de las cuotas deducibles soportadas en un determinado periodo debería realizarse sobre las cuotas del IVA devengadas durante el mismo periodo de liquidación. La regla del apartado 3 del art. 99 LIVA , que permite al sujeto pasivo aplicar la deducción del IVA soportado en las liquidaciones posteriores, y siempre dentro de un plazo máximo de cuatro años, sin que sea necesario retrotraer los efectos de la deducción al periodo en que se soportó el IVA que se pretende deducir, no deja de ser una solución práctica que facilita las liquidaciones sin necesidad de realizar continuas rectificaciones de las anteriores.

Pero cuando se da una situación de concurso del sujeto pasivo, el momento en que se lleva a cabo la deducción del IVA soportado con anterioridad a la declaración de concurso, o incluso en el mismo trimestre de la declaración, tiene gran relevancia, pues puede determinar que se aplique a créditos concursales o contra la masa. Por eso, en atención a la naturaleza del IVA y, en concreto, a que 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, nos parece que participa de la misma lógica de la jurisprudencia antes invocada, concluir que, al margen del momento en que se haga valer la deducción del IVA soportado, en cualquier caso, el que surgió con anterioridad a la declaración de concurso debe deducirse con cargo al IVA devengado en aquel mismo periodo de liquidación, sin perjuicio de que si sobrara, pueda aplicarse a la deducción del IVA devengado en los siguientes periodos de liquidación.

10. Esta interpretación jurisprudencial de la normativa aplicable al caso, al tiempo en que se realizó la liquidación, es además conforme con la modificación introducida en el apartado tercero del art. 99 LIVA , por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que en el segundo párrafo añade: "(s) *in embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado* ". Y el párrafo tercero regula la eventualidad de que no se hubieran incluido las cuotas soportables deducibles en aquella declaración-liquidación, y se pretendiera hacer con posterioridad, dentro de los cuatro años, en ese caso " *la administración concursal podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas* ".

11. En consecuencia, y en atención a lo argumentado, procede desestimar ambos recursos de casación y confirmar la parte dispositiva de la sentencia recurrida.

Costas

12. Aunque se han desestimado los dos recursos de casación, no imponemos las costas a los dos recurrentes, en atención a las serias dudas que la interpretación de la normativa legal aplicable al caso genera.

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

FALLAMOS

Desestimamos los recursos de casación interpuestos respectivamente por la entidad concursada Servicios Logísticos de la Plataforma de Zaragoza, S.A. y la administración concursal contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza (sección 5ª) de 13 de mayo de 2011, que resuelve el recurso de apelación (rollo 135/2011) formulado contra la sentencia del Juzgado Mercantil núm. 1 de Zaragoza de 15 de junio de 2009 (incidente concursal 361/2008), sin expresa condena en costas.

Publíquese esta resolución conforme a derecho y devuélvanse a la Audiencia de procedencia los autos originales y rollo de apelación remitidos.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- 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.