

III. OTRAS DISPOSICIONES

TRIBUNAL DE CONFLICTOS DE JURISDICCIÓN

3048 *Conflicto de jurisdicción n.º 6/2012, suscitado entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Galicia y el Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de Orense.*

TRIBUNAL DE CONFLICTOS DE JURISDICCIÓN

Art. 38 LOPJ

Presidente Excmo. Sr. D. Gonzalo Moliner Tamborero

Sentencia N.º: 2/2013.

Fecha Sentencia: 25/02/2013.

Conflicto de Jurisdicción: 6/2012.

Fallo/Acuerdo: Sentencia Resolviendo Conf. Jurisdicción.

Ponente: Excmo. Sra. D.ª José Antonio Montero Fernández.

Secretaría de Gobierno.

Tribunal Supremo.

Conflicto de Jurisdicción: 6/2012.

Secretaría de Gobierno.

Ponente: Excmo. Sra. D.ª José Antonio Montero Fernández.

Sentencia num.: 2/2013

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Gonzalo Moliner Tamborero.

Vocales:

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

D. José Antonio Montero Fernández.

D. Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer.

D. Miguel Herrero Rodríguez de Miñón.

D. Fernando Ledesma Bartret.

El Tribunal de Conflictos de Jurisdicción constituido por su Presidente y los Excmos. Sres. Vocales anteriormente citados, dotados de la potestad jurisdiccional reconocida en la Constitución, dictan la siguiente:

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticinco de febrero de dos mil trece.

Visto el presente Conflicto de Jurisdicción del artículo 38 de la Ley Orgánica del Poder Judicial seguido con el número A38/6/2012, suscitado entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Galicia y el Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de Orense, en el Incidente Concursal n.º 1160/2008, promovido por el Administrador Concursal de la entidad «Suso Fernández, S.L.U.»

Antecedentes de hecho

Primero.

En el Concurso de Acreedores Necesario n.º 1160/2008 tramitado ante el Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de Orense, D. José Ignacio Losada Castillo, Abogado y Administrador Concursal de la entidad «Suso Fernandez, S.L.U.», presentó escrito con fecha 6 de octubre de 2010 interponiendo demanda incidental contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con la súplica «... se dicte sentencia estimando la demanda en el sentido de declarar la improcedencia de la compensación como crédito a favor de la demandada por importe de 216.924,77 euros correspondientes a la rectificación de facturas de Impuesto sobre Valor Añadido y se condene a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la ejecución de dicho pronunciamiento declarativo mediante la devolución de esa cantidad a la concursada en la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, con pleno sometimiento a lo resuelto en el presente incidente, a cuyo cumplimiento quedará obligada; todo ello con expresa condena en costas a la demandada».

Segundo.

Por Providencia de fecha 8 de octubre de 2010, el Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de Orense, admitió a trámite el presente incidente concursal n.º 15/10, y para su sustanciación se ordenó la formación de pieza separada con emplazamiento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, parte demandada, por plazo de diez días para que la contestara. Transcurrido, el mismo, sin haber contestado a la demanda incidental, quedaron los autos pendientes de dictar sentencia.

Tercero.

Con fecha 1 de marzo de 2011 se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «Fallo: Que debe estimar y estimo la demanda incidental interpuesta por la administración concursal de la concursada, "Suso Fernández, S.L.U.", contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, declarando la improcedencia de la compensación como crédito a favor de la demandada del correspondiente a la rectificación de facturas de IVA (por importe de 216.924,77 euros), condenando a aquélla a la ejecución de dicho pronunciamiento declarativo en la liquidación de aquel impuesto de la concursada.–Con imposición de costas a la demandada».

Cuarto.

El Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, presentó con fecha 9 de mayo de 2011 escrito de preparación de recurso de apelación, en el que por medio de otrosí primero, se traslada al Juzgado, el oficio de Inhibición planteado por el Delegado Especial de la Agencia Especial de la Administración Tributaria de Galicia.

Por Providencia de fecha 31 de mayo de 2011, se tuvo por preparado el recurso de apelación anunciado, no habiendo lugar a la inhibición en este momento procesal por existir ya sentencia dictada, emplazándose a la parte recurrente por plazo de veinte días para que interponga el recurso de apelación.

El 20 de junio de 2011, el Abogado del Estado presentó escrito, en el que suplicaba que «... suspendiendo la tramitación del recurso de apelación anunciado, de legal trámite al oficio de inhibición planteado ante ese juzgado, por el Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Galicia, en los términos del artículo 10.4 y concordantes de la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos de Jurisdicción, con traslado al Ministerio Fiscal y partes personadas».

Por Providencia de fecha 20 de julio de 2011, se pasaron las actuaciones al Ministerio Fiscal para que en el plazo de diez días informara sobre la inhibición solicitada. Evacuado

el traslado conferido, mediante escrito de fecha 26 julio de 2011, manifestó que «... no existe incompetencia de jurisdicción, dado que la Ley Concursal atribuye jurisdicción exclusiva y excluyente del juez del concurso, siendo a la administración del concurso a la que corresponde determinar la inclusión o exclusión de derechos y obligaciones en la lista de acreedores y deudores». Asimismo, el Administrador Concursal de la entidad «Suso Fernández, S.L.U.», presentó escrito con fecha 5 de septiembre de 2011, en el que se oponía a la inhibición solicitada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, suplicando «... se dicte resolución rechazando la inhibición»; dictándose, por el Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de Orense, Auto con fecha 20 de septiembre de 2011, por el que se desestimaba la inhibición solicitada por el Abogado del Estado, por entender que «... la Jurisdicción del Juez (del concurso) se extiende a todas las cuestiones prejudiciales administrativas o sociales directamente relacionadas con el concurso o cuya resolución sea necesaria para el buen desarrollo de procedimiento concursal...» (RJ 3.º) acordando «... la suspensión del procedimiento hasta la resolución del conflicto planteado» (RJ 4.º).

Quinto.

Por Providencia de fecha 11 de octubre de 2011, se emplazó a la parte recurrente por veinte días para que interpusiera el recurso de apelación al haberse desestimado la solicitud de inhibición, lo que hizo el Abogado del Estado mediante escrito presentado con fecha 17 de noviembre de 2011, en el que suplicaba a la Sala «dicte sentencia en la que se determine, para el caso de no haberse acordado previamente la suspensión impuestas en los artículos 11 y 12 de la Ley de Conflictos de Jurisdicción, con revocación de la sentencia de 1 de marzo de 2011, y estimación en el fondo del recurso de apelación presentado, que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria no ha realizado compensación improcedente alguna por importe de 216.924,77, como consecuencia de la rectificación de facturas del IVA, habiéndose limitado a comprobar, en estricto cumplimiento de la legislación vigente, las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo, correspondientes a diciembre de 2008 y enero de 2009, practicando, en el ámbito de sus exclusivas competencias, las oportunas liquidaciones, con inclusión, de acuerdo con la específica legislación del impuesto, de las facturas rectificativas imputables, en cada caso, al mismo periodo y ejercicio, con expresa imposición de las costas de ambas instancias a la Administración Concursal de la Concursada «Suso Fernández, S.L.U., promotora del incidente concursal común 15/2010».

Sexto.

Por Providencia de fecha 19 de diciembre de 2011, se tuvo por interpuesto recurso de apelación, dándose traslado del mismo a las partes personadas, emplazándolas por plazo de diez días para que presentasen escrito de oposición o, en su caso, de impugnación. Evacuando el traslado conferido, el Administrador Concursal de la entidad «Suso Fernández, S.L.U.» mediante escrito presentado con fecha 17 de enero de 2012, en el que suplicaba «... tenga por formulada la oposición al recurso y, se dicte resolución desestimando el recurso, con condena en costas a la parte recurrente».

Y, por Providencia de fecha 20 de enero de 2012, se remitieron los autos a la Audiencia Provincial de Orense, con emplazamiento de las partes por término de treinta días.

Séptimo.

Recibidos los autos y cumplimentados los trámites legales, la Audiencia Provincial de Orense dictó Auto con fecha 11 de julio de 2012, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: « La Sala Acuerda: Declarar la nulidad de lo actuado por el Juzgado de 1.ª Instancia 4 de Orense en el juicio incidente concursal común 15/10, desde el Auto dictado el 20 de septiembre de 2011, con devolución de los autos a dicho órgano judicial a fin de que, con suspensión del procedimiento hasta la resolución del conflicto planteado, de

cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de la Ley Orgánica de Conflictos de Jurisdicción.—No se hace expresa imposición de costas».

Octavo.

Recibidos los autos en el Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de Orense, con fecha 21 de septiembre de 2012 dicta Auto, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «Dispongo mantener la jurisdicción de este Juzgado de lo Mercantil para conocer de este procedimiento sin que proceda apreciar el Oficio de inhibición planteado por el Abogado del Estado en nombre y representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.—Oficiese de inmediato al órgano administrativo o Tribunal requirente, anunciándolo que queda así formalmente planteado el conflicto de jurisdicción, y que, igualmente, se envía, por económica procesal, testimonio de las actuaciones al Presidente del Tribunal de Conflictos, requiriéndole para que haga lo propio en el mismo día de recepción».

Noveno.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal de Conflictos, por Diligencia de Ordenación de fecha 23 de noviembre de 2012, se acordó dar traslado al Ministerio Fiscal y, por la Administración interviniente, al Abogado del Estado, por plazo común de diez días.

Evacuado el traslado conferido, el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado presentaron escritos con fechas 10 y 13 de diciembre de 2012, respectivamente, en el que el Ministerio Fiscal, después de exponer las razones pertinentes, interesó que se decida el presente Conflicto de Jurisdicción a favor del Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de Orense; y, el Abogado del Estado, suplica a la Sala que «... declare que la jurisdicción controvertida corresponde exclusivamente a la Agencia Tributaria, no al Juzgado».

Décimo.

Mediante Providencia de fecha 23 de enero de 2013, se señaló para la decisión del presente Conflicto el día 19 de febrero de 2013, fecha en que ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Excm. Sra. José Antonio Montero Fernández, quien expresa el parecer del Tribunal de Conflictos.

Fundamentos de Derecho

Primero.

En auto dictado el 20 de noviembre de 2008 por el Juzgado de Primera Instancia número 4 de Orense (concurso 1160/2008), la mercantil Suso Fernández, S.L.U., fue declarada en situación de concurso de acreedores (página 26 del expediente).

Los administradores concursales, que habían aceptado su cargo el 29 de noviembre de 2008, reconocieron a la AEAT en los textos definitivos de su informe un crédito concursal de 406.410,44 euros, considerándola subrogada como nueva acreedora en el importe de las facturas rectificativas del impuesto sobre el valor añadido que aceptó, de aquéllas que le presentaron los acreedores de la concursada por la declaración de ésta en concurso. La AEAT no impugnó la calificación de ese crédito como concursal.

Por la mercantil concursada, Suso Fernandez, S.L.U., se presentó: (a) el día 30 de enero de 2009, la autoliquidación correspondiente al período liquidatorio diciembre de 2008, con un resultado a compensar de 210.211,80 euros, y (b) el día 20 de febrero de 2009, la autoliquidación correspondiente al período liquidatorio enero de 2009, con un resultado a compensar de 216.924,77 euros (incluye el importe del período liquidatorio diciembre de 2008). En esos dos períodos de liquidación se emitieron las facturas rectificativas que no fueron incluidas en las autoliquidaciones, entendiéndose que, tratándose de créditos concursales, no procedía efectuar su pago en ese momento.

La Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT emitió liquidación provisional a Suso Fernández, S.L.U., con fecha 9 de julio de 2009, relativa al impuesto sobre el valor añadido del período liquidatorio diciembre 2008, reduciendo la cantidad solicitada a compensar de 210.211,80 a 81.382,08 euros, por las facturas rectificativas extendidas por los acreedores de la concursada como consecuencia del proceso concursal de las que tenía constancia la AEAT, al considerar incumplido por la concursada el artículo 114.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuya virtud, cuando la rectificación de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido deducidas tengan su origen en las causas previstas en el artículo 80 de dicha Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación en la que se reciban los documentos.

La Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT giró a Suso Fernández, S.L.U., otra liquidación provisional, con fecha 15 de marzo de 2010, relativa al impuesto sobre el valor añadido del período liquidatorio enero 2009, considerando incorrecta tanto la compensación de las cuotas de períodos anteriores que había sido aplicada en esa autoliquidación como la no rectificación de las cuotas de impuesto sobre el valor añadido deducidas como consecuencia de las facturas rectificativas recibidas por la concursada de sus acreedores, procediendo así a denegar la compensación del saldo declarado, 216.924,77 euros, y a cuantificar además una deuda tributaria de 242.993,31 euros (230.262,62 de cuota y 12.730,69 de intereses de demora).

Interpuesto recurso de reposición por los administradores concursales contra esta segunda liquidación provisional, resultó estimado en parte por resolución emitida el 28 de abril de 2010 por el Inspector Jefe Regional de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT, lo que determinó la anulación de la liquidación recurrida, emitiéndose una nueva liquidación con un importe total de 184.363,97 euros (173.712,76 de cuota y 10.651,21 de intereses de demora).

Presentadas por los administradores concursales las autoliquidaciones por el impuesto sobre el valor añadido de los meses de febrero a diciembre de 2009, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT practicó a Suso Fernández, S.L.U., liquidaciones provisionales, con fecha 2 de junio de 2010, para los meses de febrero a noviembre, en las que redujo la cantidad a compensar declarada en 216.924,77 euros, y con fecha 7 de julio de 2010, para el mes de diciembre de 2009, en la que reconoció una cantidad a devolver de 118.389,01 euros, descontando de la total solicitada los 216.924,77 euros.

Recurrida por la administración concursal esta última liquidación provisional en reposición, el recurso fue desestimado por acuerdo emitido el 31 de agosto de 2010 por el Inspector Jefe Regional de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT.

Los administradores concursales, con fecha 6 de octubre de 2010, presentaron demanda incidental contra la AEAT ante el Juzgado de Primera Instancia número 4 de Orense, interesando que fuera declarada «la improcedencia de la compensación como crédito a favor de la demandada por importe de 216.924,77 euros correspondiente a la rectificación de las facturas de IVA», y que se condenase «a la AEAT a la ejecución de dicho pronunciamiento declarativo mediante la devolución de esa cantidad a la concursada en la liquidación del IVA, con pleno sometimiento a lo resuelto en el presente incidente».

Por sentencia pronunciada el 1 de marzo de 2011, el magistrado juez estimó la demanda incidental, declarando «la improcedencia de la compensación como crédito a favor de la demandada del correspondiente a la rectificación de las facturas de IVA (por importe de 216.924,77 €), [y] ordenando a aquélla la ejecución de dicho pronunciamiento declarativo en la liquidación de aquel impuesto a la concursada».

Con fecha 9 de mayo de 2011, la AEAT interesó de ese Juzgado de Primera Instancia número 4 de Orense que tuviera por preparado y admitiera el recurso de apelación contra su precitada sentencia, acompañando al escrito oficio de inhibición.

Por providencia de 31 de mayo de 2011, el magistrado juez declaró no haber lugar a la inhibición solicitada, al existir ya la sentencia dictada el 1 de marzo de 2011, y tuvo por preparado el recurso de apelación interpuesto contra la misma.

En escrito registrado el 20 de junio de 2011, la AEAT le solicitó el dictado de resolución por la que suspendiera la tramitación del recurso de apelación anunciado, para dar legal trámite al oficio de inhibición planteado. Por auto de 20 de septiembre de 2011, dicho órgano judicial acordó desestimar la inhibición solicitada.

Interpuesta la apelación anunciada por la AEAT, mediante escrito con sello de entrada 17 de noviembre de 2011, a la que se otorgó el número 108/2012, la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Orense, por auto dictado el 11 de julio de 2012, acordó:

«[d]eclarar la nulidad de lo actuado por el Juzgado de 1.ª Instancia 4 de Orense en el juicio incidente concursal común 15/10, desde el auto dictado el 20 de septiembre de 2011, con devolución de los autos a dicho órgano judicial a fin de que, con suspensión del procedimiento hasta la resolución del conflicto planteado, de cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de la Ley orgánica de conflictos de jurisdicción.»

Finalmente, mediante auto emitido el 21 de septiembre de 2012, el Juzgado de Primera Instancia número 4 de Orense decidió:

«Mantener la jurisdicción de este juzgado de lo mercantil para conocer de este procedimiento sin que proceda apreciar el oficio de inhibición planteado por el Abogado del Estado en nombre y representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Oficiése de inmediato al órgano administrativo o Tribunal requirente, anunciándole que queda así formalmente planteado el conflicto de jurisdicción, y que, igualmente, se envía, por economía procesal, testimonio de las actuaciones al Presidente del Tribunal de Conflictos, requiriéndole para que haga lo propio en el mismo día de la recepción.»

Segundo.

Apoya el Fiscal la competencia del Juzgado de Primera Instancia número 4 de Orense, dado que, conforme al artículo 9 de la Ley Concursal, la jurisdicción del juez del concurso se extiende a todas las cuestiones prejudiciales administrativas o sociales directamente relacionadas con el concurso o cuya resolución sea necesaria para el buen desarrollo del procedimiento concursal, a lo que ha de añadirse, dice, el principio de universalidad de la masa activa del artículo 76 y la prohibición de compensación de su artículo 58.

El Juzgado sostuvo, en síntesis, que la AEAT carece de competencia para realizar la compensación practicada, una vez incoado el concurso, porque vulnera el artículo 58 de la Ley Concursal, en su redacción aplicable al caso [«(...) declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración. En caso de controversia en cuanto a este extremo, ésta se resolverá a través de los cauces del incidente concursal»], «toda vez que convierte un crédito concursal (importe de facturas rectificativas de IVA) en un crédito contra la masa, a fin de su compensación con la deuda que ostentaba con la concursada» (FJ 4º, *in fine*, de la sentencia de 1 de marzo de 2011).

Entiende la AEAT, en resumen: por un lado, que a los créditos de Derecho público se les aplica el artículo 87.2 de la Ley Concursal, lo que determina su calificación como contingentes hasta que sean cuantificados, tras la oportuna comprobación e inspección, y, por otro lado, que la minoración de las deducciones practicadas por el impuesto sobre el valor añadido no puede incardinarse en el artículo 58 de dicha ley, si resulta acreditada la existencia de una actuación de comprobación e investigación, por lo que no se ha

producido compensación sino aplicación de la mecánica del impuesto sobre el valor añadido.

Tercero.

Sobre cuestiones similares a la que nos ocupa esta Sala Especial se ha pronunciado en ocasiones anteriores, en concreto en sentencia de 14 de diciembre de 2011 se abordó y resolvió asunto con el que guarda similitud el que nos ocupa, resolviéndose en el mismo en el siguiente sentido, «1. Que corresponde a la Administración tributaria liquidar las cuotas tributarias del IVA de la entidad concursada correspondientes a los meses de agosto y septiembre de 2010, siendo ajena a la competencia de este Tribunal la determinación del orden jurisdiccional ante el que deba dilucidarse la eventual impugnación del acto administrativo dictado al efecto. 2. Que no corresponde a dicha Administración cuanto se refiere a la clasificación de los créditos dimanantes de la referidas liquidaciones y, en particular, a si deben ser considerados como créditos concursales o créditos contra la masa».

En dicha ocasión se centró la cuestión en los siguientes términos: «El objeto del conflicto consiste, pues, en determinar si las liquidaciones provisionales giradas por la AEAT a la entidad concursada, tras la declaración del concurso, vulneran la jurisdicción del Juez del concurso», a lo que la Sala Especial respondió del siguiente tenor:

«Resulta bien expresivo de los límites de la jurisdicción del Juez del concurso que la propia legislación concursal, al abordar la cuestión de si los créditos pendientes de manifestarse durante el procedimiento concursal deben incluirse o no en la lista de acreedores, prevé que “los 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” (artículo 87.2, párrafo segundo, de la Ley Concursal), insistiendo, un poco más adelante, en que carecen de la naturaleza de créditos subordinados aquellos créditos “que para su determinación sea precisa la actuación inspectora de las Administraciones públicas” (artículo 92.1 de la Ley Concursal). Ambos preceptos legales, interpretados a fortiori, 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.

En el presente caso, el crédito por facturas rectificativas del IVA de los meses de agosto y septiembre de 2010 fue inicialmente reconocido e incluido en la lista de acreedores como un crédito concursal. Sin embargo, el peculiar esquema legal de liquidación de este impuesto –sobre el que se volverá en el fundamento de derecho de tercero– exige que, en el supuesto de expedición de tales facturas rectificativas, se proceda a la modificación de la base imponible y de la consiguiente cuota tributaria mediante la práctica de una nueva liquidación. En este sentido, tanto el artículo 80, apartado 3, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, como el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre –preceptos en los que se autoriza la expedición de facturas rectificativas el IVA repercutido a una entidad concursada– llevan la expresiva rúbrica “Modificación de la base imponible”.

A la vista de las consideraciones realizadas, parece que se exceden los límites del principio de universalidad si el Juez del concurso niega o desconoce las atribuciones administrativas para modificar la base imponible y cuota tributaria del IVA –mediante la oportuna liquidación– cuando, como en el presente caso, los acreedores emiten facturas rectificativas del IVA repercutido a la entidad concursada.

Tercero.

Con las liquidaciones de IVA giradas a la entidad concursada, la Administración tributaria no pretende una compensación de créditos (prohibida por el artículo 58 de la Ley Concursal, como también ha reconocido este Tribunal de Conflictos en Sentencias núm. 5/2007, de 25 de junio, y 4/2009, de 22 de junio) ni invoca una eventual prioridad de los créditos dimanantes de tales liquidaciones (como sucedería si tales créditos, en cuanto dimanantes de liquidaciones giradas después del concurso, hubiera sido considerados “créditos contra la masa” –artículo 84.2.10.º de la Ley Concursal– y, en consecuencias, susceptible de ser satisfechos antes que los créditos concursales –artículo 154 de la Ley Concursal–), sino el estricto reconocimiento de su potestad para la determinación de las cuotas tributarias.

Según la normativa reguladora del impuesto, la cuota tributaria del IVA se determina por la diferencia entre IVA soportado e IVA repercutido por el sujeto pasivo (artículo 92 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre), calculados ambos sobre el importe total de las contraprestaciones que constituyen la base imponible de este impuesto. 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 esta razón, en modo alguno supone una compensación de créditos. En coherencia con este esquema legal, las liquidaciones provisionales de IVA de los meses de agosto y septiembre de 2010 giradas por la AEAT a la entidad concursada, en las que minoran 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-, no comportan una compensación de créditos, sino una modificación de la base imponible del impuesto en tales períodos, autorizada por el artículo 80, apartado 3, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto del Valor Añadido, y el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, para supuestos -como el presente- en que la entidad concursada no ha abonado las contraprestaciones debidas a sus acreedores.

La Administración tributaria tampoco persigue que el crédito de la Hacienda Pública resultante de las liquidaciones provisionales del IVA giradas con posterioridad a la declaración del concurso –a consecuencias de las emisiones de facturas rectificativas del IVA correspondientes a los meses de agosto y septiembre de 2010– sea considerado como un “crédito contra la masa” cuyo pago deba realizarse antes que el de los “créditos concursales”. En las liquidaciones tributarias giradas por la AEAT no se realiza declaración alguna en tal sentido, y bien significativo es que el oficio de inhibición remitido por la AEAT al Juez del concurso deje a salvo su «jurisdicción para la clasificación de las cantidades resultantes “En este punto, cabe recordar que entre las competencias de este Tribunal de Conflictos, no figura la de determinar cuál es la clasificación que debe darse –si de “crédito contra la masa” o “crédito concursal”– a los créditos resultantes de las referidas liquidaciones.

En definitiva, la Administración tributaria no invoca en el presente conflicto un estatuto privilegiado sino que pretende el respeto por parte del Juez del concurso a 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, siendo así que tales atribuciones no pueden ser desconocidas en el presente caso.

Cuarto.

Cuestión distinta es, si una vez practicadas las correspondientes liquidaciones tributarias y determinado el inventario conforme a ellas, corresponde al Juez del

concurso o a la jurisdicción contencioso administrativa conocer sobre la impugnación de tales liquidaciones. Pero a esta cuestión, que sería propiamente un conflicto entre órdenes jurisdiccionales, no se extiende la competencia de este Tribunal, cuya jurisdicción se circunscribe a la determinación de órgano competente para decidir –Juez o Administración, no uno u otro Juez– y excluyendo, desde luego, cualquier pronunciamiento atinente a los términos en que habrá de resolver quien tenga competencia para ello.»

Las consecuencias de lo dicho se plasma en el Fallo de la Sentencia anteriormente transcrito y que en definitiva viene a reconocer que:

1. Corresponde a la Administración tributaria liquidar las cuotas tributarias del IVA de la entidad concursada.
2. Corresponde al Juzgado, en tanto que no corresponde a dicha Administración, la clasificación de los créditos dimanantes de la referidas liquidaciones y, en particular, a si deben ser considerados como créditos concursales o créditos contra la masa.

Cuarto.

De todo lo dicho hasta ahora, ha de convenirse que resulta incuestionable la competencia de la Administración tributaria para comprobar e investigar las autoliquidaciones presentadas por el impuesto sobre el valor añadido de la concursada.

En el caso de autos las liquidaciones provisionales practicadas a la concursada vienen motivadas: (a) por la presentación de facturas rectificativas por sus acreedores como consecuencia, precisamente, de su declaración en concurso, al amparo del artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [«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 de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5 del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente»], y (b) por el incumplimiento de la concursada de la obligación exigida por el artículo 114.Dos.2.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [en su redacción aplicable *ratione temporis* decía: «Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma: [...] 2º. Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria. No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las causas del artículo 80 de esta Ley, éste deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas»].

Por consiguiente, en principio, una primera conclusión se impone, cual es que la Administración tenía competencia para regularizar la situación tributaria de la entidad concursada en el impuesto sobre el valor añadido, al haber incumplido ésta una obligación establecida en la regulación de ese impuesto. Conclusión a la que ya se llegó en la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2011 por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en el conflicto 4/2011.

Ha de suscribirse, pues, el íntegro contenido de la citada Sentencia de 14 de diciembre de 2011, así como su fallo.

Pero ha de señalarse que existe una diferencia sustancial entre el caso resuelto en la Sentencia anteriormente citada de 14 de diciembre de 2011 y el caso que nos ocupa y el examinado en el conflicto 4/2007, resuelto por Sentencia de 6 de noviembre de 2007, porque en este último supuesto la AEAT procedió a requerir de inhibición al juzgado por el crédito a su cargo relativo a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, cuando la decisión sobre la existencia de ese crédito y de su importe se había establecido ya en una resolución judicial definitiva con los efectos preclusivos pertinentes, resolución que vinculaba a la Administración tributaria, pues había sido parte en el proceso.

Respecto de la diferencia entre el asunto resuelto en la Sentencia de 14 de diciembre de 2011, y el que nos ocupa, es que mientras que en aquel el objeto del conflicto se limitaba «en determinar si las liquidaciones provisionales giradas por la AEAT a la entidad concursada, tras la declaración del concurso, vulneran la jurisdicción del Juez del concurso»; en el asunto que nos ocupa la cuestión a dilucidar radica en si procedía la inhibición del Juez mercantil, cuando de facto la actuación tributaria ha supuesto desconocer el procedimiento concursal y las decisiones en el mismo tomadas por el Juez del concurso, convirtiendo, en definitiva, un crédito concursal, no cuestionado, a favor de Hacienda, en un crédito contra la masa, soslayando el procedimiento concursal y anteponiéndose en la satisfacción de dicho crédito al resto de acreedores concursales. Se está defendiendo por parte del Juzgado su esfera de competencias, al negar el requerimiento de inhibición instado por la AEAT.

Por tanto, respecto del Oficio de inhibición instado por la AEAT contra el Juzgado, en el que se solicitaba que «se reconozca que compete en exclusiva a la AEAT realizar las liquidaciones que procedan en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a los meses de diciembre de 2008 y enero de 2009, de la mercantil Suso Fernández, S.L.U.», no se hace cuestión, puesto que como se ha indicado la mecánica liquidatoria del impuesto sobre el valor añadido, no sólo permitía, sino que exigía a la Administración tributaria regularizar la situación tributaria. Ciertamente desde una perspectiva técnica de la mecánica del IVA, no se realizó compensación alguna entre créditos y deudas, pues se regularizó la situación tributaria de la concursada, tras la comprobación de las autoliquidaciones que había presentado. Cuestión distinta son las consecuencias de facto que tuvieron lugar respecto del proceso concursal.

El problema, pues, como se ha indicado anteriormente, es si ante la situación de facto creada por la AEAT al liquidar, convirtiendo el crédito concursal en un crédito contra la masa, era el Juez del concurso competente para, vía incidental, establecer las medidas necesarias para evitar la quiebra concursal que tal actuación producía.

Por consiguiente, 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 *pars conditio creditorum*– con las deudas tributarias que ostente frente a ella –crédito contra la masa de satisfacción inmediata–.

Lo expuesto se desprende, de forma inequívoca, de la sentencia dictada el 25 de junio de 2007 por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en el conflicto 3/2007, cuando dice que «la Administración involucrara, en defensa de su competencia, su derecho a aplicar la devolución tributaria que eventualmente corresponda al concursado por el año 2004 a la compensación de la deuda del año 2005. Es claro que, para practicar esta compensación –o, en términos más generales, para decidir la aplicación de la cantidad a devolver– no mantiene competencia la Administración tributaria una vez producida la declaración de concurso» (FJ 6.º, *in fine*), fallando, en consecuencia:

«1. Que corresponde a la Administración tributaria conocer, investigar y resolver acerca de la existencia y, en su caso, de la cuantía, del derecho a la devolución de importes deducibles del pago del IVA de 2004, siendo ajena a la competencia de este Tribunal la determinación del orden jurisdiccional ante el que deba dilucidarse la eventual impugnación del acto administrativo dictado al efecto. 2. Que no corresponde a dicha Administración cuanto se refiere a la aplicación –ni en la

modalidad argüida de compensación— de los importes de cuya devolución se trata y que pudiera resultar procedente.»

Idéntica es la posición que se sustenta en la Sentencia pronunciada el 22 de junio de 2009 por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en el conflicto 7/2008, donde falla «[q]ue corresponde a la Administración tributaria pronunciarse acerca de la existencia y cuantía del derecho de Felpeto, S.A., a la devolución del IVA del segundo trimestre del año 2006», después de proclamar cuanto sigue:

«En este caso la Administración tributaria no invoca un estatuto privilegiado o una eventual prioridad, sino que pretende la estricta ponderación de la naturaleza del derecho a la devolución de tributos, cuya existencia y cuantía no puede establecerse laminando las atribuciones que el ordenamiento jurídico confiere a dicha Administración para conocer y resolver acerca de la devolución, una vez instada la misma.

Cuestión distinta es si, determinado el inventario sobre el dato cierto del acto administrativo que se dicte acerca de la devolución, corresponde al Juez del concurso o a la jurisdicción Contencioso-Administrativa sustanciar y resolver la impugnación de tal acto. Pero a esta cuestión, que sería propiamente un conflicto jurisdiccional interno del Poder Judicial, no se extiende la competencia de este Tribunal, cuya competencia y jurisdicción se circunscribe a la determinación del órgano competente para decidir —Juez o Administración, no uno u otro Juez— y excluyendo, desde luego, cualquier pronunciamiento atinente a los términos en los que habrá de resolver quien tenga la competencia para ello.

Distinto es también que, existente (reconocido) el crédito, la Administración tributaria deje de poder disponer sobre el mismo, pues el hecho de que se incorpore a un procedimiento de concurso sobre el que dispone el Juzgado, impide que dicha Administración opere sobre dicho crédito unilateralmente, por ejemplo mediante compensación» (FJ 3º).

No puede obviarse que el concurso es un procedimiento universal. Su objeto es el pago de los acreedores del deudor, proporcionalmente, en su caso, a salvo los créditos total o parcialmente privilegiados. Constituyen la masa pasiva los créditos concursales, quedando los créditos contra la masa —en lo que ahora interesa, aquellos que resulten de obligaciones nacidas de la ley con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo— fuera de ella, la satisfacción de estos no es objeto de concurso, puesto que contra ellos no se producen los efectos regulados por los artículos 49 a 60 de la LC; sin embargo, si pertenece al ámbito de la esfera concursal los créditos concursales, y los efectos que la actuación de los acreedores puedan producir sobre estos.

En el caso que nos ocupa, resulta claro que la actuación administrativa pretende convertir —se convierte de hecho— un crédito concursal en un crédito contra la masa, cuya satisfacción opera al margen del concurso y en base al criterio del vencimiento en el que deben ser satisfechos.

Quinto.

No se hace cuestión, que la calificación que merecen los créditos que resultan a favor de la Hacienda Pública, en casos como el que nos ocupa, esto es cuando se ha producido la modificación de la base imponible del IVA practicada por la AEAT tras declaración de concurso en aplicación de los arts. 80.Tres y 114 de la LIVA y art. 24 de su Reglamento, es la de crédito concursal.

En dicho sentido véase, entre otras muchas, la Sentencia de la Sala I del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011, la que a su vez sigue la doctrina sentada por la Sentencia de la misma Sala de 1 de septiembre de 2009, que sobre la concreta cuestión de las facturas rectificativas del IVA se decanta por el criterio del devengo y establece como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso constituyen créditos concursales y no créditos de la masa.

Merece la pena comentar ciertas afirmaciones que se recogen en esta sentencia, que centra correctamente los problemas que la realidad plantea y las deficiencias del sistema, para dar una correcta satisfacción a la controversia que es el núcleo de la cuestión en disputa y que, a veces, depende del punto de vista que se aborde, va a dar lugar a soluciones no siempre acordes con la armonía y coherencia que debe presidir cualquier ordenamiento jurídico.

Si parece conveniente poner ya de manifiesto que la singularidad de la naturaleza y funcionalidad del IVA, con el correlato principio básico de neutralidad, y la operatividad del sistema de cuotas devengadas y soportadas para hacer efectivo dicho principio y que en supuesto de, podríamos decir, normalidad, funciona dentro de la corrección que cabía esperar, presenta no pocas disfunciones cuando se aplicaba a situaciones extraordinarias, como la que es objeto de atención en esta sentencia.

A nadie se le oculta, por demás, que la peculiaridad del sistema era aprovechado, a veces, por mercantiles que previsiblemente en un futuro próximo iban a verse en situación de concurso, consiguiendo con el juego de los plazos para la deducción y las facturas rectificativas y la derivación del nacimiento del crédito concursal a favor de Hacienda, un importantísimo quebranto fiscal en perjuicio de la Hacienda Pública. Dando lugar a que la AEAT buscara mecanismos para protegerse y evitar, en lo posible, esta disfunción que venía ocasionando altísimas tasas de fraude fiscal.

Describe la Sentencia como nace el crédito tributario, «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... 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 de la Ley Concursal, 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 “los 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 de la Ley Concursal establece que «constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa...».

Advierte la Sala que la liquidación tributaria no altera el momento del devengo, lo que unido a lo dicho anteriormente, determina que clasificado un crédito como concursal, en atención al momento de su nacimiento, que coincide con el devengo, no puede sufrir alteración en su calificación dicho crédito por la liquidación. O dicho con otras palabras, el crédito concursal, no puede convertirse en crédito contra la masa por mor de la liquidación practicada o a practicar. Procurando con ello el respeto al principio de igualdad entre los acreedores concursales, «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».

Pero claro está, si sólo se entiende, como así lo entendía la Administración, que al producirse la rectificación era preceptiva la liquidación correspondiente al período impositivo en que se reciba el documento, art. 114.2.º de la LIVA, sin que la cifra resultante pueda ser objeto de distinción entre la parte que correspondía al crédito concursal y la parte correspondiente al crédito contra la masa, arrastrándose la cifra resultante total a las liquidaciones de los períodos impositivos posteriores, se infringe el citado principio

«pars conditio creditorum», puesto que se termina convirtiendo el crédito concursal en crédito contra la masa.

La distinción, por tanto, resultaba insoslayable para no vulnerar los principios básicos que informan el procedimiento concursal, viéndose el mismo burlado y frustrado. Para evitar este estado de cosas la Sentencia sale al paso de la alegación de la Administración de la inexistencia de una norma tributaria que permita la fragmentación del período tributario. El problema se centra –o mejor se centraba hasta la reforma de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación 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– en que del juego de los arts. 80.3 y 114.2.º de la LIVA, la Administración entendía que no era posible la distinción, producida la rectificación por causa de las previstas en el art. 80, y en concreto en el apartado 3 de este artículo de la LIVA, que debía «efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas», por lo que la liquidación debía contener sin distingos las cuotas devengadas y soportadas en el período más la minoración por la rectificación. Al actuar de dicho modo, al no hacer distingo alguno, esto es al liquidar el correspondiente período 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, este acababa convirtiéndose en crédito contra la masa.

En definitiva, la calificación del Juzgado de lo Mercantil competente en el procedimiento concursal del crédito concursal, carecía de efecto y eficacia alguna, puesto que la necesaria liquidación llevada a cabo tras la recepción de las facturas rectificativas, hacía que el crédito concursal pasara a tener la eficacia y efectos de un crédito contra la masa, siendo satisfecho con antelación del resto de créditos concursales, infringiéndose el principio de igualdad entre los acreedores, en tanto que al liquidar el período impositivo teniendo en cuenta el IVA devengado y soportado en el período más el crédito surgido de las facturas rectificativas, crédito concursal a favor de Hacienda, daba lugar a que la cuota a devolver al concursado por IVA, en su caso –como es el supuesto real que nos ocupa–, no sólo se minorara sino que daba lugar inexorablemente a que el crédito concursal, al operar sobre un posible crédito del concursado, minorándolo, operara realmente, a pesar de su clasificación concursal, como un crédito contra la masa.

Efecto que no se producía cuando el concursado suspende toda actividad mercantil y, por tanto no se produce operación sujeta al IVA, pues en este caso, nacido el crédito concursal a favor de Hacienda con las facturas rectificativas, conforme al art. 114.2.º párrafo segundo y último –antes de la reforma por Ley 7/2012–, era preceptivo la liquidación del período en el que el sujeto pasivo, el concursado, recibía el documento justificativo, sin que por ello el crédito concursal a favor de Hacienda cambiara su calificación. Lo que sí ocurría cuando la actividad mercantil continúa y se producen cuotas soportadas y devengadas tras la declaración de concurso.

Todo lo cual ha propiciado la reforma del art. 114.2.º por Ley 7/2012, que al distinguir del resto de supuesto del art. 80 de la LIVA, el correspondiente al número Tres, «Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora», se consigue que la calificación y consideración del crédito concursal reconocido a favor de Hacienda, no se vean alteradas con la liquidación del periodo en el que se presentan las facturas rectificativas.

Efectivamente con la nueva redacción del art. 114.2.º de la LIVA, en su versión por Ley 7/2012, al liquidar el período impositivo en el que se dicte el auto de concurso se distinguirá ya entre el período anterior a este y el posterior, el derecho a la compensación de las cuotas soportadas con anterioridad a la declaración de concurso deberá hacerse en la primera de esas declaraciones parciales y el derecho a la deducción de las cuotas soportadas antes de la declaración de concurso se podrá ejercitar sólo en la declaración

del período impositivo en que se soportaron, dando lugar a las oportunas y necesarias rectificaciones. Con lo que desaparece ya el problema que centra la cuestión que nos ocupa.

Parece oportuno poner de manifiesto que la controversia suscitada en las sentencias que comentamos de la Sala I del Tribunal Supremo, consistía en el dispar criterio de la administración concursal y de la AEAT sobre la naturaleza y calificación del crédito surgido a favor de la Hacienda, o crédito concursal o crédito contra la masa, en la mecánica de liquidación de IVA en supuestos semejantes al que nos ocupa. Y ello porque en la práctica de la liquidación del IVA –hasta la reforma– hacía que el crédito reconocido a favor de Hacienda como crédito concursal, tal y como se ha hecho por la jurisprudencia comentada, y se procede a la liquidación conforme al art. 114.2.º de la LIVA, en su redacción antes de la reforma por Ley 7/2012, al no prevenirse medida alguna, resultaba inevitable que el crédito concursal se convirtiera de facto en crédito contra la masa.

Volviendo al tratamiento que la cuestión mereció en la doctrina de este Tribunal Supremo ante la laguna legal existente la solución apuntada fue del siguiente tenor, Sentencia de 1 de septiembre de 2009, «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 de la Ley Concursal. 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”».

Por tanto, al liquidar el período correspondiente al recibo de las facturas rectificativas, era preciso como ya advertía la jurisprudencia en los términos vistos, y la Administración venía obligada a ello, también en el caso que nos ocupa, a proceder a la distinción en el resultado de la liquidación entre la parte correspondiente al crédito concursal, de la parte que correspondía, en su caso, al crédito contra la masa.

Sexto.

La Sentencia del Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de lo Mercantil de Orense, de 1 de marzo de 2011, recaída en incidente concursal, falló estimando la demanda incidental contra la AEAT, declaró la improcedencia de la compensación como crédito a favor de la demandada del correspondiente a la rectificación de facturas de IVA, por importe de 216.924,77 euros, condenado a la Administración a la ejecución de dicho pronunciamiento declarativo en la liquidación de aquel impuesto de la concursada.

Si se conecta el Fallo con los razonamientos que se acompañan, se desprende que el Juzgado reconoce, no cuestiona, la competencia de la AEAT para liquidar el impuesto al recibirse las facturas rectificativas, pero dicha liquidación debe hacerse teniendo en cuenta la consideración de la calificación del crédito concursal.

Los hechos de los que se hace eco la sentencia, hechos contestes entre las partes a tenor de los términos en los que se plantea el presente conflicto, han sido puesto de manifiesto anteriormente, en resumen, siguiendo al Administrador concursal, podríamos decir que del crédito concursal reconocido a favor de la AEAT por importe de 406.410,44 euros, se minoró la suma de 216.924,77 euros correspondientes a las cuotas de IVA a devolver o compensar a favor del concursado y se giran intereses mediante la liquidación provisional de enero de 2009.

Como se observa, pues, la AEAT ha realizado las liquidaciones sin distinguir de la suma resultante la parte que corresponde al crédito concursal; lo que conlleva que mediante las correspondientes liquidaciones tributarias –cuya competencia para girarla no se discute que corresponda a la AEAT– el crédito concursal pase a tener la calificación de crédito contra la masa, y esta es la realidad evidente e innegable, el crédito concursal se satisface con anterioridad al resto de créditos concursales y sin sometimiento a las posibles reducciones fruto del convenio o la liquidación, pues otra cosa no ocurre cuando al saldo a favor de la concursada por las deducciones de las cuotas por IVA tras la declaración de concurso, se le resta el crédito concursal, consiguiendo con ello que parte

del crédito concursal en la práctica haya recibido el mismo tratamiento en el concurso que un crédito contra la masa, con los efectos derivados de esta calificación.

Parte la sentencia incidental de los citados hechos y de la consideración que las facturas rectificativas de IVA emitidas por los acreedores concursales tienen la condición de crédito concursal. Entiende el Juzgador que la competencia para resolver la cuestión le corresponde en base al principio de universalidad, art. 9 de la LC, con cita de las sentencias de esta Sala de Conflictos de 25 de junio de 2007 y 22 de junio de 2009, sin que pueda la Administración disponer unilateralmente y al margen del concurso del crédito reconocido a su favor, habiendo llevado la a cabo AEAT una compensación una vez incoado el concurso, lo que vulnera el art. 58 de la LC, toda vez que convierte un crédito concursal en un crédito contra la masa, a fin de su compensación con la deuda que ostentaba con la concursada.

Séptimo.

La lectura de lo acaecido a la luz de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, descubre la bondad de la sentencia del Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de lo Mercantil de Orense de fecha 1 de marzo de 2011. En tanto que resulta evidente como vía liquidación la Administración ha convertido un crédito concursal en un crédito contra la masa, soslayando las declaraciones concursales, cuando dicha calificación no se discutió, sin que tan siquiera se reconociera como crédito contingente, y si bien el reconocimiento definitivo del crédito concursal no conlleva el efecto de cosa juzgada, si, al menos, produce el efecto preclusivo que debía impedir a la Administración, menos aún unilateralmente vía liquidación, su alteración, anteponiéndose al resto de acreedores, con vulneración del principio «pars conditio creditorum».

Conversión del crédito concursal en crédito contra la masa que se ha producido cuando en la liquidación al IVA repercutido se le ha deducido el IVA soportado, teniendo en cuenta las facturas rectificativas sin hacer distinción alguna, reduciendo con ello el crédito a favor de la concursada mediante su minoración con parte del crédito concursal, lo que no es más que una compensación. Y ello ha tenido lugar, como advierte la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de septiembre de 2009, comentada anteriormente, por no haber actuado la AEAT conforme cabía esperar de la aplicación de la Disposición Adicional Octava de la Ley 58/2003, en tanto que «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 de la Ley Concursal. 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”», lo que debió dar lugar a que al realizar las liquidaciones la AEAT se hubiera distinguido la parte correspondiente al crédito concursal, lo que evidentemente no hizo.

Octavo.

Lo que cabe preguntarse, que es el objeto del presente conflicto, es si el Juzgado Mercantil resultaba competente para declarar la improcedencia de la compensación como crédito concursal por la AEAT vía liquidación tributaria, esto es, si la actuación del Juzgado se inscribe en la esfera de su competencia.

Apuntar que el Juzgado no cuestiona la competencia de la AEAT para realizar la liquidación, sino que sale al paso de que mediante la liquidación se desconozca por la Administración las declaraciones a las que no se opuso en el procedimiento concursal, y modifique la calificación del crédito concursal.

Al requerir de inhibición la AEAT al Juzgado parte de un presupuesto que no es correcto, como se desprende de lo dicho hasta ahora.

Afirma la AEAT que en la liquidación se ha atendido estrictamente a la aplicación de la normativa aplicable para calcular la base del IVA en función de las facturas rectificativas

de cada período. Afirmación que, a la vista de lo dicho por el Tribunal Supremo en la Sentencia comentada, no es posible compartir, en tanto que existe una laguna en la legislación tributaria que era preciso salvar aplicando lo previsto en la legislación concursal, lo que parecía exigir que el cálculo a llevar a cabo distinguiera la parte correspondiente al crédito concursal, lo que evidentemente no hizo la AEAT, limitándose a incluir, como era obligado –antes de la reforma del art. 114 de la LIVA por Ley 7/2012– desde luego, las facturas rectificativas imputables al período, pero obviando dicha distinción, esto es, identificar la parte correspondiente al crédito concursal, y en definitiva, actuando unilateralmente, en contra del procedimiento concursal –en contra de la doctrina jurisprudencial en relación con la Disposición Adicional Octava de la Ley 58/2003– convirtiendo el crédito concursal en crédito contra la masa.

Para la AEAT, no se ha vulnerado el principio «pars conditio creditorum». A nuestro entender resulta palpable que al liquidar como hizo la AEAT, mezcló, valga la expresión, magnitudes heterogéneas sometidas en el procedimiento concursal a consecuencias distintas, de suerte que parte del crédito concursal se sustrajo del conjunto de la deuda concursal, que debe recibir un mismo tratamiento como exige el expresado principio, reduciendo el crédito neto, y ello evidente y obviamente en perjuicio del resto de acreedores y en exclusivo beneficio de la AEAT al ver satisfecho su crédito concursal –al menos parcialmente– sin verse sometido a las reducciones posibles.

La Agencia Tributaria hace referencia al art. 87.2 de la Ley Concursal y destaca la referencia a que « Por el contrario los créditos de derecho público de las Administraciones públicas y sus órganos 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 le corresponda con arreglo a su naturaleza sin que sea posible su subordinación por comunicación tardía...» y art. 92.1 del mismo Texto sobre los créditos subordinados, para justificar que el procedimiento concursal convive con la potestad, en este caso de la AEAT, para dictar liquidaciones tributarias, tal y como se recoge en los citados artículos, sin que se pueda paralizar o impedir los procedimientos de comprobación o inspección tributaria, cosa distinta son los procedimientos de recaudación o la compensación de deudas prohibidas en el art. 58 de la LC, lo que no es el caso. Sin embargo, en modo alguno estamos en el presente ante un crédito contingente, cuya cuantificación dependía de una comprobación o inspección a posterior, sin que hasta dicho momento se conociera su naturaleza; pues, conforme al art. 97.1 de la LC, no impugnado el inventario ni la lista de acreedores, determinada, por tanto, las masas, activa y pasiva, estas eran definitivas –no en los efectos de cosa juzgada a la que antes nos hemos referido–, el crédito reconocido a favor de Hacienda por las facturas rectificativas, aceptado por la propia AEAT, no quedó sometido a ninguna actuación tributaria posterior, estaba clara su naturaleza y las consecuencias de dicha calificación y su inclusión en la lista. Resultan, por tanto, superfluos por inaplicables al caso los citados artículos 87.2 y 92.1 de la LC.

Ha de compartirse la conclusión a la que llega la AEAT de que la competencia exclusiva y excluyente de los órganos jurisdiccionales mercantiles no alcanza al análisis o cuestionamiento de la validez de los actos de los órganos administrativos, sino que únicamente podrán controlar, en relación con los mismos la eficacia recaudatoria de la actividad administrativa, a través de los arts 55 y 58 de la LC, que permiten al Juez mercantil, no cuestionar la validez y, en consecuencia, anular si procede, los actos administrativos, sino exclusivamente determinar, en el seno del procedimiento universal, su eficacia sobre el patrimonio del concursado.

Procede, por tanto, analizar si la actuación administrativa, las liquidaciones giradas vulneraron el expresado art. 58, esto es, si con las liquidaciones realizadas se procedió a la compensación de créditos con deudas del concursado.

El modo de proceder de la AEAT ya ha sido expuesto, incluyó en las liquidaciones de los períodos impositivos a los que abarcaba las facturas rectificativas, las cantidades correspondientes a las mismas.

Es la propia AEAT la que indica el modo de operar en tanto que al realizar las liquidaciones —sin distinción, como prevenía y advertía ya la Sentencia de la Sala I del Tribunal Supremo de 1 de septiembre de 2009, que debía hacerse- «resultaron ser, en su totalidad, de superior importe, con lo que en ningún momento ha existido derecho a devolución alguna en concepto de IVA, por parte de la mercantil concursada, que haya sido reconocido por acto administrativo alguno, y en consecuencia acto administrativo alguno de compensación genuina de créditos y deudas, aún tributarios»; «el órgano administrativo se limita a determinar la deuda tributaria teniendo en cuenta para ello la aplicación del tipo fijado a la base imponible. Para el cálculo de la base imponible agrega y desagrega magnitudes económicas (formalizadas en facturas, algunas rectificativas), como prevé la normativa del tributo, pues, inherente a su funcionamiento. Y ello da un resultado, la cuota líquida, que no se ha pretendido cobrar ni compensar», sin que quepa confundir compensación con simple deducción como operación previa a la liquidación o determinación de la cuota tributaria debida; debiéndose distinguir lo que es una deducción, con una compensación, que son conceptos muy diferentes. Recuerda la AEAT que técnicamente puede distinguirse la compensación que puede tener lugar cuando el sujeto pasivo tenga derecho a la devolución del IVA soportado, en cuyo caso puede optar por la devolución o por la compensación y la compensación como técnica para extinción del crédito tributario del art. 73 de la LGT; sin que estemos ante ninguno de los dos supuestos, y lo que en la sentencia incidental se califica como compensación no es sino la deducción del IVA deducible respecto del IVA repercutido, que es la única manera posible de liquidar el impuesto, que corresponde a la AEAT.

La compensación a la que hace referencia el art. 58 de la LC, compensación que queda prohibida y cuya salvaguarda recae en el Juzgador del concurso, no es desde luego la compensación tributaria de los arts 115 de la LIVA y 73 de la LGT, a que se refiere la AEAT, sino que responde al concepto general de medio para extinguir obligaciones recíprocas.

Si se prescinde de categorías, en el procedimiento concursal se persigue determinar cuántos y quienes son los acreedores contra la masa, cuántos los concursales, con la graduación pertinente, y cuál es el contenido patrimonial afecto que debe destinarse a sujetarse a un convenio o a la liquidación; el crédito concursal, en los supuestos más comunes, se va a ver sometido a las reducciones derivadas de la insuficiencia del patrimonio del declarado en concurso y salvo los supuestos extraordinarios, y sin perjuicio de los que privilegiados total o parcialmente no sufren reducción, los acreedores por créditos concursales van a ver reducido sus créditos en igual proporción; por tanto, si se hace posible que este crédito concursal sea abonado aplicando los saldos acreedores del concursado de manera inmediata, esto es como si se tratara de un crédito contra la masa, sustrayendo al mismo de los créditos a satisfacer en el seno del concurso, resulta evidente que se está produciendo la compensación del crédito concursal con los saldos acreedores del concursado generados en el desarrollo de la actividad mercantil que da lugar a los créditos contra la masa, compensación que se hace además al margen del convenio, sin reducción alguna y en detrimento del resto de acreedores concursales.

Llegados a este punto, parece clara la distinción que se deriva de las operaciones que se han llevado a cabo. Una primera operación realizada por la AEAT dirigida a liquidar el IVA correspondiente a los períodos impositivos en los que se reciben las facturas rectificativas, actuación puramente tributaria en la que se procede a modificar la base imponible del impuesto teniendo en cuenta no sólo el IVA devengado y soportado del período, sino también las facturas rectificativas; esto es, aplica estrictamente la operativa propia del IVA, y en la que evidentemente no existe compensación alguna, sin que sea de aplicación, por ende, el art. 58 de la LC. Pero a esta primera operación, que insistimos no se ha cuestionado por parte del Juzgado de lo Mercantil de Orense, sigue su aplicación, sin hacer distinción alguna, sin diversificar del total la parte que correspondería al crédito concursal, lo que conlleva que el crédito concursal en la parte correspondiente se convierta en crédito contra la masa, anteponiéndose al resto de créditos concursales para su satisfacción, produciéndose una evidente compensación con quiebra del principio de

igualdad entre los acreedores. En lo que podíamos distinguir como segunda fase, a los efectos de aportar claridad, aunque técnicamente no sea correcto –ya se ha comentado la Sentencia de 1 de septiembre de 2009, en la que ya se previene que no cabe alegar la imposibilidad de fragmentación del periodo de liquidación, pues ante dicha laguna legal cabe acudir a los principios concursales–, se infringe el art. 58 de la LC, por lo que el Juzgado tenía jurisdicción, art. 9 de la LC, para conocer de la pretensión ejercitada por el Administrador Concursal y adoptar la decisión oportuna para evitar la conculcación de las normas del concurso en los términos que venimos acotando.

No procedía, por tanto, acoger el Oficio de inhibición instado por la AEAT, en tanto que el Juzgador del concurso actuaba dentro del margen jurisdiccional que le correspondía, pues el Juez del concurso es competente para dilucidar todas aquellas cuestiones que afecten al ámbito concursal; en este caso la actuación administrativa, como ha quedado expuesto, incidió directamente en el procedimiento concursal, desconociendo las declaraciones concursales que habían ganado estado por aceptarlas abiertamente; teniendo jurisdicción el Juez de concurso para resolver una cuestión que directamente afectaba al concurso en los términos que hemos referido.

Por todo ello, dado que el Juzgado ha respetado escrupulosamente la competencia de la AEAT de realizar las liquidaciones por IVA, limitándose a aplicar los arts. 9 y 58 de la LC, evitando que la actuación administrativa infringiera las normas del concurso mediante la compensación en los términos anteriormente desarrollados, dando lugar a la conversión del crédito concursal en crédito contra la masa en perjuicio del resto de acreedores concursales, sin entrar en la bondad jurídica de las medidas adoptadas en la sentencia incidental, por no ser materia de este Conflicto, debe declararse que el Juzgado ostentaba competencia jurisdiccional para conocer y resolver la pretensión ejercitada por el Administrador Concursal.

En consecuencia:

FALLAMOS

Que no procedía la inhibición instada por la AEAT, dado que corresponde al Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de lo Mercantil de Orense, resolver la pretensión ejercitada por el Administrador Concursal en el incidente deducido contra la Agencia Estatal de la Administración, en los términos que han quedado expuestos en el cuerpo de la presente sentencia.

Publíquese en el Boletín Oficial del Estado.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, la pronunciamos, mandamos y firmamos. D. Gonzalo Moliner Tamborero; D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco; D. José Antonio Montero Fernández; D. Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer; D. Miguel Herrero Rodríguez de Miñón; D. Fernando Ledesma Bartret.

Publicación.–Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Antonio Montero Fernández, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.