

## **I.- Resolución comentada.**

- Sentencia núm. 800/2022, del Tribunal Supremo, Sala Civil, de 22.11.2022 [ROJ: STS 4253/2022]

## **II.- Resumen de la controversia.**

En la sentencia hoy analizada el Tribunal Supremo se enfrenta a la necesaria coordinación entre las normas reguladoras del nacimiento, hecho imponible, devengo y exigibilidad de los impuestos y tributos, con las normas concursales en materia de reconocimiento y calificación crediticias.

En el caso analizado la sociedad mercantil EVENLY fue declarada en concurso por **Auto de 2.6.2009**, habiendo realizado en el ejercicio fiscal por IS/2009 **una sola operación de compraventa en fecha 7.4.2009**, por la que en fecha 19.7.2010 presentó autoliquidación por IS/2009 con una cuota a ingresar por importe de 750.124,38.-€, luego reducida a 701.129,65.-€.

No abonada la cuota en fecha 5.10.2015 **la AEAT notificó a la concursada una providencia de apremio** por dicho importe, solicitando poco después **la inclusión de dicho crédito en el concurso como crédito contra la masa y con fecha de devengo el 26.7.2010** a los efectos del ordenado pago de dicha clase de créditos [art. 84 LCo y actual art. 245.2 LCo] después solicitando su calificación como crédito contra la masa.

Por la administración concursal **se le atribuyó inicialmente la calificación crediticia contra la masa**, fijando **una fecha de devengo en el día de la providencia de apremio (5.10.2010)**, ante lo cual la **AEAT formuló demanda incidental** pidiendo fijar su fecha de devengo y prioridad de pago el 26.7.2010, no el 5.10.2015 con la providencia de apremio; ante lo cual la administración concursal reconvino pidiendo se declarase dicho tributo como crédito concursal.

El Juzgado Mercantil estimó la demanda inicial y desestimó la reconvencional; sentencia que fue revocada por la Audiencia Provincial estimando que siendo la operación única determinante de la adquisición de renta anterior al concurso, debía calificarse como crédito concursal, estimando la demanda reconvencional.

El Tribunal Supremo, tras recordar que el nacimiento y adquisición de los derechos tributarios por la Hacienda Pública está sujeta a las normas legales de cada tributo, afirma que de conformidad con los arts. 20 y 21 L.I.S. el **devengo del tributo** se produce el día final del

**periodo impositivo** (en el caso analizado el 31.12.2009), por lo que si el **hecho imponible** es la adquisición de renta a lo largo de todo el periodo impositivo (menos las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores), es el fin del periodo impositivo (coincidente con el ejercicio económico de la entidad) el que determina el devengo del impuesto de sociedades.

Y ello con independencia de los **eventuales pagos a cuenta** durante el ejercicio económico, y con independencia de que la **exigibilidad y periodo de pago** sea de 25 días siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, que es cuando vence el plazo de autoliquidación del tributo.

En base a todo ello, declarado el concurso el 2.6.2009 y producido el devengo del IS/2009 el día 31.12.2009, estima que la autoliquidación de 26.7.2010 de aquel tributo debe estimarse contra la masa [art. 242.1.13ª LCo], siendo ésta la fecha de prioridad a los efectos de su ordenado pago.

Así lo hemos entendido en las sentencias 589/2009, de 20 de septiembre, 10/2011, de 31 de enero, y 436/2018, de 11 de julio, en relación con otro impuesto que grava la obtención de rentas durante un determinado periodo impositivo, como es el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

### **III.- Antecedentes relevantes [Antecedente Hecho 1º y F.Dcho 1º].**

Por Auto de 2.6.2009 se declaró el concurso de la mercantil EVENLY MATER, S.L. [-en adelante EVENLY-] y por Auto de 2.10.2012 se acordó la apertura de la fase de liquidación.

En fecha 19.7.2010 la sociedad en concurso presentó una autoliquidación por IS del ejercicio 2009, resultando una cuota a ingresar de 750.124,38.-€; ante lo cual la AEAT en fecha 21.9.2010 comunicó en el concurso dicho crédito por dicho importe y solicitando fuera calificado como crédito contra la masa.

Ante el impago de dicha cantidad, la AEAT notificó a la administración concursal en fecha 5.10.2015 una providencia de apremio por dicho importe de 750.124,38.-€, que luego la AEAT redujo a 701.129,65.-€.

En el informe trimestral de liquidación de la administración concursal de 18.10.2017 se recogió el crédito insinuado por la AEAT con el importe de 701.129,65.-€, fijando su fecha de devengo a los fines del ordenado pago de los créditos-masa en fecha 5.10.2015 [-fecha de la notificación de la providencia de apremio-].

No conforme la AEAT con dicha prelación y fecha de devengo fijada por la administración concursal, interpuso demanda incidental solicitando que se reconociera como crédito contra la masa la cantidad de 701.129,65.-€ fijando como fecha de devengo a los efectos de su ordenado pago la del 26.7.2010; pocos días después de presentada por la concursada la autoliquidación del IS de 2009.

Frente a dicha demanda se opuso la administración concursal, formulando seguidamente demanda reconvenicional solicitando que dicho crédito, tributo y ejercicio tributario de 2009 fuera calificado como crédito concursal [-en su mitad privilegiado general (375.062,19.-€), en otra mitad ordinario (375.062,19.-€), y en intereses y recargos como subordinado (150.024,88.-€)-].

Por el Juzgado Mercantil nº 2 de Málaga se estimó la demanda inicial de la AEAT y se desestimó la demanda reconvenicional de la administración concursal, al estimar que el devengo del IS de 2009 fue posterior a la declaración concursal de 2.6.2009, en cuanto que supone un tributo que grava el beneficio empresarial existente al finalizar el periodo impositivo el 31.12.2009, y no operaciones o transacciones concretas.

Formulado recurso de apelación por la administración concursal, por la Audiencia Provincial de Málaga se estimó el mismo, revocando la misma y desestimando la demanda de la AEAT, razonando que el IS de 2009 se devengó por una sola operación de compraventa de 7.4.2009, por ello preconcurso con la calificación de crédito concursal y no contra la masa.

Por la AEAT se formuló recurso de casación, argumentando, en esencia, que la Audiencia Provincial ha dado al impuesto sobre sociedades el tratamiento de un impuesto de devengo instantáneo, como el IVA, y ha individualizado cada uno de los hechos imponible generadores de renta, como si el impuesto se devengase operación por operación; lo que estima contrario al art. 10.2 Ley del Impuesto de Sociedades y art. 20 y 21 L.G.T.

#### **IV.- Contenido de la Resolución [F.Dcho 4º]**

Comienza la sentencia analizada afirmando que los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública **se adquieren y nacen** por la AEAT con absoluta sujeción a las normas legales reguladoras de cada derecho tributario (art. 11.1 LGP); a lo que añade (arts. 20 y 21 LGT) el recordatorio de que es el **hecho imponible** de cada tributo es el presupuesto fijado por la Ley para configurar el mismo, siendo éste hecho el que determina el nacimiento de la obligación tributaria principal; de tal modo que el **devengo del tributo** se produce cuando se realiza el hecho imponible.

Así fijado el principio de legalidad en el nacimiento, adquisición, hecho imponible y devengo de los distintos tributos e impuestos, añade la sentencia comentada que **en relación al impuesto de sociedades** (art. 4 RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo) el **hecho imponible** es la obtención de renta, cualquiera que sea su fuente u origen, por el sujeto pasivo. y que la base imponible es *“el importe de la renta en el periodo impositivo minorado por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores”*, por lo que éste impuesto *“se devengará el último día del periodo impositivo”* (Arts. 26 y 27 LIS)

Haciendo aplicación de tales normas al ámbito concursal y al caso concreto examinado, siendo que la concursada tenía un ejercicio económico coincidente con el año natural, el

devengo del IS de 2009 se produjo el 31.12.2009, pues si el **hecho imponible** es la adquisición de rentas durante todo el ejercicio fiscal y que se integran en la **base imponible**, es el momento del **devengo** cuando se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal [-el último día del ejercicio-].

Y todo ello con independencia de que el impuesto **sea exigible** en los 25 días siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo; como también es independiente de los **pagos a cuenta** que durante el ejercicio puedan hacerse al tiempo de obtenerse las rentas, pues no es la adquisición de estas el hecho imponible, sino la finalización del periodo impositivo correspondiente.

Y si el pago de tributos supone una obligación legal del art. 84.2.10 LCo [actual art. 242.1.13ª LCo] el **crédito tributario deben entenderse nacido** [-aunque sea exigible posteriormente-] a **la finalización del periodo tributario** el 31.12.2009; y encontrándose la concursada en dicho estado desde el 2.6.2009, estima el Alto Tribunal el carácter de crédito **contra la masa** del importe de la autoliquidación, revocando la sentencia de la apelación y confirmando la sentencia de la instancia.

Afirma la sentencia analizada que *“Por tanto, el momento temporal relevante para determinar si se trata de un crédito concursal o de un crédito contra la masa es el momento del devengo del impuesto, no el de su exigibilidad”*.

Así ya lo afirmó el Tribunal Supremo en su sentencia 589/2009, de 20 de septiembre, 10/2011, de 31 de enero, y 436/2018, de 11 de julio, en relación todas ellas **con el IRPF**; en las cuales **se distingue** claramente entre la **obligación de retener** (que tiene lugar al tiempo que en que abonan las rentas correspondientes) y el **nacimiento de la obligación tributaria** *“que corresponde al contribuyente por renta, que tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo”*.

No deja el Tribunal Supremo de advertir que tal criterio puede conducir a situaciones y resultados llamativos, como el presente donde el acto o negocio único determinante de toda la renta de produjo en compraventa preconcursal; pero entiende que *“sería difícilmente justificable la aplicación de criterios distintos del criterio legal del devengo para fijar el momento de nacimiento de la obligación tributaria de pago de la cuota del impuesto”*; al tiempo que llevaría a dividir y generar dos periodos impositivos según los actos determinantes de adquisición de renta sean anteriores o posteriores a la declaración concursal, lo que rechazó en las sentencias indicadas, y rechaza ahora.