



Roj: STS 4253/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4253

Id Cendoj: **28079110012022100793**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Civil**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **22/11/2022**

Nº de Recurso: **3132/2019**

Nº de Resolución: **800/2022**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **RAFAEL SARAZA JIMENA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAP MA 842/2019,**
STS 4253/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Civil

Sentencia núm. 800/2022

Fecha de sentencia: **22/11/2022**

Tipo de procedimiento: **CASACIÓN**

Número del procedimiento: **3132/2019**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: **10/11/2022**

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Sarazá Jimena

Procedencia: Audiencia Provincial de Málaga. Sección Sexta

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José María Llorente García

Transcrito por: ACS

Nota:

CASACIÓN núm.: **3132/2019**

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Sarazá Jimena

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José María Llorente García

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Civil

Sentencia núm. 800/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Sarazá Jimena

D. Pedro José Vela Torres

D. Juan María Díaz Fraile

En Madrid, a 22 de noviembre de 2022.



Esta Sala ha visto el recurso de casación respecto de la sentencia 229/2019 de 12 de marzo, dictada en grado de apelación por la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Málaga, como consecuencia de autos de juicio ordinario núm. 777/2017 del Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Málaga, sobre calificación y pago de crédito contra la masa.

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

Es parte recurrida, el letrado D. Eduardo Barceló Muñoz, administrador **concursal** de Evenly Mater S.L.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Sarazá Jimena.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Tramitación en primera instancia.*

1.- El Abogado del Estado, en nombre y representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, interpuso demanda de calificación y pago de crédito contra la masa, concurso voluntario ordinario 190/2010 contra la mercantil Evenly Mater S.A., en la que solicitaba se dictara sentencia:

"[...] tenga por formulada pretensión de reconocimiento de fecha de vencimiento de crédito contra la masa a efectos de su pago y, previa la tramitación legalmente establecida y previo recibimiento del incidente a prueba y práctica de los medios de prueba que interesamos en este escrito procesal, dicte sentencia en virtud de la cual, estimando esta demanda, condene a la administración **concursal** a reconocer como fecha de vencimiento del principal del crédito tributario por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, ascendente a 701.129,65 €, la del 26 de julio de 2010 y estar a la misma al momento de verificar el pago de los créditos contra la masa por el orden del vencimiento conforme al artículo 84, L.C.

" Todo ello con expresa imposición de las costas causadas por el presente incidente a quien se opusiere a su estimación".

2.- La demanda fue presentada el 24 de noviembre de 2017 y, repartida al Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Málaga, fue registrada con el incidente **concursal** núm. 777/2017. Una vez fue admitida a trámite, se procedió al emplazamiento de la parte demandada.

3.- D. Ildefonso y D.^a Clara, Administradores concursales de la entidad mercantil Evenly Mater S.L. en el Concurso voluntario 190/2010, contestó a la demanda, solicitando:

"[...] por opuesto a la fecha de 26 de julio de 2009, se declare que la fecha de nacimiento del crédito a favor de la A.E.A.T., es el 7 de abril de 2009, todo ello con imposición de las costas procesales".

Y, formuló reconvención, en la que solicitó:

"[...] por formulada reconvención frente a la demanda interpuesta por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en su virtud se califique el crédito por importe de 750.124,38 euros de principal y 150.024,88 euros de recargo de apremio, certificado por al Agencia Estatal de Administración Tributaria como

" Privilegio General del artículo 91.4 L.C.: 375.062,19 euros.

" Crédito Ordinario: 375.062,19 euros.

" Crédito Subordinado: 150.024,88 euros".

4.- Tras seguirse los trámites correspondientes, la Magistrada-juez del Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Málaga, dictó sentencia de 21 de febrero de 2018, cuyo fallo dispone:

"Que, estimando la demanda interpuesta por la AEAT, contra la concursada Evenly Mater S.L., y contra la administración **concursal**, acuerdo reconocer a favor de la actora un crédito contra la masa por importe de 701.129,65 euros, condenando a los demandados a estar y pasar por esta declaración, debiendo abonarse el mismo conforme a la citada calificación y teniendo en cuenta que la fecha de vencimiento del principal es la de 26 de julio de 2010. Todo ello respetando el orden de pagos previsto en el art. 84 de la LC.

" Así por esta mi sentencia que será notificada a las partes, manifestándoles que frente a la misma cabe recurso de apelación que deberá interponerse en el plazo de 20 días.

" Las costas se imponen a los demandados".

SEGUNDO.- *Tramitación en segunda instancia.*

1.- La sentencia de primera instancia fue recurrida en apelación por D. Ildefonso y D.^a Clara, administradores concursales de la entidad mercantil Evenly Mater S.L.



El Abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se opuso al recurso.

2.- La resolución de este recurso correspondió a la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Málaga, que lo tramitó con el número de rollo 846/2018, y tras seguir los correspondientes trámites dictó sentencia 229/2019 de 12 de marzo, cuyo fallo dispone:

"Que debemos estimar y estimamos el recurso de apelación interpuesto frente a la sentencia de fecha 21 de febrero de 2018 dictada en el incidente **concurzal** 777/17 (Concurso de Acreedores 190/10) del Juzgado de lo Mercantil 2 de Málaga y en consecuencia debemos revocar y revocamos la misma dejándola sin efecto y en su lugar procede desestimar la demanda presentada con expresa imposición de costas al demandante en primera instancia y sin expresa imposición de costas en esta instancia".

TERCERO.- Interposición y tramitación del recurso de casación

1.- El Abogado del Estado en la representación y defensa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuso recurso de casación.

El motivo del recurso de casación fue:

"Único.- Infracción de los artículos 84.1, 84.2.3º, 84.2.4º y 84.2.5º de la Ley **Concurzal**, en relación con los artículos 21 LGT y 10.2 de la Ley 27/2104, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades y de la jurisprudencia fijada por el Tribunal Supremo en relación a la distinción entre créditos masa y **concurzal** atendiendo al momento del devengo, contenida en las sentencias núm. 589/2009 de 20 de septiembre, recaída en el recurso 202/2007; nº 214/2017 de 31 de marzo recaída en el recurso nº 2247/2014 y 436/2018 de 11 de julio, recaída en el recurso nº 2933/2015".

2.- Las actuaciones fueron remitidas por la Audiencia Provincial a esta Sala, y las partes fueron emplazadas para comparecer ante ella. Una vez recibidas las actuaciones en esta Sala y personadas ante la misma las partes por medio de los procuradores mencionados en el encabezamiento, se dictó auto de fecha 23 de junio de 2021, que admitió el recurso y acordó dar traslado a la parte recurrida personada para que formalizara su oposición.

3.- La recurrida no formalizó oposición.

4.- Al no solicitarse por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo el día 10 de noviembre de 2022, en que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Antecedentes del caso

1.- El 2 junio de 2009 se declaró en concurso a la sociedad Evenly Mater S.L. En un auto de 2 de octubre de 2012 se abrió la fase de liquidación del concurso.

2.- El 19 de julio de 2010, la sociedad concursada presentó una autoliquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 de la que resultó una cuota a ingresar de 750.124,38 euros.

3.- El 21 de septiembre de 2010 la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT) comunicó en el concurso la existencia de tal crédito, como crédito contra la masa, por importe de 750.124,38 euros.

4.- Ante la falta de ingreso de la cuota del impuesto, el 5 de octubre de 2015 la AEAT notificó la providencia de apremio por la citada deuda, por importe de 750.124,38 euros de principal y 150.024,88 euros de recargo de apremio. Posteriormente, el importe del principal fue reducido hasta 701.129,65 euros.

5.- En el informe de liquidación de 18 de octubre de 2017, la administración **concurzal** de Evenly Mater S.L. cuantificó el crédito contra la masa en 701.129,65 euros con fecha de vencimiento de 5 de octubre de 2015.

6.- La AEAT interpuso una demanda de incidente **concurzal** en la que solicitó que se reconociera como fecha de vencimiento que corresponde al principal del crédito contra la masa por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009, ascendente a 701.129,65 euros, el 26 de julio de 2010, a tomar en consideración en la orden de pago de los créditos contra la masa.

7.- La administración **concurzal** de Evenly Mater S.L. se opuso a la demanda y formuló reconvencción contra la AEAT en la que solicitó que se calificara el crédito de esta entidad pública como un crédito **concurzal**, con esta calificación:



- Crédito con privilegio general del art. 91.4 de la Ley **Concursal**: 375.062,19 euros
- Crédito ordinario: 375.062,19 euros
- Crédito subordinado: 150.024,88 euros

8.- El Juzgado de lo Mercantil estimó la demanda y desestimó la reconvencción. Consideró que el crédito de la AEAT por el impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2009 era un crédito contra la masa porque el concurso se declaró antes del devengo del impuesto de sociedades, que se produce al final del ejercicio económico, el último día del periodo impositivo. Se trata de un impuesto anual que grava la renta de las sociedades y demás personas jurídicas, no de un impuesto que grave un acto o transacción concretos.

9.- La administración **concursal** de Evenly Mater S.L. apeló la sentencia del Juzgado de lo Mercantil y la Audiencia Provincial estimó el recurso, revocó la sentencia del Juzgado de lo Mercantil y desestimó la demanda. La Audiencia Provincial consideró que, en este caso, los ingresos de la sociedad correspondientes al ejercicio 2009 se habían generado en una sola operación, una venta realizada el 7 de abril del 2009, esto es, antes de la declaración de concurso, por lo que el crédito correspondiente al impuesto de sociedades debía ser considerado como crédito **concursal** y no como crédito contra la masa.

10.- La AEAT ha interpuesto un recurso de casación, basado en un motivo, que ha sido admitido.

SEGUNDO.- Formulación del recurso

1.- En el encabezamiento del único motivo del recurso, la AEAT denuncia la infracción de los artículos 84.1, 84.2.3.º, 84.2.4.º y 84.2.5.º de la Ley **Concursal**, en relación con los artículos 21 de la Ley General Tributaria y 10.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades y de la jurisprudencia fijada por el Tribunal Supremo en relación a la distinción entre créditos masa y **concursal** atendiendo al momento del devengo, contenida en las sentencias 589/2009, de 20 de septiembre, 214/2017, de 31 de marzo, y 436/2018, de 11 de julio.

2.- En el desarrollo del recurso, la AEAT argumenta 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 imponibles generadores de renta, como si el impuesto se devengase operación por operación. Sin embargo, el art. 10.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que la base imponible de la renta gravable está constituida por el resultado contable al final del ejercicio económico, y el impuesto se devenga el último día del ejercicio económico de acuerdo con el art. 27 de dicha ley. Las sentencias 589/2009, de 20 de septiembre, y 436/2018, de 11 de julio, a propósito del IRPF, ponen de manifiesto que el nacimiento de la obligación tributaria principal que corresponde al contribuyente por renta tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo al final del periodo impositivo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT. Y si el devengo es posterior a la declaración de concurso, los créditos resultantes tienen la consideración de créditos contra la masa. Por tal razón, concluye la recurrente, habiéndose devengado la cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 el 31 de diciembre de ese año, y siendo la fecha de la declaración de concurso el 2 de junio de 2009, el crédito de la AEAT por la cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 debe tener el carácter de crédito contra la masa, pues en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º de la Ley **Concursal** 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".

TERCERO.- Decisión del tribunal: aplicación del criterio del devengo para fijar el momento de nacimiento de la obligación tributaria de pago de la cuota del impuesto sobre sociedades

1.- El art. 11.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, bajo el título "[n]acimiento, adquisición y extinción de los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal", establece:

"Los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se adquieren y nacen de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de cada derecho".

2.- El art. 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT), bajo el título "[h]echo imponible", establece:

"El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal".

2.- El art. 21 LGT, bajo el título "[d]evengo y exigibilidad", establece:

"1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.



- " La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.
- " 2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo".
- 3.-** En el caso del impuesto sobre sociedades, conforme a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, TRLIS), aplicable por razones temporales, el hecho imponible es "la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo" (art. 4), "[l]a base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores" (art. 10), "[e]l período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad" (art. 26.1) y "[e]l impuesto se devengará el último día del período impositivo" (art. 27.1).
- 4.-** En el caso de la sociedad concursada, de las afirmaciones de la sentencia de la Audiencia Provincial se desprende que el ejercicio económico coincide con el año natural, por lo que comienza el 1 de enero y concluye el 31 de diciembre.
- 5.-** El crédito tributario reclamado corresponde a la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio económico 2009, que concluyó el 31 de diciembre. El hecho imponible de este impuesto sobre sociedades lo constituye la obtención de renta durante todo el período impositivo, pero "se entiende realizado" no en el momento en que se obtienen los distintos ingresos o rendimientos singulares o parciales que se integran en la base imponible a lo largo del período impositivo, sino en el momento del "devengo", que es "cuando se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal" (art. 21.1 LGT).
- 6.-** El art. 27 TRLIS sitúa el momento del devengo del impuesto en el último día del período impositivo, porque en el momento final del ejercicio puede determinarse con precisión el importe de la renta obtenida durante el ejercicio, calcularse la base imponible y, consiguientemente, liquidarse el impuesto. En este caso, ese momento sería el 31 de diciembre de 2009.
- 7.-** Por tanto, el crédito de la AEAT por la cuota del impuesto sobre sociedades nace, por expresa previsión legal, el último día del ejercicio económico de la sociedad, al ser este el momento del devengo, sin perjuicio de que no sea exigible en el momento del devengo sino más adelante, una vez transcurridos 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo, que es cuando vence el plazo de autoliquidación del tributo (arts. 136.1 y 137.1 TRLIS).
- 8.-** Tratándose de una obligación de origen legal, el art. 84.2.10.º de la Ley Concursal fija como dato determinante de su carácter de crédito contra la masa que su nacimiento sea posterior a la declaración de concurso. 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.
- 9.-** Por las mismas razones, no es determinante del nacimiento de la obligación legal del pago de la cuota del impuesto el momento en que se obtuvieron las rentas que constituyen el hecho imponible sino la finalización del período impositivo durante el que se obtuvieron tales rentas.
- 10.-** Lo anterior lleva a que la sentencia de la Audiencia Provincial, que considera determinante del nacimiento del crédito tributario por la cuota del impuesto de sociedades el momento en que se realizó el negocio jurídico que generó las rentas de la sociedad, haya de ser revocada. En primer lugar, porque el criterio aplicado en la sentencia recurrida no es acorde con la regulación legal del nacimiento de la obligación tributaria, que es el momento del devengo del impuesto, el último día del ejercicio social.
- 11.-** 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 período impositivo, como es el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En esas sentencias distinguimos entre el nacimiento de la obligación de retener, que tiene lugar en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes (art. 76 del Reglamento del IRPF) y el nacimiento de la obligación tributaria principal que corresponde al contribuyente por renta, que tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo (arts. 20 y 21 de la Ley General Tributaria).
- 12.-** En segundo lugar, porque ese criterio obligaría a hacer una periodificación de la cuota del impuesto, distinguiendo dentro de un mismo período impositivo, como si fueran ejercicios fiscales distintos, el período anterior a la declaración de concurso y el período posterior a tal declaración, de modo que se obtuviera una cuota correspondiente a ese primer período, que tendría la consideración de crédito concursal, y una cuota correspondiente al período posterior a la declaración de concurso, que tendría la consideración de crédito contra la masa. Tal distinción carece de sustento legal y tendría serios inconvenientes prácticos.



13.- Es cierto que la regulación legal del nacimiento de la obligación tributaria principal (el pago de la cuota del impuesto) puede llevar a resultados llamativos, en lo que se refiere a la consideración del crédito tributario como crédito contra la masa, cuando la obtención de ingresos se ha circunscrito a un determinado periodo temporal anterior a la declaración de concurso. Pero 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. Además de lo anterior, la aplicación de un criterio distinto (el del momento de obtención de las rentas) en supuestos excepcionales podría provocar inseguridad jurídica por la existencia de multitud de situaciones intermedias en las que sería difícil optar por la aplicación de uno u otro criterio.

TERCERO.- Costas

- 1.-** No procede hacer expresa imposición de las costas del recurso de casación de conformidad con los artículos 394 y 398, ambos de la Ley de Enjuiciamiento Civil.
- 2.-** Respecto de las costas del recurso de apelación, consideramos que existen serias dudas de derecho que justifican que no se haga expresa condena al pago de las costas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

1.º- Estimar el recurso de casación interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la sentencia 229/2019 de 12 de marzo, dictada por la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Málaga, en el recurso de apelación núm. 846/2018.

2.º- Casar la expresada sentencia y, en su lugar:

- Desestimar el recurso interpuesto por la administración **concursal** de Evenly Mater S.L. contra la sentencia de 21 de febrero de 2018 del Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Málaga en el incidente **concursal** núm. 777/2017.

- No hacer expresa imposición de las costas del recurso de apelación.

3.º- No hacer expresa imposición de las costas del recurso de casación.

Líbrese a la mencionada Audiencia la certificación correspondiente con devolución de los autos y rollo de apelación remitidos.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.