

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058553

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 25 de mayo de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 662/2014***SUMARIO:**

IVA. Devoluciones. *Garantías de las devoluciones. Condicionamiento de la devolución a una entidad concursada a la prestación de una fianza.* Al condicionar la devolución del IVA soportado a la prestación de una garantía que, con toda evidencia, se sabe que no va a poder prestar, la Administración tributaria, en la realidad de las cosas, se está negando a devolver, cobrándose por vía de compensación casi la totalidad del crédito que ella misma tiene frente a la concursada. Con ello, desconociendo el mandato de la Disposición Adicional Octava Ley 58/2003 (LGT), incide en una compensación de créditos prohibida por el art. 58 Ley 22/2003 (Ley Concursal), permitiendo que su crédito eluda la disciplina concursal, vulnerando el principio par conditio creditorum que la preside.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80.Dos y 118.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7.1 d) y 156.3 y disp. adic. octava.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), art. 172.Dos.3.º.

PONENTE:*Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticinco de Mayo de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 662/14, interpuesto por ROWASBLU, S.A., representada por la procuradora doña Mercedes Marín Iribarren, contra la sentencia dictada el 11 de noviembre de 2013 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 205/12, relativo a la exigencia de garantía para cubrir la devolución del impuesto sobre el valor añadido acordada en acta firmada en conformidad. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo promovido por Rowasblu, S.A., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 28 de febrero de 2012, que confirmó en alzada la aprobada por el Tribunal Regional de Andalucía (Sala de Málaga) el 30 de abril de 2009. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a las reclamaciones acumuladas 29/2816 y 3265/08, instadas por la mencionada compañía frente a la desestimación presunta, después expresa, del recurso

de reposición interpuesto contra el acuerdo por el que se le exigía la prestación de una garantía que cubriese el importe total de la devolución del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2005, por importe de 781.130,33 euros de principal y 22.203,69 euros de intereses, derivada del acta de conformidad A01 75586600.

La ratio decidendi de la sentencia recurrida se encuentra en su tercer fundamento jurídico:

«Frente a la resolución impugnada invoca la recurrente los siguientes motivos de impugnación.

1º Improcedencia de exigir a una sociedad en concurso una garantía, dadas las dificultades económicas de dicha empresa, sobre todo en el actual contexto socio económico de crisis. El motivo ha de ser desestimado, toda vez que de la remisión de la Ley General Tributaria 58/2003 (Disposición Adicional 8º) a la Ley Concursal 22/2013 de 9 de julio, no significa que no pueda dejar de exigirse garantía alguna cuando la normativa tributaria así lo prevé, tal como se deduce de los fundamentos legales tenidos en cuenta por el TEAC (art. 118 y 80.2 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre) como por la jurisprudencia mencionada en dicha resolución de 28 de febrero de 2012 (STJUE de 18.12.97 asunto C- 286/94, 340/95 y 401/95 y 47/96 acumulados, sobre la base del art. 18 de la Sexta Directiva). De admitirse por otro lado el argumento de la actora de que se admitiese una garantía a una empresa en concurso equivale a negar el derecho a la devolución, ello supondría dejar sin contenido el art. 118 LIVA .

2º En segundo lugar, se invoca la vulneración del principio de la par conditio creditorum que inspira la legislación (art.76) concursal, al exigir la Administración tributaria la mencionada garantía.

Pero lo cierto es que, como acertadamente tiene en cuenta la Abogacía del Estado, el mencionado principio no puede jugar en el presente caso, cuando la Administración Tributaria no es acreedora, sino deudora en el presente momento, por lo que no puede decirse que se convierta por el acto impugnado en acreedor de mejor condición que los demás.

3º Por otro lado la exigencia de dicha garantía conforme al art. 118 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre se justifica, precisamente, porque de confirmarse la sentencia del Juzgado Mercantil nº1 de Málaga, la devolución derivada del acta de conformidad en beneficio de la recurrente, se va a traducir en la modificación de la base imponible del IVA, conforme al art. 80.2 de la LIVA , lo que respondería que el sujeto pasivo debería ingresar a la Agencia Tributaria una cantidad mayor de lo que se ha comprobado a devolver, precisamente por la declaración de complicidad en el concurso de la empresa con la que la actora mantuvo relación arrendaticia del Hotel Don Miguel, lo que justifica también que las rentas derivadas de dicha operación, no se hayan devengado con independencia del carácter y naturaleza sancionadora o no que tenga dicha declaración de complicidad, tal como alega la recurrente conforme al art. 61 y 172.3 de la Ley Concursal , lo que conlleva una modificación de la base imponible, dentro de una resolución judicial, en los términos del art. 80.2 de la LIVA 37/1992».

Segundo.

Rowasblu, S.A., preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 21 de febrero de 2014, en el que invocó siete motivos de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

1º) En el primero denuncia la infracción del artículo 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en relación con el artículo 12 y la disposición adicional octava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Indica que la "facultad", que no obligación, de exigir prestación de garantías en supuestos de solicitud por un concursado de devolución de impuestos debe interpretarse a la luz de la situación concursal del sujeto pasivo, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, el origen del derecho a la devolución en actas de conformidad, tras un proceso de revisión y rectificación de la cuota a devolver y todo ello de conformidad con las normas vigentes de la legislación concursal. Entiende que estas circunstancias no han sido tenidas en cuenta por la sentencia recurrida, aplicando una medida cautelar optativa a una empresa concursada a sabiendas de que no va a cumplirla, lo que en la práctica equivale a la anulación del derecho a la devolución que previamente se había aceptado.

2º) El siguiente motivo tiene por objeto la vulneración de los artículos 20 y 21 de la Ley General Tributaria , 80.Dos y 75 de la Ley 37/1992 (sobre el momento del devengo y modificación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido), 83.Tres de la misma Ley (sobre rectificación de las facturas), en relación con los artículos 61 , 76 , 84 y 172.2.3º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE de 10 de julio).

Considera errónea la interpretación de la Sala de instancia, porque la sentencia del Juzgado de los Mercantil número 1 de Málaga a la que alude no es firme y, en cualquier caso, no anula los hechos que dieron lugar al devengo del impuesto sobre el valor añadido y a su posterior devolución, por lo que no existiría modificación del hecho imponible que suponga la rectificación o alteración de la base imponible y de la cuota del tributo, cuya devolución se pretende anular. El hecho imponible y el devengo se perfeccionaron con la prestación

del servicio de arrendamiento, como así fue, y las cuotas devengadas en el desarrollo de la actividad arrojaron finalmente un saldo que fue objeto de una petición de devolución. Esta petición fue revisada y rectificada a la baja dando lugar a un acto administrativo firme, materializado en un acta de conformidad. Entiende que no puede pretenderse a posteriori que estos mismos hechos devengan ineficaces o anulados en virtud de una sentencia no firme y en contra de una resolución administrativa firme, cuya consecuencia única es la sanción consistente en la anulación del crédito a favor del cómplice, que determina automáticamente un acto beneficioso para el concurso.

Razona que la pérdida de los derechos en sede concursal no invalida los actos previos, por lo que no afecta al hecho imponible y al devengo que es el hecho relevante y determinante para el fallo. En todo caso, siendo el saldo acreedor a favor de la sociedad cómplice (SIPSA) anterior a la declaración de concurso, cualquier crédito que se pudiese generar a favor de la Administración Tributaria por este concepto tendría la calificación de crédito concursal, a que corresponde a hechos imposables anteriores a la declaración de concurso, sin posibilidad de compensación con los bienes y derechos de la masa activa, y con la obligación de someterse en cuanto al cobro del crédito a las normas previstas en los artículos 154 , 155 , 156 , 157 y 158 de la Ley Concursal . Es más, con el pretendido derecho al cobro de la Administración, en base a la supuesta rectificación de bases y cuotas, que daría lugar a una devolución a su favor, de facto, se convierte en acreedor concursal y sometido a la regla de la par conditio , regla ésta que pretende alterar mediante una compensación inexistente, anulando en la práctica el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido en sede concursal, pidiendo unas garantías de imposible cumplimiento. Sostiene que el resultado es un enriquecimiento injusto para la Administración, sin causa y con grave perjuicio para la masa del concurso.

Añade que la Administración tributaria está atribuyendo los efectos de firmeza a una resolución judicial que no los tiene, actuando en contra de sus propios actos, pues frente a la resolución administrativa firme, producto de una revisión, rectificación y aceptación, actúa de forma contraria. Actúa arbitrariamente en el seno del procedimiento concursal, en contra de reglas básicas del mismo (par conditio creditorum), mediante la práctica anulación del derecho a la devolución a la masa concursal al pedir garantías que, a sabiendas y dadas las características del concurso, sabe que no se van a poder cumplir.

3º) La tercera queja denuncia la infracción del artículo 76 de la Ley Concursal , relativo al principio de universalidad, conforme al que constituyen la masa activa del concurso los bienes y derechos integrados en el patrimonio del deudor a la fecha de la declaración del concurso y los que se integren en el mismo o adquieran hasta la conclusión del procedimiento.

Razona que el derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, conforme al acta de conformidad, constituye un bien que forma parte de la masa activa y no puede ser objeto de retención ni de compensación (artículo 58 de la misma Ley), ni condicionarse su devolución a la prestación de garantía, conforme a la aplicación de las normas concursales en virtud de la disposición adicional octava de la Ley General Tributaria .

4º) El siguiente motivo denuncia el desconocimiento de los artículos 84 , 86 , 89 , 90 , 91 y 92 de la Ley Concursal , relativos al reconocimiento y la calificación de créditos.

Recuerda que la mencionada Ley obliga a estar a la fecha de nacimiento de la obligación para la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente, lo que constituye una garantía del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Opina que la sentencia recurrida no tiene en cuenta los diferentes momentos temporales que se producen en el nacimiento del derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (firma del acta de conformidad) y el posible y controvertido derecho de la Administración al crédito concursal (no contra la masa), que hipotéticamente se podría originar por aplicación de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil.

Crítica también que la sentencia impugnada considere sin más un derecho de crédito de la Administración sin tener en cuenta las normas procedimentales de reconocimiento y calificación de créditos previstas en la Ley 22/2003, con clara vulneración de la par conditio creditorum , principio determinante para la interpretación de los preceptos aplicables en esta materia.

5º) El quinto motivo se centra en la infracción de los artículos 84.2.5 º, 154 , 155 , 156 , 157 y 158 de la Ley Concursal , pues de prosperar la tesis mantenida en la sentencia recurrida se vulnerarían las normas sobre prelación y pago de los acreedores.

6º) A continuación se centra en la conculcación del artículo 172.2.3º de la repetida Ley 22/2003 , sobre la naturaleza jurídica de la condena a la pérdida de los derechos del cómplice.

Dice que la sentencia discutida no analiza esa naturaleza, que reputa sancionadora y, por ello, no produce modificación alguna en el hecho imponible de la prestación de servicios de arrendamiento que venía realizando el cómplice, ya que fue efectiva y real, devengándose el derecho al arrendamiento y a las cuotas repercutidas del impuesto sobre el valor añadido. Entiende que la extinción de derechos que se produce en estos casos es total como consecuencia de la participación, en una u otra medida y sea de forma directa o por mera colaboración, en la generación o agravamiento de la insolvencia en un contexto de concurso calificado como culpable. Se trata de un régimen severo, pero coherente con el criterio del legislador de repeler con contundencia comportamientos

inadmisibles en el tráfico económico, que han contribuido a que se haya producido la calificación como culpable del concurso y que afectan no sólo a una pluralidad de acreedores sino al propio interés público.

7º) El último argumento del recurso insiste en la infracción de los artículos 20 y 21 de la Ley General Tributaria , 80.Dos y 75 de la Ley 37/1992 (sobre el momento del devengo y modificación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido), 83.Tres de la misma Ley (sobre rectificación de las facturas), en relación con los artículos 61 , 76 , 84 y 172.2.3º de la Ley Concursal .

Termina solicitando el dictado de sentencia que case y anule la recurrida, revocando los actos administrativos impugnados, acordando el reconocimiento de su derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido de 2005, más los intereses legales, sin aportación de garantía.

Tercero.

La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 30 de junio de 2014, en el que interesó su desestimación.

Sostiene que la sociedad recurrente no respeta la técnica casacional, desconociendo que el recurso de casación no constituye una segunda instancia jurisdiccional. Considera que los fundamentos jurídicos de la sentencia discutida no son desvirtuados por las alegaciones formuladas en el recurso.

Subraya que se denuncia la infracción de numerosos preceptos de la Ley Concursal que la sentencia recurrida no ha aplicado, limitándose a tomar en consideración los artículos 118 y 80.Dos de la Ley 37/1992 . Añade que si lo que la recurrente pretende es que el saldo a su favor, por devolución del impuesto sobre el valor añadido, sea puesto a disposición del Juzgado de lo Mercantil, como un derecho de crédito más, que integraba la masa activa, lo que tenía que haber hecho es por medio de sus administradores concursales solicitarlo del propio Juzgado, para que así lo acordara, requiriendo, en su caso, a la Agencia Tributaria la entrega del correspondiente saldo, y si ésta se negare planteando el oportuno conflicto de jurisdicción.

Cuarto.

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 1 de julio de 2014, fijándose al efecto el día 20 de mayo de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La resolución de este recurso de casación requiere detenerse en los hechos que están en su base, que pasamos a exponer por orden cronológico:

1º) Rowasblu, S.A., dedicada a la hostelería, fue declarada en concurso de acreedores el 19 de noviembre de 2004 mediante auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Málaga . Llevaba en arrendamiento, en virtud de contrato de 23 de junio de 1999, el hotel Don Miguel, propiedad de Sociedad de Inversiones y Promociones Turísticas (SIPSA), que aparecía en el concurso como acreedora con un saldo a su favor de 6.784.542,45 euros (5.848.743,49 euros de base imponible y 935.798,96 de cuota soportada).

2º) Durante el ejercicio 2005, Rowasblu, S.A., presentó declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido, dando como resultado una cuota a devolver de 904.370,32 euros.

3º) El mencionado juzgado, en sentencia de 22 de mayo de 2006 , declaró cómplice del concurso a SIPSA, condenándola a la pérdida de cualquier derecho que tuviera como acreedora. Esta sentencia, en lo que aquí interesa, fue confirmada en apelación y, por tanto, alcanzó firmeza mediante la pronunciada por la Audiencia Provincial de Málaga (Sección 6ª) el 19 de diciembre de 2007 .

4º) El 29 de junio de 2006 se iniciaron actuaciones de comprobación que concluyeron en una acta firmada en conformidad (A01 75586600) el 20 de diciembre de 2007, dando lugar una cantidad a devolver por el ejercicio 2005 de 781.130,33 euros, más 22.203,36 de intereses de demora.

5º) En su informe, el inspector actuario hizo constar que la sentencia citada, una vez alcanzada firmeza, conllevaría, de acuerdo con el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 y como consecuencia de la pérdida de derechos que declara, una modificación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido por importe de - 5.848.743,49 euros y de las cuotas soportadas de -935.798,96 euros, lo que supondría que el sujeto pasivo debería ingresar a la Hacienda Pública dicho importe, superior a la cantidad comprobada a devolver. Por lo

anterior y en virtud del artículo 118 de la citada Ley , aconsejaba la exigencia de garantía antes de proceder a la devolución de la suma acordada en el acta de conformidad.

6º) En acuerdo de 14 de enero de 2008 y atendidas las anteriores razones, la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Andalucía, Ceuta y Melilla, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria resolvió exigir a Rowasblu, S.A., la prestación de garantía que cubriese el importe total de la devolución acordada, condicionando su efectividad a la presentación de la misma.

7º) Interpuesto recurso de reposición, fue desestimado en resolución de 10 de abril de 2008, confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) el 30 de abril de 2009.

8º) El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 28 de febrero de 2012, ratificó el anterior criterio. Tanto en la primera instancia económico- administrativa, como en la alzada, la reclamante invocó la Ley Concursal y la reguladora del impuesto sobre el valor añadido, para sostener que la ejecución de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil no conllevaría modificación alguna de la base imponible y de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, por lo que no resultaba aplicable el artículo 80.Dos de la segunda de las leyes citadas. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en la mencionada resolución, se centra en la conformidad de la exigencia de garantía con la regulación comunitaria del impuesto sobre el valor añadido, para concluir que no rompe con los principios inspiradores de la misma tal y como han sido interpretados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular, con el de proporcionalidad.

9º) Interpuesto recurso contencioso-administrativo, Rowasblu, S.A., insistió en la demanda en la naturaleza jurídica de la pérdida de los derechos de SIPSA en el concurso de acreedores y en que su declaración como cómplice en la situación de la compañía declarada en concurso no conlleva modificación de las bases del impuesto sobre el valor añadido ni, por lo tanto, permite la puesta en marcha de la previsión contenida en el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 .

10º) La Audiencia Nacional, en la sentencia contra la que se dirige este recurso, confirma los actos administrativos impugnados con la fundamentación de la que hemos dejado constancia en el primer antecedente de esta sentencia.

Segundo.

Rowasblu, S.A., se alza en casación, articulando siete motivos en los que suscita las siguientes cuestiones: (1ª) la Sala de instancia ha eludido la aplicación de la normativa concursal (primer motivo); (2ª) considera firme una sentencia que no lo es, además, remueve un acto administrativo anterior firme (el acta de conformidad) e ignora la auténtica naturaleza de la condena que conlleva la declaración de cómplice en la producción del concurso (motivos segundo, sexto y séptimo); y, (3ª) la solución que la sentencia hace suya desconoce la normativa concursal, que impide la retención y la compensación de los créditos concursales, vulnera el principio par conditio creditorum y arrumba las normas sobre prelación y pago de los créditos a los acreedores (motivos tercero, cuarto y quinto).

Antes de seguir adelante, se ha de dejar constancia de que no se discute la conformidad in abstracto de la medida contenida en el artículo 118 de la Ley 37/1992 [«La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este capítulo»] con el derecho de la Unión Europea, cuestión sobre la que argumenta ampliamente el Tribunal Económico-Administrativo Central, a cuyas conclusiones la recurrente no ha puesto el menor "pero", tanto en la demanda como en el recurso de casación.

También estamos en disposición de negar la premisa mayor que sustenta el primer motivo de casación, lo que ha de conducir a su desestimación: la Sala de instancia no ha preterido la normativa concursal; muy al contrario, la ha tenido en cuenta y la ha aplicado, para llegar a la conclusión de que en el caso enjuiciado no resultaba vulnerada por los actos administrativos impugnados (léase el tercer fundamento de derecho de la sentencia, reproducido en el primer antecedente de ésta). En esta línea, y ante los razonamientos del abogado del Estado al oponerse al recurso, procede recordar que, en la relación de fuentes del ordenamiento tributario, el artículo 7.1.d) de la Ley General Tributaria dispone que «1. Los tributos se regirán: d) Por esta Ley, por las Leyes reguladora de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria». No puede considerarse, por tanto, impertinente reclamar en esta sede contencioso- administrativa la aplicación de la normativa concursal en virtud de la disposición adicional octava de la Ley General Tributaria [«Lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento»], denunciando que la sentencia impugnada la vulnera [véase la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2015 (casación 1570/13 , FJ 2º)].

Tercero.

La cuestión nodular que suscita este recurso de casación se encuentra en los motivos tercero a quinto: ¿puede la Administración tributaria, sin desconocer los principios y las normas en materia concursal, condicionar a la prestación de una fianza la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado en exceso del repercutido a una empresa declarada en concurso de acreedores?

La respuesta a este interrogante requiere, sin embargo, que antes despejemos la incógnita que suscitan los motivos segundo, sexto y séptimo.

El artículo 172.2.3º de la Ley Concursal dispone que, cuando se califique en sentencia el concurso como culpable, contendrá, además, un pronunciamiento condenando a la pérdida de cualquier derecho que las personas afectadas por la calificación o declaradas cómplices tuvieran como acreedores concursales o de la masa y a la devolución de los bienes o derechos que hubieran obtenido indebidamente del patrimonio del deudor o hubiesen recibido de la masa activa, así como a indemnizar los daños y perjuicios causados. Tal es lo que ocurrió en este caso con la arrendadora del hotel, SIPSA.

Por su parte, el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 prevé que «cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente».

Esta previsión es la que sustentó la decisión administrativa de acudir al artículo 118 de la misma Ley, que autoriza a la Administración Tributaria a exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado por encima del repercutido. La razón de exigir fianza fue expresada con claridad en el informe que acompañó al acta firmada en conformidad: la pérdida de derechos de SIPSA acordada en la sentencia de «calificación conllevaría, cuando la sentencia sea firme», una modificación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, arrojando una cuota soportada negativa de 935.798,96 euros, de acuerdo con el artículo 80.Dos, «lo que supondría que el sujeto pasivo debería ingresar en la Hacienda Pública dicho importe que es superior a la cantidad que se ha comprobado a devolver».

Pues bien, cuando se acordó exigir fianza (14 de enero de 2008) la sentencia calificando el concurso era firme, por haber sido ya confirmada en apelación (sentencia de 19 de diciembre de 2007), por lo que desaparece el presupuesto que sustenta la queja de los motivos segundo y séptimo. Por lo demás, resulta patente que la exigencia de fianza no desconoce la firmeza de un acto firme (el acta firmada en conformidad).

Sabido es que las actas de inspección contienen únicamente propuestas de regularización de la situación tributaria y que para las firmadas en conformidad, con arreglo al artículo 156.3 de la Ley General Tributaria de 2003, se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria, de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día de siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar: (a) rectificando errores materiales, (b) ordenando completar el expediente, (c) confirmando la liquidación propuesta en el acta o (d) estimando que en la propuesta de liquidación ha existido un error en la apreciación de los hechos o una indebida aplicación de las normas jurídicas, y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Lo que sucedió en el presente caso es que la propuesta del inspector actuario contenida en el acta de conformidad firmada el 20 de diciembre de 2007 fue confirmada por el inspector jefe en su acuerdo de 14 de enero de 2008, dentro pues del plazo de un mes legalmente previsto, aceptando además la sugerencia de exigir fianza para obtener la devolución reconocida que el actuario hizo en su informe.

Pero es que, además, el acuerdo de 14 de enero de 2008 no discute la legalidad ni niega la devolución reconocida en el acta de conformidad, se limita a condicionar su obtención a la prestación de fianza en aplicación de un precepto, el artículo 118 de la Ley 37/1992, que, como con tino razona el Tribunal Económico-Administrativo Central, en principio se adecúa al sistema común en la Unión Europea del impuesto sobre el valor añadido de la precitada previsión legal.

De otro lado, cualquiera que sea la naturaleza que se atribuya a la condena de SIPSA a perder los derechos que tuviere como acreedora del concurso o de la masa y a devolver los bienes que hubiera recibido de la masa activa, la consecuencia es que deja de ser acreedora de 5.848.743,49 euros, con la consiguiente modificación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, desapareciendo la correspondiente repercusión por importe de 935.798,96. Siendo así, este montante habrá de desaparecer de las cuotas soportadas por Rowasblu, S.A.

Las anteriores reflexiones conducen a la desestimación de los motivos segundo, sexto y séptimo.

Cuarto.

Nos queda, por tanto, dar respuesta al expresado interrogante, que subyace en la formulación de los motivos tercero a quinto: ¿puede la Administración tributaria, sin desconocer los principios y las normas en materia

concurzal, condicionar a la prestación de una fianza la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado en exceso del repercutido a una empresa declarada en concurso de acreedores?

Se ha de tener en cuenta que la concursada, en virtud del acta firmada en conformidad, tiene frente a la Administración un crédito de 803.333,69 euros (781.130,33 de cuota, más 22.203,36 de intereses de demora). Por otro lado, la Administración, como consecuencia de la sentencia de calificación, es acreedora frente a la masa de la suma de 935.798,96. Al condicionar la devolución de aquella primera cantidad a la prestación de una garantía que, con toda evidencia, se sabe que no va a poder prestar (en el propio acuerdo exigiendo la fianza se afirma que el patrimonio neto de la compañía es negativo y asciende a -39.784.982,28 euros), la Administración Tributaria, en la realidad de las cosas, se está negando a devolver aquella primera cantidad, cobrándose por vía de compensación casi la totalidad de la segunda. Con ello, desconociendo el mandato de la disposición adicional octava de la Ley General Tributaria de 2003, incide en una compensación de créditos prohibida por el artículo 58 de la Ley Concursal, permite que su crédito eluda la disciplina concursal, con infracción de los preceptos que se citan en el quinto motivo de casación, vulnerando el principio par conditio creditorum que preside la disciplina concursal.

Las precedentes reflexiones justifican la estimación de los motivos cuarto a sexto, debiendo recordarse que, como hemos indicado en las sentencias de 2 de marzo de 2015 (casación 873/14) y 11 de mayo de 2015 (casación 1570/13), la legítima potestad de la Administración para comprobar, investigar e inspeccionar el impuesto sobre el valor añadido una vez declarado el concurso, incluso en relación con deudas devengadas con anterioridad, no le autoriza a desconocer las normas y principios que presiden la legislación concursal.

Quinto.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción, debemos resolver el debate en los términos suscitados. Y en tal tesitura, procede estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Rowasblu, S.A., en la medida en que la decisión de exigir fianza, en aplicación del artículo 118 de la Ley 37/1992, conlleva, como consecuencia práctica, una indebida compensación de créditos y la elusión, también improcedente, de la disciplina concursal por el crédito contra la masa que la Administración tiene frente a Rowasblu, S.A.

Sexto.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, no ha lugar a hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en la tramitación de este recurso, sin que, a la vista del apartado 1 del mismo precepto, en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre (BOE de 11 de octubre), proceda tampoco un expreso pronunciamiento sobre las de la instancia, habida cuenta de las dudas en derecho que suscitaba la cuestión debatida.

FALLAMOS

Acogemos el recurso de casación 662/14, interpuesto por ROWASBLU, S.A., contra la sentencia dictada el 11 de noviembre de 2013 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 205/12, que casamos y anulamos.

En su lugar,

1º) Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por dicha compañía frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 28 de febrero de 2012, confirmando en alzada la pronunciada por el Tribunal Regional de Andalucía (Sala de Málaga) el 30 de abril de 2009, que declaró no haber lugar a las reclamaciones acumuladas 29/2816 y 3265/08, instadas por la mencionada compañía frente a la desestimación presunta, después expresa, del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo por el que se le exigía la prestación de una garantía que cubriese el importe total de la devolución del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2005, por importe de 781.130,33 euros de principal y 22.203,69 euros de intereses, derivada del acta de conformidad A01 75586600.

2º) Anulamos dichos actos administrativos por ser disconformes a derecho.

3º) No hacemos una expresa condena sobre las costas causadas en este recurso de casación y en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la

anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.