

# LA CALIFICACIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO EN EL CONCURSO DE ACREEDORES: PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS (y II)

---

**Juan Calvo Vérguez**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura

*Recibido:* Julio, 2019.

*Aceptado:* Julio, 2019.

## **RESUMEN**

La segunda parte del presente estudio se centra en el análisis de otras cuestiones conflictivas que suscita la calificación del crédito tributario dentro de los créditos contra la masa tales como el régimen aplicable a los recargos tributarios o las implicaciones tributarias que se derivan de la modificación de la base imponible del IVA a la luz de las últimas reformas de la normativa tributaria y concursal.

*Palabras clave:* Concurso de acreedores, crédito tributario, masa pasiva del concurso, recargos tributarios, Impuesto sobre el Valor Añadido, base imponible, factura.

# THE QUALIFICATION OF TAX CREDIT IN THE CREDITORS CONTEST: MAIN CONFLICTIVE MATTERS (and II)

---

Juan Calvo Vérguez

## ***ABSTRACT***

The second part of this study focuses on the analysis of other conflicting issues that raise the qualification of the tax credit within the credits against the estate, such as the regime applicable to the tax surcharges or the tax implications that derive from the modification of VAT tax base in light of the latest reforms of tax and bankruptcy law.

*Keywords:* Creditors contest, tax credit, passive mass of bankruptcy, tax surcharge, Value Added Tax, tax base, invoice.

## SUMARIO

3. TRATAMIENTO DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. 3.1. Consecuencias derivadas de la emisión de factura rectificativa de acuerdo con el art. 80.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. 3.2. La trascendencia de la reforma introducida por la Ley 38/2011, de 10 de octubre. 3.3. Alcance de la reforma introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Su desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre. 3.4. Consecuencias derivadas de la reforma introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre. 4. RÉGIMEN APLICABLE A LOS RECARGOS TRIBUTARIOS. 5. A MODO DE CONCLUSIÓN. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

### 3. TRATAMIENTO DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

¿Qué sucede en el caso específico de aquellos créditos derivados de la modificación de la base imponible de IVA regulada en el art. 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del citado Impuesto? ¿Cuál debe ser la calificación concursal del IVA que se ha de liquidar en el período de declaración-liquidación subsiguiente a la declaración del concurso? Nos referimos a aquellos supuestos en los que, existiendo una deuda impagada por IVA entre el concursado y su proveedor cuyo devengo es anterior a la declaración de concurso, éste último procede a modificar la base imponible y, por ende, la repercusión. En efecto se trata de aquellos supuestos en los que, con anterioridad a la declaración de concurso, el proveedor ha entregado bienes al futuro concursado y ha emitido la factura correspondiente. Dicho proveedor ha de ingresar el IVA en el Tesoro, a pesar de que no lo ha cobrado por la situación de insolvencia del concursado, destinatario de los bienes. ¿Adquiere dicho crédito el carácter de concursal o, por el contrario, se trata de un crédito contra la masa? ¿Deben calificarse como crédito privilegiado en un 50 por 100, como corresponde a los créditos tributarios o, por el contrario, mantienen la calificación que les correspondía originariamente, en cuyo caso serían en su totalidad créditos ordinarios, como sucedería si el acreedor originario no hubiera utilizado el mecanismo del art. 80.Tres de la LIVA? (1).

---

(1) A este respecto pueden consultarse entre otros, con carácter general, los trabajos de FALCÓN Y TELLA, R., «La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales, y no contra la masa según la STS (Sala 1ª) de 20 septiembre 2009», *ob. cit.*, págs. 7 a 12; GARCÍA GÓMEZ, A. J., «Los créditos por IVA contra el deudor por hechos imposables anteriores a la declaración de concurso (SSTS 1-9-2009 y 20-9-2009)», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 20, 2010, págs. 367 a 386; SÁNCHEZ PINO, A. J., «Las deudas tributarias de la masa en el nuevo concurso de acreedores», *Gaceta Fiscal* núm. 246, 2005, págs. 42 y ss.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *ob. cit.*, págs. 70 y ss. y GRÁVALOS OLIVELLA, J., «Algunos comentarios sobre los efectos de la modificación de la base imponible del IVA en caso de concurso», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 308, 2008, pág. 42 y ss.

Como es sabido, al objeto de articular la recuperación del IVA por el acreedor, así como la liquidación y pago de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública por el deudor que ha impagado la cuota el citado art. 80.Tres de la Ley 37/1992 otorga a los acreedores la posibilidad de rectificar la base imponible de aquellos créditos impagados cuyo deudor haya sido declarado en concurso. El ejercicio de dicha opción permite al acreedor recuperar la cuota de IVA que debió ingresar en la declaración-liquidación periódica correspondiente al devengo de la operación, quedando así configurada la Hacienda Pública como un acreedor del deudor concursado por la parte de la cuota de IVA no satisfecha al acreedor originario.

La principal cuestión controvertida que se suscita en el presente caso es la relativa al IVA devengado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso del deudor y que éste no ha satisfecho al acreedor que, en cualquier caso, ha debido liquidar e ingresar las cuotas repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al devengo del tributo, de acuerdo con la regla general establecida en la normativa. En cuanto al deudor, éste habrá podido deducir, de acuerdo con las reglas generales, el IVA soportado en tales operaciones, ya que en las liquidaciones periódicas de dicho Impuesto se incluyen los impuestos repercutidos o soportados con independencia de que se hayan cobrado o pagado, respectivamente.

Si, con carácter previo a la declaración de concurso, no hubieran concurrido las condiciones establecidas en el apartado Cuatro del art. 80 de la LIVA (el cual, como tendremos ocasión de analizar, permite modificar la base imponible en caso de impago una vez que haya transcurrido el período de tiempo establecido en dicho precepto y concurran el resto de condiciones o si, aunque se hubieran cumplido dichos requisitos, no se hubiese realizado la rectificación de la base imponible), cabría la posibilidad de hacer uso de las disposiciones específicas que para estos casos establece el apartado Tres del citado art. 80 de la LIVA (2).

---

(2) En relación con esta materia conviene recordar que la Directiva 2006/112/CE señala en su art. 90 lo siguiente: «1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen; 2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1». Se adopta así una regulación de esta cuestión relativa a la modificación de la base imponible que deja una amplia libertad a los Estados para que puedan decidir en su legislación interna si, en dichos supuestos de impago, resulta admisible la modificación de la base imponible. Incluso, en el supuesto de que así se determinase, se prevé un amplio margen de maniobra para determinar las condiciones en que pueda ejercerse dicho derecho a la rectificación. Recuérdese a este respecto que, con anterioridad, había que estar a lo dispuesto en el apartado 1 del punto C del art. 11 de la antigua Directiva 77/388/CEE, encargado de definir los casos en los cuales los Estados miembros están obligados a proceder a la reducción de la base imponible en la cuantía correspondiente y en las condiciones que ellos mismos determinen. Acerca del alcance del citado precepto puede consultarse, entre otras, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de julio de 1997, en la que se afirmó lo siguiente: «Dicha disposición obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro interesado, puede ser de difícil verificación o solo ser provisional. De ello se deduce que el ejercicio de dicha facultad para establecer excepciones debe estar justificado con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación

### 3.1. Consecuencias derivadas de la emisión de factura rectificativa de acuerdo con el artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Al amparo de lo establecido en el art. 80.Tres de la Ley 37/1992, una vez declarado el concurso el proveedor queda facultado para rectificar dicha cuota repercutida inicialmente y emitir una nueva factura, procediendo a modificar la base imponible. No cabría pues la posibilidad de rectificación en relación con las cuotas devengadas con posterioridad a la declaración del concurso a tenor de lo establecido en el citado precepto, que únicamente permite la rectificación de los créditos devengados con anterioridad a la fecha del auto de declaración del concurso. De conformidad con lo declarado por la AN en su Sentencia de 18 de mayo de 2001 se trataría de créditos contra la masa que, *a priori*, habrían de ser satisfechos a su vencimiento y, en todo caso, con anterioridad a los créditos concursales, aunque esa calificación no garantiza en todo caso su cobro (3).

Con la finalidad de evitar el perjuicio que esta situación supondría para el acreedor dicho precepto permite que, al comunicar su crédito a la administración concursal, modifique la factura inicial mediante la emisión de una nueva factura rectificativa, ajustando la misma al IVA efectivamente cobrado. De este modo, cuando proceda la rectificación de la base imponible como consecuencia de la situación de concurso del deudor y los acreedores hayan emitido las correspondientes facturas rectificativas a través del procedimiento y plazos señalados en los arts. 80.Tres de la LIVA y 24 del RIVA, la Hacienda Pública será titular de un crédito que tendrá su origen precisamente en dicha modificación de la base. El acreedor es reintegrado a través de este mecanismo del tributo que ingresó en su día en la autoliquidación periódica correspondiente al devengo de la operación y que no ha logrado cobrar del destinatario de la misma, asumiendo la AEAT la condición de acreedora del deudor concursado por la cuota de IVA que hubiere gravado dicha operación (4).

En este conjunto de supuestos únicamente se produciría la rectificación de la base imponible en sentido estricto cuando el acreedor hubiera logrado cobrar parte del precio de la operación, debiendo estimarse en dicho caso que la parte cobrada afecta por igual a la base y a la cuota del impuesto. Y ello de conformidad con lo señalado en el art. 80.Cinco.<sup>3ª</sup> de la Ley 37/1992, a cuyo tenor «En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha».

---

no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Sexta Directiva». Dado un supuesto relativo a una entidad mercantil en liquidación que procedió a la venta de un solar garantizando su cobro mediante una hipoteca voluntaria sobre el inmueble constituida a su favor, teniendo lugar la declaración posterior de concurso de acreedores habiendo desaparecido en ese preciso instante la garantía hipotecaria al haberse producido la adjudicación del solar a una entidad financiera en ejecución de la garantía hipotecaria preferente sobre el mismo estimó la DGT mediante contestación a Consulta de 17 de mayo de 2012 que sería procedente la modificación de la base imponible.

(3) El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, procedió a modificar la normativa del IVA que permite a las empresas la reducción proporcional de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, flexibilizando los requisitos para recuperar el impuesto en el caso de impago de las facturas, y acortando los plazos en el caso de las empresas de menor dimensión. Concretamente, y de cara a articular esta simplificación de los requisitos para recuperar el IVA en el caso de créditos incobrables, fueron objeto de modificación los apartados cuatro y cinco del art. 80 de la Ley 37/1992.

(4) Se origina pues un cambio en la figura del acreedor, al ser la Hacienda Pública quien se encarga de recaudar la cuota de IVA y la que padezca las consecuencias derivadas del impago en caso de que no sea posible su satisfacción en el procedimiento concursal.

Al amparo de la primera línea interpretativa la fecha de nacimiento del crédito sería la del devengo de la operación. Por su parte, la consideración como crédito contra la masa quedaría fundamentada en la idea de que el nacimiento del crédito se produce cuando tiene lugar la rectificación de la base imponible y, en definitiva, una vez comenzado el procedimiento concursal, resultando únicamente posible dicha modificación una vez que se ha declarado el concurso. La calificación de este crédito resultaría determinante para que el mismo pueda o no ser satisfecho en el curso del procedimiento concursal. Téngase presente que los créditos contra la masa se cobran con anticipación a los créditos concursales y, adquiriendo dicha consideración, en ningún caso se verán afectados por las posibles quitas que se pudieran producir en el procedimiento concursal en relación con los créditos ordinarios.

Ello explicaría que la Administración tributaria hubiese venido defendiendo la tesis de que el crédito nace con la emisión de la factura rectificativa por el acreedor, al ser en ese preciso instante cuando nace la obligación del concursado. En este sentido opina RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ (5) que las cuotas de IVA originadas por la modificación de la base imponible dan lugar a un crédito nuevo a favor de la Hacienda Pública, con la consiguiente obligación de pago del mismo del destinatario de la operación, no produciéndose en consecuencia una subrogación en dicho crédito en la misma posición que tenía el acreedor originario. A juicio del citado autor «El nacimiento del crédito a favor de la Hacienda Pública se produce una vez recibidas por el deudor las facturas rectificativas. En consecuencia, el crédito nace con posterioridad al auto de declaración de concurso. La legislación concursal en el artículo 84 en el número 10 de su apartado 2 considera como créditos contra la masa los que resulten de obligaciones nacidas de la ley. En consecuencia, se trata de una obligación nacida de la LIVA y origina un crédito contra la masa (...) Esta calificación del crédito titularidad de la Hacienda Pública originado por la modificación de la base imponible del IVA es coherente con el mecanismo de liquidación de dicho impuesto».

En definitiva, de conformidad con el criterio defendido por la Administración dicha obligación se materializa a través de la minoración de las cuotas deducidas o el ingreso de aquéllas que no hubieren resultado deducibles, no pudiendo estimarse que se trate de la misma obligación que la originada cuando se realizó la operación gravada, sino de una nueva y distinta de aquélla (6).

---

(5) RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., «La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 278, 2006, pág. 91. Véanse igualmente a este respecto ORDIZ FUENTES, C., «La calificación en sede concursal de los créditos resultantes de la modificación de la base imponible de los acreedores del concursado (art. 80.Tres LIVA)», *Tribunal Fiscal*, núm. 208, 2008, pág. 141 y ss.; BALLARÍN ESPUÑA, M., «La modificación de la base imponible en el IVA: aspectos materiales», *Gaceta Fiscal*, núm. 198, 2001, pág. 91 y VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Modificaciones en el IVA», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 168, 1997, pág. 43; en palabras de este último autor «El crédito de la Hacienda Pública es un crédito nuevo, desvinculado del crédito del sujeto pasivo acreedor y que nace en el momento de la rectificación de las deducciones por parte del fallido y no en el momento de devengo del impuesto correspondiente a la operación realizada por dicho sujeto pasivo con el fallido».

(6) Ciertamente ello obligaría a estimar que la modificación de la base imponible de la que nace el crédito para la Hacienda Pública tiene como requisito necesario que se haya dictado el Auto de declaración del concurso, tratándose por ello de un crédito contra la masa, de conformidad con lo establecido en el art. 84.10 de la Ley Concursal, a cuyo tenor serán créditos contra la masa aquellos nacidos de obligación legal con posterioridad a la declaración del concurso. En virtud de lo establecido por el citado precepto se trataría de un crédito posterior a la declaración del concurso que, además nace, expresamente a favor de la Hacienda Pública por disposición legal, tal y como precisa el art. 80.Cinco.<sup>4</sup> de la Ley 37/1992, a cuyo tenor «La rectificación de las deducciones

Adicionalmente, una vez que el crédito hubiese quedado incluido entre los concursales, se plantearía la cuestión relativa a la calificación del crédito. Tratándose inicialmente de un crédito ordinario, ¿resultaría posible la reclasificación del mismo como un crédito privilegiado en su 50 por 100 como consecuencia del cambio de acreedor o, por el contrario, dicho crédito habría de mantener la calificación de ordinario? ¿Cuál habría de ser el patrimonio que debería soportar el pago de la cuota de IVA no satisfecha? *A priori*, no estableciéndose un mecanismo destinado a rectificar la base imponible, quien soportaría la carga derivada del Impuesto sería quien realizó la entrega de bienes o la prestación de servicios. Sin embargo, acudiendo al mecanismo de rectificación de la base imponible del IVA articulado en la Ley 37/1992 dichas consecuencias recaerían sobre el propio Tesoro Público, en caso de que finalmente la Hacienda Pública no pudiera realizar el cobro de dicho crédito, o bien sobre el resto de acreedores, si se aceptase la tesis (defendida por la AEAT) relativa a la naturaleza del crédito que surge de la rectificación de la base.

Por su parte para el destinatario o concursado surge la obligación de rectificar las deducciones practicadas conforme a lo establecido en el art. 114 de la LIVA (7) (es decir, su IVA soportado), derivándose de ello un crédito a favor de la Hacienda por dicho importe y por el importe de la cuota no deducible en el supuesto de que no hubiera tenido derecho a la deducción total del Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 80.Cinco.4 de la LIVA. De este modo, puesto que el IVA soportado no se pagó, no procederá la deducción del mismo, debiendo entrar a delimitar la naturaleza del crédito que adquiere la Hacienda Pública contra el deudor concursado.

---

del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2º, segundo párrafo de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública». La rectificación de las cuotas deducibles implicaría el surgimiento de una novación extintiva de las obligaciones originarias, dando lugar al nacimiento de créditos nuevos y distintos de los que ostentaban los acreedores iniciales. En resumen, el crédito en favor de la Hacienda Pública nacería en una fecha posterior al inicio del procedimiento concursal, tratándose de una deuda contra la masa que habría de pagarse con preferencia a cualquier crédito concursal. Se trataría de un crédito contra la masa al nacer de la Ley como crédito nuevo e independiente del que ostentaba el primitivo acreedor en fecha posterior a que el deudor fuera declarado en concurso, ya que la actuación del acreedor rectificando las facturas impagadas a consecuencia de tal concurso sería lo que obligaría al concursado a la subsiguiente rectificación de las deducciones por IVA inicialmente practicadas, constituyendo esta última rectificación el hecho determinante del nacimiento del referido nuevo crédito.

(7) Con carácter general este precepto se encarga de regular la rectificación de las cuotas de IVA soportadas, disponiéndose su obligatoriedad cuando ello implica una minoración del importe inicialmente deducido, permitiéndose al sujeto pasivo la presentación de una declaración-liquidación rectificativa mediante la aplicación del correspondiente recargo y con intereses de demora. Y, situándose el origen de la rectificación en un error fundado de derecho o tratándose de una modificación de la base imponible que diese lugar a la emisión de una factura rectificativa por el sujeto pasivo que hubiese realizado la operación el sujeto pasivo destinatario podría aplicar la rectificación de las cuotas soportadas deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en el que se recibiese el documento justificativo del derecho a la deducción a través del cual se rectificasen las cuotas inicialmente soportadas. En otras palabras, cuando el destinatario de las operaciones no ha hecho efectivo los créditos contra su proveedor y se encuentra en situación de concurso procede la modificación de la base imponible. Y, al articularse dicha modificación de la base imponible por el sujeto pasivo, el destinatario que haya deducido las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo debe modificar sus deducciones y minorarlas de acuerdo con lo dispuesto por el art. 114 de la LIVA. En definitiva, si el importe de las cuotas inicialmente deducidas se hubiese determinado de manera incorrecta o el importe de las cuotas soportadas hubiese sido objeto de rectificación el sujeto pasivo, siempre y cuando no hubiese mediado requerimiento previo, podría proceder a su rectificación.



A juicio de la Administración tributaria se trataría de un nuevo crédito que nacería de la Ley con posterioridad a la declaración de concurso, debiendo tratarse como un crédito contra la masa de conformidad con lo dispuesto en el art. 84.2.10 de la Ley Concursal (8). En efecto, de conformidad con el criterio tradicionalmente mantenido por la Administración tributaria (favorable, como no puede ser de otra manera, a los intereses recaudatorios) en todo caso el importe resultante de las declaraciones-liquidaciones realizadas por el deudor concursado a partir de la declaración del concurso tiene carácter de crédito contra la masa y, en consecuencia, debe pagarse íntegramente a su vencimiento con anterioridad a los créditos concursales. Se defendía así que los créditos tributarios correspondientes a dicho impuesto son, en su integridad, créditos contra la masa cuando la finalización del respectivo plazo de declaración-liquidación tenga lugar con posterioridad al auto de declaración de concurso.

En relación con aquellos procedimientos seguidos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 22/2003 esta línea interpretativa adoptada por la Administración tributaria había sido defendida, entre otras, por la Resolución del TEAC de 19 de julio de 2000, en la que se afirmó lo siguiente: «Como consecuencia del ejercicio de este derecho por el acreedor nace, simultáneamente, una nueva obligación para el deudor suspenso cuyo importe coincide con el de la parte de la cuota previamente repercutida por sus acreedores y no satisfecha, que no puede deducirse en virtud de la normativa reguladora de la modificación de la base imponible, pero cuya naturaleza no se identifica con la obligación derivada del acto de repercusión. Así, la obligación del destinatario de la operación de soportar el impuesto devengado surge en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.Uno de la Ley 37/1992 y es una obligación que, independientemente de su trascendencia tributaria, se establece entre los particulares que intervienen en la operación sujeta, actuando únicamente la Administración al efecto de dirimir las controversias que puedan producirse entre los mismos, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la repercusión» (9).

---

(8) De esta misma opinión se muestra partidario ORDIZ FUENTES, C., «La calificación en sede concursal de los créditos resultantes de la modificación de la base imponible de los acreedores del concursado (art. 80.Tres LIVA)», *ob. cit.*, pág. 141.

(9) En esta misma línea pueden consultarse, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 4 de noviembre de 1998 y de 4 de julio de 2000, afirmándose en esta última que «Cuando el mecanismo utilizado para la rectificación de la base no es el establecido en la normativa no procederá dicha modificación y, en particular, cuando no se hubieren rectificado las facturas». Por su parte la Resolución del citado Tribunal de 13 de diciembre de 2011, refiriéndose a la cuestión relativa al plazo para la modificación de la base imponible del Impuesto en caso de concurso de acreedores, subrayó que la modificación de la base imponible del IVA prevista en el art. 83.3 de la Ley 37/1992 aplicable en los procedimientos concursales no podrá realizarse después del plazo previsto en la Ley 22/2003 para que los acreedores pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, al depender dicho plazo del tipo de procedimiento mediante el que se tramite el concurso siendo, con carácter general, de un mes a contar desde la publicación de la declaración del concurso en el Boletín Oficial del Estado (BOE), tal y como establece el art. 21.1.5 de la Ley Concursal, si bien dicho plazo queda reducido a la mitad en el caso de que el concurso se tramite por el procedimiento abreviado (art. 191.1 de la Ley 22/2003), salvo que el juez acuerde el mantenimiento del general. En resumen, a juicio del TEAC es el plazo concreto de cada concurso el que ha de tenerse en cuenta a los efectos de la modificación de la base imponible en los concursos de acreedores, y no el plazo general de un mes. De acuerdo con lo declarado por el Tribunal «el hecho de que la ley permita modificar la base imponible únicamente hasta el límite máximo para presentar documentos justificativos de los créditos por parte de los acreedores en los procedimientos concursales tiene por objeto que en ningún caso el pasivo común pueda verse alterado posteriormente dando lugar a la invalidación de decisiones ya adoptadas. en otras palabras el objeto y fin de la ley es que tras el plazo fijado posterior a la publicación del auto concursal no existan



En cambio, de acuerdo con este criterio la obligación a cargo del empresario suspenso derivada de la modificación de la base imponible realizada por sus acreedores constituiría una obligación específica que, tal y como se ha señalado, no nacería hasta el instante en el que el empresario recibiese las facturas rectificativas que le vinculan directamente frente a la Hacienda Pública, surgiendo en virtud de lo establecido en los arts. 114 y 80.Cinco de la Ley del Impuesto. No cabría por tanto estimar que lo que se ha producido es un cambio en el titular de una obligación preexistente, sin perjuicio de que el antecedente remoto de la nueva obligación fuese la operación en la que se devengó el impuesto cuya base imponible resulta modificada.

También la AN a través, entre otras, de sus Sentencias de 13 de enero y 7 de abril de 2000 y de 15 de marzo de 2002, declaró la improcedencia de aplicar la quita acordada en

---

alteraciones en los créditos determinados con independencia del procedimiento concursal utilizado, general o abreviado, por lo que deberá estarse al plazo máximo de cada procedimiento. de otro modo se distorsionaría no sólo el sentido de la ley sino el propio procedimiento concursal adicionando nuevos créditos a la masa después de finalizado el plazo para ello». Y es que si el plazo para la modificación de la base imponible ha de ser el de la comunicación de créditos en el proceso concursal, lo lógico es que en el cómputo de aquél se sigan las mismas reglas que en el cómputo de éste. Dependiendo de si el procedimiento concursal tiene el carácter de abreviado o general, circunstancia que, de acuerdo con la Ley Concursal, debe constar en el Auto de declaración de concurso, existirán dos plazos diferentes para la modificación de la base imponible del IVA. Tratándose del procedimiento general la modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo de un mes desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la declaración del concurso a que se refiere el art. 231.1.5º de la Ley 22/2003. Y, en el caso del procedimiento abreviado, el plazo máximo de un mes anterior, a contar desde la última de las publicaciones de la declaración del concurso a que se refiere la Ley 22/2003 en su art. 231.1.5º se vería reducido a la mitad, según la aplicación del art. 191 de la Ley Concursal, salvo que el juez hubiera fijado otro que, en todo caso, debería figurar en el extracto de la declaración de concurso que se publica en el Boletín Oficial del Estado. En este último caso la publicación en el BOE debería constar en el expediente de gestión. En el presente caso, al haberse publicado en el Boletín Oficial del Estado los Autos de declaración del concurso de los clientes deudores, fijando un plazo de quince días para la comunicación de los créditos por parte de los acreedores, la modificación de las bases imponibles mediante la expedición de las facturas rectificativas se realizaron fuera del plazo legal previsto y, por ello, resultaban improcedentes. Véase igualmente a este respecto la Resolución del citado Tribunal de 17 de enero de 2012, en la que se declara que la modificación de la base imponible del IVA prevista en el citado art. 83.3 de la Ley 37/1992, aplicable en los procedimientos concursales, no podrá realizarse después del plazo previsto en la Ley 22/2003, esto es, del plazo establecido para que los acreedores pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos. Dicho plazo dependerá del tipo de procedimiento mediante el que se tramite el concurso el cual, como es sabido, es de un mes con carácter general a contar desde la publicación de la declaración de concurso en el BOE, tal y como establece el art. 21.1.5 de la LC, o bien el reducido a la mitad cuando el concurso se tramite por el procedimiento abreviado (art. 191.1 de la Ley 22/2003), salvo que el juez acuerde mantener el general. En todo caso es el plazo concreto de cada concurso el que ha de ser tomado en consideración a los efectos de la modificación de la base imponible en los concursos de acreedores y no el plazo general de un mes. En resumen, la modificación no podrá realizarse cuando haya finalizado el plazo para que los acreedores pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, el cual depende del tipo de procedimiento mediante el que se tramite el concurso, a saber, un mes desde la publicación de la declaración de concurso en el BOE, con carácter general, o bien quince días cuando el concurso se tramite por el procedimiento abreviado. De este modo la modificación no podrá realizarse después de la finalización del plazo para que los acreedores pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, debiendo producirse la aplicación en cada supuesto del plazo previsto según el tipo de procedimiento mediante el que se tramite el concurso, a saber, un mes desde la publicación de la declaración del concurso en el BOE, con carácter general, o quince días si el concurso se tramita por el procedimiento abreviado. Recuérdese no obstante a este respecto que, con efectos desde el 1 de enero de 2012, la Ley 38/2011 restablece el plazo general de un mes.

el convenio en la medida en que el crédito de la Hacienda Pública surja con posterioridad a la fecha de admisión a trámite de la suspensión de pagos, no procediendo en dichos supuestos la posibilidad de aplicar la quita del convenio de acreedores correspondiente a la cuantía de la reducción en las deducciones del IVA debidas a rectificaciones de facturas, por ser posterior la rectificación a la suspensión de pagos.

Tal y como precisó la AN en los citados pronunciamientos la situación de suspensión de pagos distorsiona el esquema liquidatorio básico porque el acreedor no puede cobrar, en todo o en parte, el IVA repercutido al cliente, autorizando el legislador en estos casos (siempre y cuando se cumplan un conjunto de condiciones) que los acreedores modifiquen la base imponible en relación a los sujetos pasivos suspensos. A juicio de la AN «El principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido precisa que el ajuste sea bilateral, por eso la normativa exige que una vez autorizada la modificación de la base imponible por el acreedor y comunicada por éste al cliente, destinatario de las operaciones, éste deberá presentar una declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas minorando las cuotas que había consignado como deducible (IVA soportado) y que no ha llegado realmente a satisfacer. La finalidad de este sistema liquidatorio es que se mantenga la función de los empresarios y profesionales, que actúan en cuanto al IVA, como intermediarios entre el consumidor final y la Hacienda Pública, sin que dicha labor ocasione un perjuicio, al acreedor que no puede cobrar el IVA repercutido al cliente suspenso, ni un enriquecimiento a éste que se deduce un IVA soportado no satisfecho efectivamente. El cumplimiento de la normativa del Impuesto respecto de dicha modificación de la base imponible, no implica para Hacienda mantener una situación de privilegio frente a otros acreedores, con enriquecimiento injusto frente a éstos, sino que procura conservar dicho principio de neutralidad».

Por otra parte, a la luz de esta tesis defendida por la Administración tributaria se había mantenido la necesidad de que la modificación de la base imponible se produjese en el plazo improrrogable de un mes (posteriormente incrementado a tres meses tras la reforma introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (10)) a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso (11), argumentándose que en otro caso se perdería el privilegio del crédito por considerarse extemporáneo. E igualmente se ha defendido, tal y como ya se ha puesto de manifiesto, que el crédito en cuestión ha de calificarse entre los créditos contra la masa. Sucede no obstante que en dicho caso no habría motivo alguno que justificase la concesión de tan breve

---

(10) Recuérdese que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, a través de la cual se modifican, entre otras normas, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, vino a flexibilizar el procedimiento de modificación de la base imponible del citado Impuesto, al ampliarse el plazo para poder realizar aquélla en caso de deudor en concurso de uno a dos meses a contar desde la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso. Si bien tradicionalmente hasta entonces la rectificación de la base imponible del IVA debía efectuarse dentro del plazo máximo de un mes fijado al efecto a la luz de la modificación operada por la Ley 28/2014 dicho plazo se amplió a dos meses contados a partir del fin del plazo máximo establecido en el art. 21.1.5º de la Ley Concursal para modificar la base imponible con lo que, en definitiva, la ampliación final terminó proyectándose hasta tres meses. Y es que, en efecto, el plazo de dos meses (que, sin lugar a dudas se adopta con la finalidad de defender los intereses de la Hacienda Pública en el procedimiento concursal a pesar de que el objetivo debería ser el de proteger los intereses de la empresa) ha de computarse a partir de tal fecha límite del 31 de diciembre, lo que habilita a que se emita la factura rectificativa en tal fecha, evitándose el ingreso del Impuesto que luego se podría rectificar a la baja por causa del impago.

(11) Como es sabido, este es el plazo previsto en la Ley Concursal (art. 21.1.5º) para el llamamiento a los acreedores al objeto de que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos.

plazo a los acreedores para realizar dicha rectificación ya que, con independencia de que se comunique más allá del plazo de un mes, el crédito sería pagado con preferencia a los créditos concursales, no postergándose por su comunicación fuera del señalado plazo.

Parecía más razonable, en cambio, estimar que no se trata de la extinción del crédito anterior por IVA y del nacimiento de otro nuevo y distinto, sino de una novación subjetiva que viene a modificar la obligación ya existente, al ser lo único que se altera el acreedor. De este modo cabría entender que no nos hallamos en presencia de un crédito contra la masa, sino típicamente concursal. En este sentido se han pronunciado, por ejemplo, las Sentencias de las Audiencias Provinciales de Barcelona (Sección 15<sup>a</sup>) de 26 de abril de 2007 y de la Audiencia Provincial de Asturias (Sección 1<sup>a</sup>) de 22 de septiembre de 2006, afirmándose en este último pronunciamiento que «(...) Es el mismo crédito, idéntico y por el mismo concepto, que se había devengado en el instante mismo en que se produjo el hecho imponible, y éste fue la operación gravada con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicho en otros términos, lo que establece la Ley es el cambio de acreedor, es decir, la modificación o novación subjetiva, pero ninguna otra cosa».

Al amparo de dichos pronunciamientos se estima que el crédito es el mismo que aquel que en su día se originó con la realización del hecho imponible, con la única salvedad de haberse producido una novación subjetiva en la figura del acreedor, debiendo analizar si el cambio en esta posición subjetiva determina también la transformación de la calificación del crédito.

Asimismo de cara a reconocer el carácter concursal de este crédito se argumenta el paralelismo existente entre aquella situación que se deriva de la modificación de la base imponible por los acreedores del deudor concursado y aquella que se plantea en relación con el IVA devengado antes de la declaración de concurso pero cuya liquidación se produce con posterioridad a la misma.

### **3.2. La trascendencia de la reforma introducida por la Ley 38/2011, de 10 de octubre**

Señaló la AP de Barcelona en su Sentencia de 26 de abril de 2007, anteriormente citada que, sin perjuicio de reconocer la dificultad existente a la hora de tratar de amoldar, desde un punto de vista temporal, la legislación tributaria a los plazos del procedimiento concursal, de lo que se trata en estos supuestos no es de comunicar el crédito sino el desplazamiento de la titularidad. Y, a tal efecto, la desestimación de la calificación de crédito subordinado por tardía comunicación viene motivada por el hecho de que no se trata de la comunicación de un nuevo crédito que venga a incrementar la masa pasiva. El crédito por el IVA repercutido, que pasa a ser titularidad de la AEAT, es preexistente y estaba ya contabilizado en la masa pasiva. Lo que se pretende en estos supuestos es pues comunicar, no ya el crédito, sino el desplazamiento de la titularidad, no concurriendo en el presente caso el presupuesto del art. 92.1<sup>o</sup> en relación con el art. 85 de la Ley 22/2003, objeto de modificación por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, en lo que respecta a sus apartados 3, 4 y 5.

Tras la reforma operada por la citada Ley la redacción de estos apartados del art. 85 de la Ley 22/2003 pasó a ser la siguiente:

- «2. La comunicación se formulará por escrito firmado por el acreedor, por cualquier otro interesado en el crédito o por quien acredite representación suficiente de ellos, y se dirigirá a la administración concursal. La comunicación podrá presentarse en el domicilio designado al efecto el cual deberá estar en la localidad en la que tenga su sede el juzgado, o remitirse a dicho domicilio. También podrá efectuarse la comunicación por medios electrónicos. El domicilio y la dirección elec-

trónica señalados a efectos de comunicaciones serán únicos y deberán ser puestos en conocimiento del juzgado por el administrador concursal al tiempo de la aceptación del cargo o, en su caso, al tiempo de la aceptación del segundo de los administradores designados.

3. La comunicación expresará nombre, domicilio y demás datos de identidad del acreedor, así como los relativos al crédito, su concepto, cuantía, fechas de adquisición y vencimiento, características y calificación que se pretenda. Si se invocare un privilegio especial, se indicarán, además, los bienes o derechos a que afecte y, en su caso, los datos registrales. También se señalará un domicilio o una dirección electrónica para que la administración concursal practique cuantas comunicaciones resulten necesarias o convenientes, produciendo plenos efectos las que se remitan al domicilio o a la dirección indicados.
4. Se acompañará copia, en forma electrónica en caso de que se haya optado por esta forma de comunicación, del título o de los documentos relativos al crédito. Salvo que los títulos o documentos figuren inscritos en un registro público, la administración concursal podrá solicitar los originales o copias autorizadas de los títulos o documentos aportados, así como cualquier otra justificación que considere necesaria para el reconocimiento del crédito».

Con carácter general, al amparo del sistema introducido tras la reforma operada por la Ley 38/2011, los acreedores del concursado comunicarán a la administración concursal la existencia de sus créditos. También podrá efectuarse la comunicación por medios electrónicos. Ciertamente se trata de un sistema ágil y flexible de comunicación de créditos dirigido directamente a la administración concursal, es decir, al órgano encargado de su tratamiento, reconocimiento y calificación, que posibilita descargar a los Juzgados de lo Mercantil de una considerable carga de trabajo (12).

De hecho quienes comunican los créditos a la administración concursal son los acreedores mediante el envío de las facturas rectificativas, lo que obliga a los administradores concursales a anotar el crédito de la Hacienda Pública en la lista de acreedores, a pesar de que la comunicación de dicho crédito por parte de la Administración tributaria resulte posterior. Significa ello que si dentro del citado plazo el deudor en concurso recibe la factura rectificativa del acreedor, la administración concursal deberá dividir el crédito en dos de cara a su inclusión en la lista de acreedores que debe formar parte del informe de los administradores concursales haciéndose constar, de una parte, el precio de la operación, cuyo acreedor será quien haya realizado la entrega de bienes o prestación del servicio; y, de otra, la cuota de IVA repercutida, en relación con la cual figurará como acreedora la AEAT (13).

---

(12) En este sentido se ha de reconocer que la utilización del correo electrónico como medio de comunicación de créditos facilita dicha labor y la hace mucho más flexible y ágil. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, se hace necesario a este respecto la adopción de un conjunto de cautelas que permitan compaginar adecuadamente dicha flexibilidad con la necesaria seguridad y certezas requeridas al respecto.

(13) Tal y como se señaló en la citada Sentencia de la AP de Barcelona de 26 de abril de 2007 «El hecho de que la rectificación de las deducciones y de que el plazo para declararla, así como el de la emisión por los acreedores de las facturas rectificativas, no se acomode en el aspecto temporal al sistema establecido por la Ley Concursal para la temporánea comunicación de créditos, no lleva a otra solución, pues no es sino necesaria consecuencia de que el mecanismo de rectificación se abre, precisamente, a raíz de la declaración de concurso, por lo que necesariamente se desenvuelve en las fases posteriores a la declaración». Véase igualmente, en parecidos términos, la Sentencia de la AP de A Coruña de 28 de octubre de 2010, a cuyo tenor «En la práctica, el efecto del sistema de rectificación establecido por la Ley del IVA en el contexto concursal, es, y esto es indis-

En definitiva, cumpliendo el acreedor del concursado el trámite que le corresponde realizar la AEAT podrá incorporar el crédito en la certificación administrativa, a pesar de que haya vencido el plazo de un mes para la comunicación de los créditos, sin que ello suponga la pérdida del carácter privilegiado del mismo, al ser ésta la única forma posible de acomodar el procedimiento establecido en la normativa tributaria a las disposiciones de la Ley 22/2003 sobre la comunicación de créditos.

Lo cierto es, sin embargo que, tal y como ha precisado MÁLVAREZ PASCUAL (14), a efectos de la clasificación del crédito las dos situaciones indicadas con anterioridad presentan un carácter diverso. Y es que mientras que en este último supuesto se trata únicamente de determinar los créditos que han nacido antes o después de dicha declaración en atención a las reglas del devengo del Impuesto (los créditos posteriores deberán pagarse de forma inmediata, al ser créditos contra la masa, mientras que los anteriores, una vez liquidados por el deudor concursado, habrán de clasificarse como créditos concursales de acuerdo con las reglas generales, siendo satisfechos en el marco del procedimiento concursal), de la modificación de la base imponible no surge un crédito que se liquide por vez primera por las partes de la operación. Tal y como precisa el citado autor «Se trata de un crédito ya liquidado en su momento tanto por el acreedor (incorporando el IVA repercutido en el período de liquidación correspondiente al devengo de la operación) como por el deudor (deduciendo el IVA soportado, en caso de que tuviera derecho a tal deducción)».

En consecuencia únicamente el impago del deudor determinará que, de forma sobrevenida, deba rectificarse este esquema liquidatorio. De una parte, el acreedor podrá recuperar el Impuesto que en su día ingresó de acuerdo con las reglas generales de liquidación del IVA y que no ha logrado cobrar del destinatario de la operación. Y, de otra, el deudor habrá de reconocer una deuda con la Hacienda Pública que compense las cuotas que en su momento dedujo o, en caso de que dichas cuotas no hubieran sido deducibles, aquellas que hubiera debido pagar. Por su parte la Administración tributaria deberá admitir la devolución de la cuota que en su día ingresó el acreedor original exigiendo el crédito al deudor en el marco del concurso, ya que el impago por el deudor de la cuota de IVA y su entrada en concurso determinará la modificación del esquema normal de liquidación e ingreso del IVA (15).

Como hemos indicado, es la identidad del crédito resultante de la rectificación de la base imponible del IVA y el que se devengó al realizarse la operación originaria el aspecto clave que determina la solución que los tribunales han otorgado a la calificación de los créditos derivados de la rectificación de las facturas.

Tal y como se ha señalado con anterioridad, de conformidad con lo establecido en el art. 114.Dos.2º de la LIVA dichas rectificaciones originan, a su vez, la de las deducciones del concursado, dando lugar al surgimiento de un crédito a favor de la Hacienda Pública, al que se refiere el art. 84.Cinco.4ª de la citada Ley.

---

cutido, que de este crédito, identificado con el IVA repercutido en su día, del que antes era titular el acreedor, lo es ahora, tras la rectificación, la Agencia Tributaria».

(14) MÁLVAREZ PASCUAL, L. A., «El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: Naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación», *Quincena Fiscal*, núm. 15-16, 2011 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)).

(15) En consecuencia las cuotas de IVA habrán de ser ingresadas directamente en la Hacienda Pública por el deudor, como consecuencia de la subrogación de la Hacienda Pública por disposición legal en la figura del acreedor originario, pudiendo dirigirse directamente frente al concursado para el cobro de dicha cuota de IVA en el marco del procedimiento concursal seguido frente a aquél.

El sujeto pasivo podrá recuperar el IVA devengado cuando el destinatario de la operación sea declarado en concurso, s bien habrá de hacerlo en el plazo de un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto de declaración de concurso. Y, una vez que se sobresea el proceso concursal, el sujeto pasivo habrá de volver a repercutir el IVA recuperado, siendo causa de conclusión del concurso y archivo de las actuaciones, de conformidad con lo establecido por el art. 176 de la Ley 22/2003, la firmeza del auto que declare el cumplimiento del convenio o, en su caso, la caducidad o el rechazo mediante sentencia firme de las acciones de declaración de incumplimiento.

Concretamente el citado art. 176 de la LC, en su redacción otorgada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, señala que procederá la conclusión del concurso y el archivo de las actuaciones en los siguientes casos: una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso; una vez firme el auto que declare el cumplimiento del convenio y, en su caso, caducadas o rechazadas por sentencia firme las acciones de declaración de incumplimiento, o que declare finalizada la fase de liquidación; en cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe la insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa (16); en cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia; y una vez terminada la

---

(16) Téngase presente no obstante a este respecto que, de conformidad con lo declarado por el TEAC en su Resolución de 30 de enero de 2019, dictada en unificación de criterio, una vez dictada la resolución judicial de conclusión del concurso por liquidación o insuficiencia de la masa activa del concursado persona jurídica resulta posible, ante la eventual aparición de nuevos derechos o bienes propiedad de éste, realizar ejecuciones singulares contra ese nuevo patrimonio por aquellos acreedores que no hubiesen visto satisfechos en su integridad los créditos en su día reconocidos, en tanto no se acuerde la reapertura del concurso. Y ello en tanto en cuanto, de no considerarse así se produciría una exoneración del deudor persona jurídica por la extinción, que perjudicaría el interés del acreedor. A través de la citada Resolución, dictada a resultas de la interposición de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, resuelve por tanto el TEAC que, una vez dictada la resolución judicial de conclusión del concurso por liquidación o insuficiencia de la masa activa del concursado-persona jurídica, resulta posible, ante la eventual aparición de nuevos derechos o bienes propiedad de éste, realizar ejecuciones singulares contra ese nuevo patrimonio por aquellos acreedores que no hubiesen visto satisfechos en su integridad los créditos en su día reconocidos, en tanto no se acuerde la reapertura del concurso. Las consecuencias de la declaración de conclusión del concurso en el supuesto de que el deudor sea una persona jurídica las establece el art. 178.3 de la Ley 22/2003, de conformidad con el cual «La resolución judicial que declare la conclusión del concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa del deudor persona jurídica acordará su extinción y dispondrá la cancelación de su inscripción en los registros públicos que corresponda, a cuyo efecto se expedirá mandamiento conteniendo testimonio de la resolución firme». Ello no significa sin embargo que se produzca una extinción, vía condonación, de las deudas de la sociedad, así como tampoco que los bienes que permanezcan a nombre de la sociedad pasen a ser *res nullius*. Tal y como defiende el TEAC, incluso después de la cancelación persiste todavía la personalidad jurídica de la sociedad extinguida como centro residual de imputación en tanto no se agoten totalmente las relaciones jurídicas de que la sociedad es titular, de forma que la cancelación de sus asientos no perjudica al acreedor, toda vez que se mantiene la aptitud de la sociedad para ser titular de derechos y obligaciones mientras no se hayan agotado todas las relaciones jurídicas de la misma. Así las cosas la adopción de una interpretación sistemática y congruente con la subsistencia de la personalidad jurídica de la sociedad extinguida conduce a considerar que no hay inconveniente para que el acreedor inicie o en su caso continúe ejecuciones singulares en reclamación de sus deudas, ya que de no considerarse así se produciría una exoneración del deudor persona jurídica como consecuencia de la extinción, con el siguiente perjuicio a los acreedores y el correlativo beneficio para los socios que recibirían los bienes y derechos que aun figurasen en el activo libres de deudas.



fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos. Tanto en este último supuesto como en el indicado con anterioridad la conclusión habrá de acordarse mediante auto y previo informe de la administración concursal, que se pondrá de manifiesto por quince días a todas las partes personadas. Y si, en el plazo de audiencia concedido a las partes, se formulase oposición a la conclusión del concurso, se le dará la tramitación del incidente concursal (17).

(17) Por otro lado la citada Ley 38/2011 incorporó a la Ley 22/2003 un art. 176.bis, relativo a las especialidades de la conclusión por insuficiencia de masa activa, que presenta la siguiente redacción: «1. Desde la declaración del concurso procederá la conclusión por insuficiencia de la masa activa cuando, no siendo previsible el ejercicio de acción de reintegración, de impugnación o de responsabilidad de terceros ni la calificación del concurso como culpable, el patrimonio del concursado no sea presumiblemente suficiente para la satisfacción de los créditos contra la masa, salvo que el juez considere que estas cantidades estén garantizadas por un tercero de manera suficiente.

No podrá dictarse auto de conclusión del concurso por insuficiencia de la masa activa mientras se esté tramitando la sección de calificación o estén pendientes demandas de reintegración de la masa activa o de exigencia de responsabilidad de terceros, salvo que las correspondientes acciones hubiesen sido objeto de cesión o fuese manifiesto que lo que se obtuviera de ellas no sería suficiente para la satisfacción de los créditos contra la masa.

2. Tan pronto como conste que la masa activa es insuficiente para el pago de los créditos contra la masa, la administración concursal lo comunicará al juez del concurso, que lo pondrá de manifiesto en la oficina judicial a las partes personadas.

Desde ese momento, la administración concursal deberá proceder a pagar los créditos contra la masa conforme al orden siguiente, y, en su caso, a prorrata dentro de cada número, salvo los créditos imprescindibles para concluir la liquidación:

- 1.º Los créditos salariales de los últimos treinta días de trabajo efectivo y en cuantía que no supere el doble del salario mínimo interprofesional.
- 2.º Los créditos por salarios e indemnizaciones en la cuantía que resulte de multiplicar el triple del salario mínimo interprofesional por el número de días de salario pendientes de pago.
- 3.º Los créditos por alimentos del artículo 145.2, en cuantía que no supere el salario mínimo interprofesional.
- 4.º Los créditos por costas y gastos judiciales del concurso.
- 5.º Los demás créditos contra la masa.

3. Una vez distribuida la masa activa, la administración concursal presentará al juez del concurso un informe justificativo que afirmará y razonará inexcusablemente que el concurso no será calificado como culpable y que no existen acciones viables de reintegración de la masa activa ni de responsabilidad de terceros pendientes de ser ejercitadas o bien que lo que se pudiera obtener de las correspondientes acciones no sería suficiente para el pago de los créditos contra la masa. No impedirá la declaración de insuficiencia de masa activa que el deudor mantenga la propiedad de bienes legalmente inembargables o desprovistos de valor de mercado o cuyo coste de realización sería manifiestamente desproporcionado respecto de su previsible valor venal.

El informe se pondrá de manifiesto en la oficina judicial por quince días a todas las partes personadas.

La conclusión por insuficiencia de masa se acordará por auto. Si en el plazo de audiencia concedido a las partes se formulase oposición a la conclusión del concurso, se le dará la tramitación del incidente concursal.

4. También podrá acordarse la conclusión por insuficiencia de masa en el mismo auto de declaración de concurso cuando el juez aprecie de manera evidente que el patrimonio del concursado no será presumiblemente suficiente para la satisfacción de los previsible créditos contra la masa del procedimiento ni es previsible el ejercicio de acción de reintegración, de impugnación o de responsabilidad de terceros.

Contra este auto podrá interponerse recurso de apelación.

5. Hasta la fecha en que se dicte el auto de conclusión del concurso, los acreedores y cualquier otro legitimado podrán solicitar la reanudación del concurso siempre que justifiquen indicios suficientes para considerar que pueden ejercitarse acciones de reintegración o aportando por escrito hechos relevantes que pudieran conducir a la calificación de concurso culpable y que justifiquen el



¿Qué fecha de este crédito a favor de la Administración ha de tomarse? Tradicionalmente la Administración ha venido defendiendo que habría que estar a la fecha en la que el concursado presenta la autoliquidación en la que se rectifica la deducción, esto es, en la correspondiente al período impositivo en que reciba la oportuna factura rectificativa, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 114.Dos.2º de la LIVA. De este modo dicho crédito adquiriría siempre la consideración de crédito contra la masa, tratándose de un crédito nuevo que nace con la presentación de la referida autoliquidación.

Lo dispuesto en el citado precepto ha de ser puesto en conexión con el art. 24.1 del Reglamento del IVA, el cual tradicionalmente había venido estableciendo que en los casos a los que se refiere el art. 80 de la Ley 37/1992 el sujeto pasivo (esto es, el proveedor en el presente caso) queda obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones (es decir, al concursado) una nueva factura a través de la cual se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida en la forma prevista en el art. 15 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (18).

En aquellos casos en los que, una vez declarado el concurso, se compruebe la insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa, los administradores concursales deberán proceder al pago de los referidos créditos incluidos, por descontado, los de naturaleza tributaria. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior en determinados supuestos (caso, por ejemplo, de aquellos relativos al ejercicio de acciones de reintegración, de impugnación o de responsabilidad de terceros o la calificación del concurso como culpable) se plantea una excepción a la regla anterior. Recuérdese además que dicho precepto establece, para aquellos casos de insuficiencia de masa activa, un orden específico, de aplicación obligatoria, en lo que se refiere al pago de los créditos contra la masa, otorgándose prioridad al pago de determinados créditos salariales e indemnizaciones, a los créditos por alimentos y a los créditos por costas y gastos del concurso (19),

---

depósito o consignación ante el juzgado de una cantidad suficiente para la satisfacción de los créditos contra la masa previsible. El depósito o consignación podrá hacerse también mediante aval solidario de duración indefinida y pagadero a primer requerimiento emitido por entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o cualquier otro medio que, a juicio del tribunal, garantice la inmediata disponibilidad de la cantidad.

El secretario judicial admitirá a trámite la solicitud si cumplen las condiciones de tiempo y contenido establecidas en esta ley. Si entiendo que no concurren las condiciones o que no se han subsanado, el secretario judicial dará cuenta al juez para que dicte auto aceptando o denegando la solicitud. Reanudado el concurso, el instante estará legitimado para el ejercicio de la acción de reintegración o de impugnación, estando en cuanto a las costas y gastos a lo dispuesto en el artículo 54.4).

(18) Como es sabido a través del citado Real Decreto se articuló la trasposición de la Directiva 2010/45/UE del Consejo de 13 de julio de 2010 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, en lo que respecta a las normas de facturación.

(19) De acuerdo con lo dispuesto por el art. 84.2.3º de la LC son créditos contra la masa «Los de costas y gastos judiciales ocasionados por la asistencia y representación del deudor, de la administración concursal o de acreedores legitimados en los juicios que, en interés de la masa, continúen o inicien conforme a lo dispuesto en esta Ley, salvo lo previsto para los casos de desistimiento, allanamiento, transacción y defensa separada del deudor y, en su caso, hasta los límites cuantitativos en ella establecidos». Al amparo de lo anterior, ¿cabría estimar que el crédito por costas procesales surgido tras la declaración de concurso tiene el carácter de crédito contra la masa? Tal y como señala la Sentencia de la Sala de lo Civil del TS de 22 de mayo de 2018 la respuesta a la citada cuestión ha de ser afirmativa. En el concreto supuesto analizado, antes de que la mercantil fuera declarada en concurso fue demandada en juicio ordinario por la recurrente, que pedía la resolución de un contrato de compraventa. La demanda fue estimada, con condena en costas, una vez que ya se había declarado el concurso. Pues bien, a juicio del TS debe entenderse que el juicio ordinario iniciado antes de la declaración de concurso, que no fue acumulado a éste aunque en aquel momento era

situándose en el último escalón los demás créditos contra la masa, entre los cuales se encontrarán los créditos tributarios.

Repárese por tanto en el hecho de que la conclusión del concurso por insuficiencia de la masa activa se producirá cuando el patrimonio del concursado no sea presumiblemente suficiente para la satisfacción de los créditos contra la masa, salvo que el juez considere que las cantidades se encuentran garantizadas por un tercero de manera suficiente. Y, por lo que respecta al orden de pago que deba seguirse de los créditos contra la masa en caso de constatare (no presumirse) dicha insuficiencia, dispone el legislador que se paguen en último lugar los créditos tributarios contra la masa, esto es, aquellos derivados de hechos imposables relacionados con la continuación de la actividad empresarial después de la declaración de concurso, básicamente autoliquidaciones trimestrales o mensuales por IVA, IRPF o IS. Y, dentro del número 5º indicado con anterioridad, a prorrata. De este modo las posibilidades de lograr cobrar dichos créditos íntegramente pasan a ser reducidas.

### **3.3. Alcance de la reforma introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Su desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre**

Con motivo de la aprobación de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, se otorgó una nueva redacción al art. 80.Cinco de la LIVA. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los Apartados Tres y Cuatro del citado precepto se aplicarán las siguientes reglas. En primer lugar, no procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes: créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada; créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada; créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el art. 79, apartado Cinco de la LIVA; y créditos adeudados o afianzados por Entes públicos. Ahora bien esto último no se aplicará a la reducción de la base imponible realizada de acuerdo con el apartado Cuatro del art. 80 para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago. Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha. La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el art. 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo, de la LIVA, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública. Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en

---

posible, «continuó en interés del concurso», ya que si no fuera así cabría haber instado el allanamiento o haber alcanzado una transacción, si hubiera sido posible, con el efecto previsto en el primer párrafo del art. 51.2 de la Ley Concursal, al que también se remite el art. 51.3 de la misma Ley, de que las costas generadas por el allanamiento fueran consideradas «crédito concursal».

la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo indicado con anterioridad. Finalmente a la luz de la citada reforma se dispuso que en los supuestos de rectificación de facturas a destinatarios que no actúen como empresarios y profesionales, y en caso de pago posterior total o parcial de la contraprestación por el destinatario, éste no resulte deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto que se entienda incluida en el pago realizado.

En todo caso, una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza a pesar de que el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En dicho supuesto se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de la contraprestación recibida. Trátese de créditos incobrables, no siendo el destinatario empresario o profesional, se trasladará al sujeto pasivo proveedor nuevamente la condición de acreedor y, por ende, la obligación de rectificar al alza la base imponible y de volver a ingresar el IVA devengado por la parte cobrada. Ahora bien la reclamación judicial o el requerimiento notarial habrán de hacerse por la totalidad del crédito, incluido el IVA, y no por el importe de la contraprestación o base imponible. Y ello en tanto en cuanto, en el caso de cobrar total o parcialmente la deuda, tras la declaración de incobrable del crédito, habrá de entenderse que en la parte recibida se incluye la cuota de IVA.

En cambio, no habiéndose logrado cobrar ninguna cantidad no se originaría, en sentido estricto, modificación alguna de la base imponible, sino tan solo un cambio en la figura del acreedor, suscitándose la duda de si estaríamos en presencia de un crédito nuevo surgido en la fecha de la rectificación (en cuyo caso habría que clasificar el crédito surgido como consecuencia de la rectificación de la base imponible del IVA entre los créditos contra la masa, debiendo abonarse a su vencimiento, con preferencia a cualquiera de los créditos concursales, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 154 de la LC) o, por el contrario, del mismo crédito que se originó cuando se realizó la operación gravada por el IVA, en cuyo caso la rectificación de la base imponible por parte del acreedor daría lugar a una novación subjetiva que convertiría a la Hacienda Pública en acreedor de dichas cantidades en el procedimiento concursal. Concretamente, en este segundo supuesto los citados créditos habrían de calificarse entre los concursales, debiendo quedar sometidos a las reglas del concurso, tanto a efectos sustanciales como procesales.

Asimismo tuvo lugar la aprobación del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modificó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Con la finalidad de evitar el volumen de fraude asociado a la imprecisión de la norma en este punto de acuerdo con la interpretación efectuada por el TJUE a través, entre otras, de su Sentencia de 26 de enero de 2012 (As. C-588/10, *Kraft Foods Polska, SA*) se prevé que la modificación de la base imponible del Impuesto quede condicionada a la expedición y remisión de la factura rectificativa, exigiendo al sujeto pasivo la acreditación de la remisión de la misma al destinatario, con libertad de medios, para no obstaculizar la facilidad que existe actualmente de utilización de medios electrónicos (20). En esta misma línea fue además objeto de incorporación la obligación de que las facturas rectificativas emitidas al amparo del art. 80.Tres de la LIVA sean también remitidas a las administraciones concursales, dada su condición de órganos que tienen entre sus funciones el reconocimiento de los créditos en el concurso. Y simultáneamente se eliminó de los documentos que deben presentarse en la Agencia Tributaria acompañando a la comunicación de modificación de base imponible, la copia del auto judicial de declaración de concurso.

---

(20) Véase a este respecto CARBAJO VASCO, D., «Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores (sexta edición)», *Documentos de Trabajo*, núm. 5, Instituto de Estudios Fiscales, 2019, pág. 270.

En base a ello fue objeto de modificación el art. 24.1 del RIVA, pasando a señalarse que en aquellos casos a los que se refiere el art. 80 de la Ley del Impuesto el sujeto pasivo queda obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el art. 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado Tres del art. 80 de la LIVA deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo. La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifica a la anteriormente expedida, debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión.

A resultas de la rectificación de la base imponible el deudor concursado asumirá la obligación de realizar una comunicación a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, para informar de la recepción de las facturas rectificativas que hubiere recibido, consignando el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación del período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 24.2.b) del RIVA.

Señala concretamente el citado art. 24.2.b) del Reglamento del IVA, en su redacción otorgada por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifica el RIVA, que «En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional: 1.º Deberá comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el número siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a) (21).

Además de la comunicación a que se refiere el número anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones, el citado destinatario deberá hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

(...)

En el caso de que el destinatario de las operaciones se encuentre en concurso, las obligaciones previstas en los números anteriores recaerán en el mismo o en la administración concursal, en defecto de aquél, si se encontrara en régimen de intervención de facultades y, en todo caso, cuando se hubieren suspendido las facultades de administración y disposición.

c) Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

---

(21) En esta línea puede consultarse la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) de 26 de septiembre de 2001, en la que se declaró que «El incumplimiento por parte del destinatario de las operaciones de la obligación contemplada en el número 2.º del mismo apartado de la obligación de comunicar a la AEAT la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas no perjudica el derecho de la consultante a efectuar la modificación de la base imponible de las operaciones, sin perjuicio de la responsabilidad que se derive de dicho incumplimiento para el deudor».

d) La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente».

A través del citado precepto reglamentario se establecen un conjunto de requisitos, cuyo incumplimiento podría llegar a impedir la efectividad de la modificación (22) destinados a evitar el fraude fiscal y a permitir el control por parte de la Administración tributaria de que las cantidades rectificadas se declaren correctamente tanto por el que realiza las operaciones como por su destinatario. No obstante pensamos que cuando el deudor se encuentre en concurso de acreedores, tales prevenciones no son necesarias, dada la intervención a estos efectos de los administradores concursales y, en última instancia, del juez del concurso.

Tras la reforma operada por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del IVA, respecto de la modificación de la base imponible en caso de concurso del destinatario de las operaciones, y dado que, en ocasiones, el destinatario-concurrido de las operaciones no tiene derecho a la deducción total del Impuesto (de manera que, cuando el proveedor rectifica la factura en base al art. 80.Tres, el referido destinatario se convierte en deudor del impuesto por la parte no deducible de acuerdo con lo establecido por el art. 80.Cinco.5.<sup>a</sup> de la Ley del Impuesto), al no derivar dicho ajuste de una rectificación de deducciones, se clarifica el periodo de liquidación en que debe realizarse dicho ajuste, que será el correspondiente a la declaración-liquidación relativa a hechos imposables anteriores. En dicha declaración-liquidación deberán incluirse también los ajustes derivados de aquellos supuestos en que el periodo de liquidación en que debería efectuarse la rectificación estuviera prescrito. Con carácter adicional se establece que la obligación de comunicación de las modificaciones de bases imposables, tanto para el acreedor como para el deudor de los correspondientes créditos o débitos tributarios, deba realizarse por medios electrónicos, en un formulario específico diseñado por la Agencia Tributaria disponible en su sede electrónica (23).

El procedimiento establecido al efecto en la normativa reguladora del IVA exige tanto al acreedor como al deudor el desarrollo de una serie de actuaciones. De entrada dicho procedimiento se inicia por el acreedor, que ha de expedir una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida y que tendrá que remitir al concursado en el plazo de un mes desde la publicación en el BOE del auto por el que se declara el concurso (24).

---

(22) Concretamente un eventual incumplimiento de dichos requisitos impedirá la modificación de la base imponible o convertirá a la misma en una operación no realizada por falta de cumplimiento de algún requisito ante una eventual actuación de comprobación por parte de la Administración Tributaria, con la consiguiente regularización e imposición de sanción, en su caso. Ahora bien estimamos que no debe producirse una equiparación absoluta entre el incumplimiento de alguna obligación por parte del deudor y el incumplimiento de las condiciones que permiten la modificación de la base imponible. Y es que no todos los requisitos previstos al efecto adquieren la misma relevancia, especialmente si se tiene presente que la mayor parte de ellos presentan un carácter meramente formal, no siendo necesarios para la adecuada calificación de los créditos en el procedimiento concursal.

(23) Este uso de la vía electrónica para realizar las referidas comunicaciones de modificación de base imponible y de recepción de facturas rectificativas a realizar a la Administración Tributaria, por el acreedor y destinatario de las operaciones, respectivamente, entró en vigor el 1 de enero de 2014.

(24) A este respecto se encarga de precisar además la AN en su Sentencia de 12 de septiembre de 2013 que la modificación operada en su día del art. 80.Tres de la LIVA en su redacción otorgada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, tuvo por objeto la adaptación a los términos de la Ley 22/2003. De hecho la remisión que se hace en el art. 80 de la Ley 37/1992 es al art. 21.1 5º de la Ley Concursal, la cual tiene lugar con referencia exclusivamente a la de terminación del plazo máximo

Con carácter general ha de emitirse una factura rectificativa, la cual podrá hacer referencia a varias o tantas facturas rectificativas como facturas anteriores objeto de rectificación, debiendo hacerse constar los datos correspondientes y el importe del IVA devengado con signo negativo. En efecto, aquel acreedor que, en la declaración-liquidación correspondiente a la fecha del devengo de la operación, hubiese ingresado las cuotas repercutidas al destinatario de las operaciones (ahora declarado en concurso) recuperará el importe que no haya logrado cobrar mediante la modificación de la base imponible, la emisión de las correspondientes facturas rectificativas y la realización de diversas comunicaciones, tanto al deudor como a la AEAT. Como consecuencia de estas actuaciones el concursado pasa a convertirse en deudor frente a la Hacienda Pública de tales cuotas, posibilitándose así que el consumo realizado quede gravado y garantizándose la neutralidad del IVA.

La factura rectificativa debe hacer constar los datos relativos a la contraprestación, tipo impositivo y cuota tributaria de la rectificación efectuada. Los datos de la contraprestación y la cuota podrán consignarse, bien indicando directamente el importe de la

---

contenido en ese precepto (plazo máximo fijado en el número 5 del apartado 1 del art. 21 de la Ley 22/2003) sin hacer ninguna referencia a preceptos concordantes o de aplicación a procedimientos especiales que la Ley pudiera contener. Estima a tal efecto la AN que si la voluntad del legislador hubiese sido la fijación del plazo en función del tipo de procedimiento concursal aplicable al concursado así lo hubiese expresado la norma remitiéndose de forma genérica al plazo fijado por la Ley para la comunicación de los créditos frente al concursado. Sin embargo la dicción literal de la norma de aplicación no autoriza la distinción propuesta por la Administración para reducir el inicio del cómputo del plazo de un mes para proceder a la rectificación de la base imponible de las facturas. En consecuencia la AN rechaza la interpretación propuesta por la Administración demandada cuando concluye que el plazo de un mes para la modificación de la base imponible «es un plazo eminentemente concursal» al fijarse con referencia a dicha Ley, hallándose sujeto a cualquiera de las especialidades previstas en la Ley Concursal. Y es que a juicio de la AN, mientras que el art. 80.Tres de la LIVA se enmarca en la regulación de la modificación de la base imponible (tratándose de un procedimiento tributario) los preceptos de la Ley Concursal se refieren a la comunicación de los créditos de los acreedores del concursado a la Administración Concursal dentro del procedimiento del mismo nombre y a la regulación de un procedimiento abreviado (arts. 190 y 191 LC) cuando el deudor sea una persona natural o persona jurídica que, con arreglo a la legislación mercantil, esté autorizada a presentar balance abreviado y, en ambos casos, la estimación inicial de su pasivo no supere los 10.000.000 de euros. En palabras de la AN «El ámbito y finalidad de los preceptos es diferente y no cabe, tal y como se propone por la Agencia Tributaria, entender que la remisión de la Ley del IVA al artículo 21.1.5º de la Ley Concursal responda a la conveniencia de que en la comunicación ya se incluya, en su caso, el crédito frente al concursado sin el IVA, de modo que en la lista de acreedores del concursado, que ha de efectuarse tras la comunicación de créditos, se concrete el importe del que es titular cada uno de los acreedores comunes, prueba de ello es que el propio Real Decreto 1624/1992 (artículo 24) habilita al acreedor para comunicar a la Agencia Tributaria la modificación de las bases imposables una vez transcurrido el plazo previsto para la comunicación de los créditos a la Administración Concursal. Esta norma reglamentaria desarrolla lo dispuesto en el artículo 114 LIVA, que establece la forma de proceder en la rectificación de las deducciones, originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas. Aquella rectificación, que convierte a la Agencia Tributaria en acreedora de las cuotas inicialmente soportadas tiene lugar en la declaración-liquidación por parte del sujeto destinatario de los bienes o servicios (el concursado) que debe efectuar en el período impositivo en que reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas, es decir las facturas rectificativas de los proveedores-acreedoras, que han de ser emitidas en el plazo de un mes a contar desde la publicación del auto de declaración del concurso (artículo 80.Tres LIVA). En definitiva, la Sala entiende que el límite que la Ley del Impuesto establece para la modificación de la base imponible se fija mediante la remisión a un plazo previsto en la Ley Concursal (un mes), pero no por ello el plazo deja de ser un plazo de un procedimiento tributario, si bien en un contexto concursal, con el efecto inherente, en el presente caso, una vez determinado que la rectificación de la base imponible se hizo en tiempo hábil, de trasladar a favor de la Agencia Tributaria el IVA que contenían las facturas rectificadas».



rectificación, con independencia de su signo, o bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, consignando igualmente en ese caso el importe de la rectificación. Adicionalmente deben figurar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificado, haciéndose constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que hubiese motivado la rectificación.

Tal y como se ha precisado se exige igualmente que las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar hayan sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma. Y se establece el deber del acreedor de comunicar la modificación de la base imponible practicada a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa (25). En efecto, ha de comunicarse a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, haciéndose constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por Entes públicos ni a operaciones cuyo destinatario no se encuentre establecido en el Territorio de Aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos que establece el art. 80 de la LIVA (26).

---

(25) Tal y como se señala en la SAN de 21 de marzo de 2013 el acreedor podrá comunicar a la AEAT la modificación de la base imponible una vez concluido el plazo para la comunicación de los créditos de la administración concursal, debiendo emitirse las facturas rectificativas de los proveedores-acreedores dentro del plazo del mes a contar desde la publicación del acuerdo de declaración del concurso. Téngase presente además que, de conformidad con lo declarado por el TSJ de Madrid mediante Sentencia de 11 de junio de 2013, el referido plazo de un mes a contar desde la apertura del concurso tiene la consideración de plazo administrativo y no judicial, motivo por el cual el mes de agosto ha de considerarse hábil. El Tribunal vino a rechazar la pretensión del Abogado del Estado a tenor de la cual el cumplimiento del plazo representa una cuestión de naturaleza esencial, en cuanto permite la personación de la Hacienda Pública como acreedora en el concurso, estimando a tal efecto que lo importante no es el efecto del plazo para el crédito de la Hacienda Pública, sino la naturaleza del plazo. En palabras del Tribunal «El fin que persigue la norma es que exista coordinación entre el proceso judicial concursal y el procedimiento administrativo de modificación de bases imposables, pero ello no significa que el cómputo del plazo de un mes sea el mismo en los dos procedimientos (concursal y administrativo), pues el ámbito de cada uno es diferente al igual que la forma de computar los plazos, que viene regulada en normas distintas. La remisión que efectúa la Ley 37/1992 no enmarca el procedimiento tributario dentro del proceso concursal, pues cada uno tiene cauces y fines diversos. Los plazos procesales sólo se aplican en la sustanciación de un concreto proceso judicial y la modificación de bases pretendida por la actora no es una actuación procesal ni se resuelve en el ámbito del concurso, sino que se plantea ante la Agencia Tributaria y su desarrollo se rige por la normativa administrativa, en la que el mes de agosto es hábil. Por tanto, si bien el límite temporal que el art. 80.Tres de la Ley del IVA impone para modificar la base imponible se fija mediante la remisión a un plazo establecido en la Ley Concursal, ello no altera la realidad de que se trata de un plazo aplicable a un procedimiento tributario, con la consecuencia de que su cómputo viene regulado en las normas administrativas y su incumplimiento impide llevar a cabo tal modificación a través del procedimiento establecido en el mencionado artículo». Finaliza sus argumentaciones el Tribunal manifestando que dicha conclusión no vulnera la neutralidad del Impuesto y no genera ningún enriquecimiento injusto para la Administración, toda vez que los derechos no son absolutos y deben ejercitarse por el cauce y en los plazos establecidos legalmente, de modo que el transcurso del plazo impide modificar la base imponible del IVA por el procedimiento especial previsto en el art. 80.Tres de la Ley 37/1992, sin perjuicio de que la entidad actora pueda llevar a cabo dicha modificación por otros cauces, siempre que cumpla los requisitos exigidos en cada caso por el ordenamiento jurídico.

(26) A este respecto se ha de precisar que la referida modificación no podrá efectuarse una vez transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del art. 21 de la Ley 22/2003,



A dicha comunicación han de acompañarse los siguientes documentos: copia de las facturas rectificativas, en las que se consignent las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificativas; y copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o, en su caso, certificación del Registro Mercantil acreditativa de aquél (27).

De cara a la práctica de la comunicación no se prevé la utilización de ningún modelo, si bien han de respetarse unos requisitos mínimos de contenido, debiendo hacerse constar expresamente que el crédito no se encuentra entre los excluidos de la posibilidad de modificación. Ahora bien dicha comunicación no da lugar al desarrollo de ningún procedimiento ulterior, produciendo efectos por sí sola, sin que resulte necesario que la Administración resuelva sobre la admisión de dicha comunicación. Y, tal y como se ha indicado, a dicha comunicación han de acompañarse diversos documentos. Así, en el caso de concurso de acreedores, además de la copia de las facturas rectificativas (en las que se han de consignar las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas) deberá aportarse la copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquél.

A nuestro juicio el requisito más importante de los reseñados con anterioridad es el relativo al deber de enviar la factura rectificativa en el breve plazo señalado, lo que en muchos casos imposibilita que el acreedor pueda proceder a llevar a cabo dicha rectificación, normalmente por el desconocimiento de la apertura del procedimiento concursal del deudor. Y ello debido a que el plazo para el envío de la factura rectificativa se configura por la normativa como un plazo preclusivo, de manera tal que si en el mes siguiente a la publicación del auto de declaración del concurso el acreedor no cumpliera con dicho requisito ya no podría proceder en el futuro a la rectificación de la base imponible correspondiente a los créditos devengados con anterioridad, debiendo intentar el cobro de la totalidad del crédito, incluida la cuota del IVA, en el marco del procedimiento concursal.

De cualquier manera el eventual incumplimiento por parte del deudor concursado de la obligación que le corresponde no impedirá la modificación de la base imponible por el acreedor, siempre y cuando éste cumpla con los requisitos y el procedimiento que a él mismo le corresponde. Téngase presente que, a través del envío por el acreedor de la factura rectificativa, la administración concursal ha tenido conocimiento de dicho crédito, debiendo incluirlo en la masa pasiva del concurso.

Por otra parte, y sin perjuicio de la citada comunicación, el Reglamento del Impuesto prevé que en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones el deudor deba hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas. En el supuesto de que se siguiese el citado procedimiento se produciría, en primer término, un reconocimiento del crédito que hubiese tenido su origen en la modificación de base, si bien dicha situación ya se ha puesto de manifiesto realmente por el acreedor original a través de la comunicación de la deuda y de la factura rectificativa al deudor concursado, así como

---

esto es, en el plazo de un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto de declaración de concurso.

(27) Concretamente el asiento contable que habría que practicar para registrar las facturas rectificativas que expida el sujeto pasivo (acreedor concursal) se llevaría a cabo con cargo a la Cuenta 4750 'Hacienda Pública, acreedora por IVA', con abono a la 430 'Clientes' por el importe de la cuota del IVA correspondiente, haciéndose constar igualmente la fecha de la factura rectificativa, con la finalidad de que se refleje como menor importe del crédito concursal a resultas del convenio o de la liquidación.

por las comunicaciones que tanto el acreedor que ha procedido a rectificar la base imponible como el deudor concursado han debido realizar a la Administración Tributaria, de acuerdo con el artículo 24 del RIVA.

A mayor abundamiento, con motivo del desarrollo del referido procedimiento tendría lugar la extinción del crédito mediante la minoración de las cuotas soportadas deducibles del período de liquidación correspondiente a la fecha en que se hubieran recibido las facturas rectificativas, lo que daría lugar al ingreso de las cuotas derivadas de la rectificación de la base en dicha declaración-liquidación.

En atención a este procedimiento la normativa del IVA establece un sistema autónomo para el reconocimiento, liquidación y pago del crédito, suscitándose a tal efecto diversas cuestiones relativas a la adecuación de dicha normativa a las reglas procedimentales que deben seguirse en el concurso de acreedores para la realización de dichas actuaciones en relación con los créditos concursales.

Señala a este respecto la AN mediante Sentencia de 12 de marzo de 2012, refiriéndose a la expedición y remisión del documento rectificativo, que lo que exige en realidad este art. 24 del RIVA es expedir y remitir al destinatario la factura rectificativa, pero no la notificación, así como tampoco la recepción. En el concreto supuesto de autos analizado por el citado órgano judicial la deudora afirmó que había recibido un escrito de la actora informándole de la remisión de la factura rectificativa, pero sin recibir ésta. Pues bien, a juicio de la AN dicho reconocimiento prueba, en realidad, que efectivamente la factura rectificativa fue enviada, a pesar de que no constase la recepción por parte de la deudora, constituyendo este último un requisito no exigido por la norma. Añade asimismo el citado órgano judicial que, en el supuesto de que finalmente se realizase el total de la cantidad que constituyó la base imponible total, anterior a la rectificación, habría de elevarse nuevamente al alza dicha factura rectificativa. No obstante mientras el pago total no se produzca la rectificación habrá de originar efectos aun cuando no se haya recibido por la deudora, toda vez que consta la remisión a ésta, así como el hecho de que la deudora tuvo conocimiento de una factura rectificativa.

Recuérdese además que este art. 24 del RIVA sería asimismo modificado por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre. En la medida en que la naturaleza y finalidad del requisito relativo a la acreditación de la remisión no tenía razón de ser para todos los supuestos del art. 80 de la LIVA, tras la reforma introducida por dicho Real Decreto 1073/2014 se dispuso que ello será exigible solamente respecto de los supuestos previstos en los apartados Tres y Cuatro del art. 80 de la LIVA, esto es, en caso de concurso de acreedores y de crédito incobrable, que son los supuestos en los que pueden plantearse la mayor conflictividad. De este modo se prevé que la acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación de cara a proceder a la modificación de la base imponible solo se exija en los supuestos de deudor concursal o créditos incobrables. La obligación de acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación únicamente operará en los supuestos de modificación de la base imponible por impago y no en el resto de casos de modificación. Significa ello en consecuencia que, tratándose de situaciones tales como concesión de descuentos, devolución de envases o embalajes, operaciones que quedan sin efecto o alteración del precio de las operaciones, la modificación de la base imponible no se condiciona a la citada acreditación.

### **3.4. Consecuencias derivadas de la reforma introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre**

Con motivo de la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la 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, se estableció el desarrollo reglamentario para los supuestos en los que el Auto de declaración de concurso se dicte a lo largo del periodo de liquidación del impuesto, estableciéndose una declaración-liquidación correspondiente a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso. En esta declaración, el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

Asimismo la citada Ley 7/2012 modificó el art. 80.Tres de la LIVA, señalándose que solo cuando se acuerde la conclusión del concurso de acreedores por las causas expresadas en el art. 176.1 apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal (supuestos relativos a la terminación del concurso en los que, tras su finalización, pueda reiniciarse la ejecución por parte del acreedor) el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza.

Con la finalidad de adecuar la gestión del IVA a la doctrina jurisprudencial, la rectificación de deducciones como consecuencia de la declaración de concurso habrá de realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción. De este modo fue objeto de modificación el párrafo segundo del art. 80.3 de la LIVA, que pasa a disponer que solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el art. 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, 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 (28).

Ahora bien cabe plantearse si la modificación al alza de la base imponible tras la previa declaración del concurso no habría de efectuarse únicamente si se percibe el importe por el sujeto pasivo. Porque, a pesar de que puedan retomarse las actuaciones individuales llevadas a cabo para hacer efectivo el crédito, éste aún puede demorarse, si es que finalmente se hace efectivo. En este sentido se pronuncia SÁNCHEZ PEDROCHE (29), para quien «En la medida en que la Hacienda Pública no ha sufrido un perjuicio, pues igual que se ha modificado a la baja la base imponible, también se han modificado las deducciones del destinatario, debería concederse un pequeño beneficio al sujeto pasivo y no exigirle que adelante nuevamente el IVA, en tanto no haya percibido completamente el importe de su crédito».

En todo caso si la rectificación tuviese lugar porque se modificase la base del IVA soportado al no haberse abonado la cuota repercutida por haber entrado el adquirente destinatario de la operación en situación concursal la rectificación habría de producirse en la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hubiese ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, no procediendo la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

---

(28) Dichas causas de conclusión del concurso recogidas en el art. 176.1 apartados 1.º, 4.º y 5.º de la LC se concretan en las siguientes: firmeza del auto que revoque en el recurso de apelación el auto de instancia de declaración del concurso; pago o consignación de todos los créditos reconocidos o si se constata que ya no existe la situación de insolvencia; y en caso de resolución firme que acepte el desistimiento o la renuncia de todos los acreedores reconocidos, una vez finalizada la fase común del proceso. Quedan en cambio excluidos los supuestos de conclusión por finalización de la liquidación, conclusión por insuficiencia de masa activa y conclusión por cumplimiento del convenio.

(29) SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», *ob. cit.* (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)).

No habrá en consecuencia que realizar una rectificación a la baja de las cuotas deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en el que el sujeto pasivo hubiese recibido el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas (30). Y si, a resultas de dicha rectificación (minoración) de deducciones se rectificase el saldo inicialmente declarado a compensar, ya sea mediante su minoración o rechazando el mismo, ello incidirá necesariamente sobre las posteriores autoliquidaciones presentadas antes de la declaración de concurso.

La Ley 7/2012 modificó además el art. 89.5 de la Ley 37/1992, introduciéndose un párrafo final en el que se prevé que por aquellas operaciones que queden sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso el sujeto pasivo deba proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se devengó la operación.

Finalmente, y dentro igualmente del marco de un procedimiento concursal, la nueva Ley 7/2012, de 29 de octubre, reformó el art. 114.2 de la LIVA introduciendo dos nuevos párrafos con la finalidad de determinar que cuando las rectificaciones en las deducciones traigan causa de modificaciones de la base imponible por concurso o por acciones de reintegración concursal, éstas deberán efectuarse mediante rectificación de las deducciones en el período en que se ejerció dicho derecho.

Se introdujo así un nuevo supuesto de rectificación de cuotas repercutidas para los casos en los que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras acciones de impugnación ejercitadas en el seno del concurso. Nos estamos refiriendo a aquel supuesto de rescisión derivado de una acción de reintegración que afecte a una entrega, siendo el adquirente quien se halle en situación de concurso. Pues bien en estos supuestos, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se declaró la operación. La minoración de deducciones por parte del adquirente, si estuviese también en situación de concurso, se realizará, igualmente, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció la deducción. Con estas medidas se pretende evitar que la eventual declaración de concurso, ya sea del transmitente o del adquirente, desvirtúe la neutralidad del Impuesto.

Fue por tanto objeto de modificación el número 2º del apartado Dos del art. 114 de la LIVA, estableciéndose que 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 los arts. 26 y 27 de la Ley General Tributaria (31).

---

(30) Idéntico criterio habrá de observarse además en el supuesto de que la rectificación tuviese su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas recogidas en el art. 80 de la LIVA.

(31) Adviértase que en estos supuestos, tal y como ha precisado MARTÍN MARTÍN, F., «Las distorsiones del IVA motivadas por la normativa concursal: medidas correctoras introducidas por la Ley 7/2012», *ob. cit.*, pág. 50, si se aplicase el criterio general vigente en el IVA el adquirente concursado que ha soportado y deducido una cuota de IVA por una operación que posteriormente resulta anulada quedaría obligado, en el período en el que la obligación se anule, y a resultas de la rectificación del IVA originariamente soportado, a declarar y reintegrar ese IVA soportado. Sin embargo, y como bien apunta el citado autor, «al estar el adquirente en concurso la deducción del IVA soportado podía ocasionar un derecho a una devolución que no se podía compensar de oficio con la nueva obligación de ingreso (devengada con posterioridad al auto de concurso), y ello aunque tuviera su origen en una misma operación anulada». A pesar del alcance de la reforma, en

La rectificación de deducciones como consecuencia de la modificación de la base imponible por parte del acreedor prevista en el art. 80.Tres de la LIVA con motivo de la declaración de concurso del destinatario de la operación habrá de realizarse por éste en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción. Tratándose del supuesto regulado en el art. 80.Tres de la LIVA (modificaciones de la base imponible que efectúe el proveedor del bien o del servicio a resultas de una situación de concurso del destinatario que no haya abonado los importes debidos por las operaciones realizadas por aquél) 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. Así las cosas se proyecta la rectificación sobre periodos de liquidación anteriores al auto declarativo del concurso en los que se ejerció el derecho a la deducción. Y, en el hipotético caso de que se originasen en dichos periodos excesos de deducción podría compensarse la cuota derivada de la rectificación (32).

Ciertamente no se tratará en el presente caso de una declaración-liquidación rectificativa, al tener su origen en la situación de concurso, situación sobrevenida a la fecha de presentación de la declaración-liquidación original del período en el que se dedujeron las cuotas. En todo caso la presentación de esta nueva autoliquidación implicará bien un mayor ingreso o bien una minoración del saldo a devolver o a compensar y, por ende, la modificación de las autoliquidaciones correspondientes a periodos posteriores a aquél en el que se dedujeron las cuotas si bien anteriores a la declaración de concurso.

Y, en aquellos supuestos en los que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación

---

opinión de este autor «hubiera sido igualmente efectivo y técnicamente menos comprometido excepcionar la prohibición de compensaciones del artículo 58 de la Ley 22/2003 a efectos del IVA». Por su parte FRAILE FERNÁNDEZ, R., «La inclusión en el concurso de acreedores del crédito resultante de la aplicación de la regularización de IVA por bienes de inversión», *ob. cit.*, pág. 51, subraya que «Se olvidan de incluir aquellos supuestos de modificación de deducciones abarcados por el apartado dos, segundo, de este precepto en los cuales puede incurrir un contribuyente, se encuentre o no en situación de concurso. Aparentemente en caso de rectificación al alza de la cuantía de las deducciones efectivamente realizadas, la regularización podrá efectuarse en el mismo periodo en que se recibe el documento justificativo y hasta que pasen cuatro años. Ignora aquí el legislador que también un deudor concursado puede ver variado al alza su derecho a deducir. No aplicando ningún criterio especial, ello podría suponer la minoración del crédito contra la masa de la Hacienda Pública».

(32) Como es lógico, ello obligará a practicar las correspondientes declaraciones complementarias por parte del destinatario que se dedujo en su momento las cuotas soportadas de IVA, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora al presentar éstas. Asimismo será necesario que el sujeto reciba la factura del proveedor en la que se rectifiquen las cuotas repercutidas, debiendo comunicarse este hecho a la Administración. A este respecto considera MARTÍN MARTÍN, F., «Las distorsiones del IVA motivadas por la normativa concursal: medidas correctoras introducidas por la Ley 7/2012», *ob. cit.*, pág. 55, que «El sistema es tremendamente complejo, pues obliga a determinar si la cuota rectificada (cada factura rectificada) ha sido o no deducida y, en tal caso, averiguar el período en que se dedujo. Y solo mediante una detallada comprobación se puede verificar la correcta aplicación de la rectificación. Pudiera ocurrir que tal rectificación se refiera a periodos prescritos o cerrados con una liquidación administrativa definitiva. En el caso de que se 'compense' el exceso de deducción, se verán afectados los periodos posteriores en los que se hubiera compensado este exceso de deducción, determinando nuevas deudas que pudieran llegar a ser contra la masa». En opinión del citado autor hubiera sido preferible, manteniendo el criterio jurisprudencial de incluir tales rectificaciones en un período preconcursal, plantear la rectificación en la última liquidación previa al concurso, a saber, aquella correspondiente al período anterior al auto declarativo de concurso.

ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encontrase también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas 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, de acuerdo con lo establecido por el art. 114.Dos.3º de la Ley 37/1992.

De este modo, dada una concreta operación económica que quedase sin efecto a resultas del ejercicio de una acción rescisoria (33) o de reintegración concursal, hallándose en situación de concurso el adquirente inicial del bien, tendrá lugar la rectificación de la cuota en la autoliquidación del período de práctica de la deducción, sin que deban girarse recargos ni intereses de demora. Y, en caso de rectificación de una deducción derivada de una acción de reintegración, el comprador o adquirente inicial que dedujo la cuota no podrá realizar la rectificación en la autoliquidación del periodo en curso en el instante en que dicte el pronunciamiento judicial de reintegración (34).

Tal y como apunta LONGÁS LAFUENTE (35), en el presente supuesto se alude únicamente al empresario o profesional comprador o adquirente inicial que se halle en situación de concurso. Por tanto ambos sujetos de la operación gravada (proveedor del bien y comprador) han de encontrarse en situación de concurso al objeto de poder aplicar el presente supuesto específico de rectificación de la cuota soportada en la adquisición de un bien. Si el comprador o adquirente inicial no se encontrase en situación de concurso la modificación de las cuotas soportadas deducidas habría de llevarse a cabo en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en el que se recibiese el documento justificativo del derecho a deducir a través del cual se rectifican las cuotas inicialmente soportadas emitido por el concursado (36).

Ahora bien, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del art. 80 de la LIVA 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 rectifican las cuotas inicialmente soportadas (37).

---

(33) Procediéndose al ejercicio de estas acciones rescisorias, habrán de seguirse los trámites del incidente concursal ante el juez mercantil. Siendo la sentencia estimatoria se declarará la ineficacia del acto impugnado y se ordenará la restitución de las prestaciones con sus frutos e intereses. En todo caso el ejercicio de estas acciones no excluye el ejercicio de aquellas otras acciones de impugnación de actos del deudor que puedan acometerse ante el juez del concurso.

(34) Véase DE MIGUEL CANUTO, E., «Modificaciones del IVA en relación con los procesos concursales», *ob. cit.*, pág. 64.

(35) LONGÁS LAFUENTE, A., «Novedades en el IVA contenidas en la Ley de Prevención y Lucha contra el Fraude», *ob. cit.*, pág. 96.

(36) No obstante también en el presente caso se rectificarán las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hubiese ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, no pudiendo exigirse (en el supuesto de que el resultado fuese a ingresar) recargos ni intereses de demora.

(37) Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 19 de septiembre de 2013, en la que se afirma que el crédito contra la masa como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal del que es acreedor la entidad concursante determina que, cumpliéndose los requisitos legales, pueda llevarse a cabo la modificación de la base imponible. La citada consulta fue planteada por una entidad que prestó unos servicios a otra entidad, la cual, entregó a aquélla un terreno en pago del precio y del IVA que le fue repercutido. Con posterioridad, la destinataria de los servicios fue declarada en concurso. Y, a resultas del ejercicio de una acción de reintegración concursal, debía integrarse en la masa activa el referido terreno reconociéndose a la consultante el correspondiente crédito contra la masa. La DGT, tras recordar el contenido del art. 80.Tres



En opinión de SÁNCHEZ PEDROCHE (38) la citada modificación representa una distorsión jurídica del mecanismo de modificación de la base imponible, al adoptarse un criterio de imprevisibilidad de la concurrencia de una causa de modificación, resultando únicamente efectiva una vez que haya concurrido efectivamente y que despliegue sus efectos la circunstancia que da lugar a la modificación. Ciertamente, al amparo de lo establecido en el art. 90 de la Directiva 2006/112/CE, la modificación de la base imponible ha de realizarse después del devengo de las operaciones y no mediante rectificación, como sucede en el presente caso. Desde nuestro punto de vista se trata de una reforma que ha de ser puesta en conexión con la doctrina elaborada por el TS en el sentido de que inadmitir la procedencia de las liquidaciones en las que se exige a la empresa concursada el pago de las cuotas deducidas y que se han visto modificadas.

Téngase presente para finalizar que, con motivo de la modificación operada en la Disposición Adicional Sexta de la LIVA, en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos del IVA quedan facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para expedir factura en la que se documente la operación y se repercuta la cuota del Impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto resultante. Ahora bien ello no se aplicará a las entregas de bienes inmuebles en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en la letra e) del art. 84.Uno.2.º de la LIVA.

Como seguramente se recordará con anterioridad a la citada modificación se establecía que en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa los adjudicatarios que tuvieran la condición de empresario o profesional a efectos del IVA quedaban facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y respecto de aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas a gravamen que se produjesen en aquéllos, para expedir la factura a través de la cual se documentase la operación y se repercutiese la cuota del Impuesto, presentando la declaración-liquidación correspondiente e ingresando el importe del Impuesto resultante. Igualmente dichos adjudicatarios que tuviesen la condición de empresario o profesional quedaban facultados para, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el art. 20.2 de la Ley (39).

---

y Cuatro de la LIVA, así como del art. 84 de la LC, concluyó que el crédito que la citada entidad pasaba a tener con la concursada como consecuencia de la acción de reintegración concursal debía calificarse *ex lege* como crédito contra la masa, pudiendo reducirse la base imponible del IVA, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas fuesen total o parcialmente incobrables siempre que se tratase de créditos nacidos con posterioridad al auto de declaración de concurso, debiendo equipararse a estos últimos los créditos calificados como créditos contra la masa en virtud de lo dispuesto en el art. 84.2.8º de la Ley Concursal. En consecuencia, el crédito contra la masa del que es acreedor la entidad determinaría que, cumpliéndose los requisitos legales, pudiera llevar a cabo la modificación de la base imponible del IVA conforme a lo previsto en el art. 80 apartado Cuatro de la Ley 37/1992.

(38) SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», *ob. cit.* (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)).

(39) Tanto las condiciones como los requisitos necesarios para el ejercicio de dichas facultades quedaron recogidas en el art. 5 del RIVA, quedando obligado el adjudicatario a realizar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo transmitente, una declaración-liquidación periódica (Modelo 309), de conformidad con lo establecido en el apartado Dos del artículo primero de la Orden HAC/769/2010, de 18 de marzo. Tal y como se estableció en el citado precepto «Dos. Este modelo será presentado:



Pues bien, tras la reforma operada, y resultas de la introducción de un nuevo párrafo al final de la citada Disposición Adicional Sexta, produciéndose en estos supuestos la inversión del sujeto pasivo será el adjudicatario del inmueble quien realice la declaración de la transmisión en su propio nombre a través de la práctica de una declaración-liquidación mensual o trimestral de IVA (Modelo 303), ingresando y deduciéndose a la vez el IVA de la citada operación inmobiliaria. Por su parte el Modelo 309 se destinará a los restantes supuestos de adjudicación (40).

En resumen, tanto en aquellos supuestos de deducción de cuotas de IVA soportadas con anterioridad al auto de declaración de concurso como en los casos relativos al tratamiento de la rectificación de cuotas soportadas o repercutidas, no habiéndose incluido la totalidad de las cuotas soportadas deducibles antes del auto de declaración del concurso en las autoliquidaciones del IVA correspondientes a períodos anteriores a dicha fecha, y siempre y cuando no hubiese transcurrido el plazo de cuatro años contado a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado únicamente podrá deducirlas mediante la rectificación de las autoliquidaciones relativas a aquellos períodos en los que fueron soportadas, los cuales tienen el carácter de preconcursales, originando el surgimiento de variaciones en las deudas en el concurso.

Y, tal y como ha precisado LÓPEZ LUBIÁN (41), al tener que realizarse las rectificaciones de cuotas deducidas o repercutidas de las entidades en concurso exclusivamente en las autoliquidaciones del período en que las mismas se dedujeron o repercutieron, habrá que proceder a rectificar dichas autoliquidaciones así como las liquidaciones y resúmenes anuales posteriores que se vean incididos, pudiendo terminar produciéndose alteraciones en la masa pasiva del concurso.

#### 4. RÉGIMEN APLICABLE A LOS RECARGOS TRIBUTARIOS

Tradicionalmente se ha venido discutiendo también el tratamiento que debe otorgarse a los recargos. Respecto a estos últimos la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo viene afirmando que deben considerarse como créditos subordinados del art. 92 de la Ley Concursal, fundamentando sus argumentaciones a tal efecto en los principios de limitación de los privilegios de Derecho Público y de *par conditio creditorum*, así como en el hecho de que el recargo ejecutivo y el recargo de apremio

---

(...) 6º Por los adjudicatarios, en los procedimientos administrativos o judiciales de ejecución forzosa que tengan la condición de empresarios o profesionales del Impuesto sobre el Valor Añadido, que estén facultados para presentar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo de dicho tributo la declaración-liquidación correspondiente y para ingresar el impuesto resultante de la operación de adjudicación, en los términos previstos en la Disposición Adicional Quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido».

(40) Con posterioridad la citada Disp. Adic. Sexta sería nuevamente modificada por la Ley 22/2013, de 23 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014. Al amparo de la reforma operada en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos del IVA están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo y respecto a entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para expedir factura en la que se documente operación, efectuar, en su caso, renuncia a exenciones previstas en art. 20.Dos LIVA, y repercutir la cuota del Impuesto en factura que se expida, además de presentar declaración-liquidación e ingresar importe del Impuesto resultante, salvo en supuestos de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que sujeto pasivo sea su destinatario de acuerdo con art. 84.Uno.2º LIVA.

(41) LÓPEZ LUBIÁN, J. I., «Primer análisis de las medidas contra el fraude fiscal contenidas en la Ley 7/2012, de 29 de octubre», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 357, 2012, pág. 111.

excluyen y sustituyen los intereses moratorios a partir del inicio del período ejecutivo, razón por la cual, en la medida en que coinciden, realizan la misma función. En este sentido se pronunció el Alto Tribunal en la ya analizada Sentencia de 21 de enero de 2009, precisándose además que «Entendiendo el concepto de sanción en sentido amplio (efectos del incumplimiento de un deber jurídico), el recargo de apremio ordinario es una sanción por la falta de cumplimiento de la deuda tributaria que se contempla en la Exposición de Motivos de la Ley Concursal al referirse a “sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos, tanto tributarios como de la Seguridad Social”; y en el art. 92.4 bajo la expresión legal “los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias”».

Ciertamente tratándose de sanciones por irregularidades tributarias es el comportamiento del sujeto el que origina la infracción merecedora de la sanción. Y, a tal efecto, produciéndose dicho comportamiento antes de la declaración de concurso el crédito merecerá la calificación de concursal, al margen de cuando se dicte la resolución sancionadora.

Este mismo criterio resultaría trasladable a los recargos por ingreso extemporáneo habiéndose devengado con anterioridad a la declaración de concurso (recuérdese que, en otro caso, se trataría de créditos contra la masa), los cuales tienen también la consideración de créditos subordinados (42), así como a los recargos de la Seguridad Social.

Fueron por tanto varias las Sentencias del TS que adoptaron este criterio que venimos analizando en relación con la posición de los créditos públicos en los procesos concursales, destacando entre ellas la STS de 21 de enero de 2009 en la que, como hemos señalado, se afirmó que los recargos de apremio tienen la consideración de crédito subordinado de los previstos en el art. 92 de la Ley Concursal. E idéntico criterio fue adoptado en relación con los recargos de la Seguridad Social por la Sentencia del Alto Tribunal de 20 de septiembre de 2009.

Adviértase que, al amparo de dicha calificación, su cobro queda postergado al de todos los demás créditos (tanto de la masa como los créditos concursales que disponen de algún tipo de privilegio). A tal efecto declaró el TS que en materia concursal la regulación contenida en la LGT se encuentra subordinada a la Ley 22/2003, rigiendo en esta última los principios de limitación de los privilegios del crédito público y de la *par condicio creditorum*. Asimismo se subrayó el carácter accesorio de los recargos respecto de la obligación principal, al desempeñar aquellos la misma función que los intereses a los que, en ocasiones, sustituyen. De este modo, y atendiendo a la aplicación del criterio de accesoriedad que afecta a aquellas prestaciones respecto de la obligación principal a partir de la cual se generan, la calificación de estos recargos de naturaleza tributaria como créditos concursales o como créditos contra la masa dependerá del carácter que se haya atribuido a aquella obligación de la cual son accesorios.

---

(42) Ya en su día la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) de 13 de noviembre de 1995, relativa al art. 61.2 de la antigua Ley General Tributaria de 1963, en su redacción otorgada por la Ley de Presupuestos para 1986, afirmó que dichos recargos constituyen una especie de «cláusula penal» asimilable a las previstas con carácter general en los arts. 1152 y siguientes del Código Civil (CC) así como en el art. 96 de la Ley 13/1995, respecto a la contratación administrativa, con la diferencia de que dicha cláusula viene impuesta por la Ley en lugar de surgir de un acuerdo de voluntades. Se trata por tanto de medidas derivadas del incumplimiento que vienen a sustituir en la práctica a las sanciones en sentido estricto (y a los intereses, si el retraso no supera el año) y que, en base a ello, deben considerarse créditos subordinados reconducibles al art. 92.4 de la LC.

Ahora bien con independencia de lo anterior conviene tener presente que para el TS los recargos adquieren naturaleza sancionadora, si bien adoptándose un concepto de sanción en sentido amplio, esto es, entendida como incumplimiento de un deber jurídico, y debiendo estimarse incluidos entre los «créditos por multas y demás sanciones pecuniarias», a los que se refiere la Ley Concursal, sin incurrirse por ello en una interpretación extensiva.

Igualmente se encargó de clarificar el TS el significado y alcance del privilegio general, reconocido en el art. 91.4 de la Ley Concursal a favor de los créditos tributarios y demás de Derecho Público, así como los de Seguridad Social. Como es sabido dispone el citado precepto de la Ley Concursal que dichos criterios gozarán de preferencia de cobro hasta el 50% de su importe, siempre que no gocen a su vez de privilegio general, como sucede con las retenciones tributarias y de la Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de alguna obligación legal.

Sin perjuicio del posterior análisis que realizaremos de esta cuestión, el principal problema que planteó este precepto fue el de si en la base de cálculo del 50% había de incluirse «el conjunto de los créditos» reconocidos a favor del acreedor público (la AEAT o la Seguridad Social) o si, por el contrario, debían excluirse aquellos que ya gozaran del privilegio reconocido en el art. 91.2 de la Ley Concursal. Tradicionalmente la Administración tributaria pretendía que, de cara al cálculo de ese 50% que se privilegia, se tomaran en consideración el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, incluidos los subordinados, tratando así de incrementar la base sobre la que resulte de aplicación el porcentaje del privilegio.

Pues bien, tomando como punto de partida los principios inspiradores de la reforma concursal, así como la necesidad existente de interpretar de manera restrictiva toda aquella regla que, por el hecho de otorgar un privilegio, introduzca un reparto desigual de los esfuerzos que deban realizarse (vulnerándose así la regla de la *par condicio creditorum*), estimó el TS que la referida expresión de «conjunto de los créditos» empleada por el inciso segundo del apartado 4º del art. 91 de la LC, ha de ser considerada como una herramienta razonable de la norma, trascendiendo así su mera literalidad y teniendo presente su ubicación sistemática dentro del art. 91. Se estima así por parte de Alto Tribunal que lo que tiene lugar es un «cómputo selectivo» comprensivo únicamente del conjunto de las cantidades restantes y de cara a que no gocen de la aplicación de ningún otro privilegio, señalándose además que la adopción de una interpretación distinta conduciría al tratamiento injustificado consistente en dotar de un doble privilegio a las cantidades procedentes de retenciones, a saber: en primer lugar, el procedente del apartado segundo del art. 91; y, en segundo término, su utilización para el cómputo del privilegio del apartado 4 de dicho precepto. En definitiva, dadas estas situaciones el TS estimó la postura defendida por la Administración concursal y limitó el privilegio general del apartado 4 del art. 91 de la LC a la mitad de las cotizaciones a cargo de la empresa.

Tal y como precisó el Alto Tribunal «Para determinar la base a que debe aplicarse el porcentaje del cincuenta por ciento no cabe tomar en cuenta los créditos incardinables en los artículos 90, 91 y 92 de la Ley Concursal, porque los mismos ya están clasificados con una u otra condición y, por consiguiente, quedan fuera de la categoría genérica de los no clasificados, y ello no sólo es coherente con un argumento de lógica formal del sistema, sino que además evita el sin sentido de una doble calificación de los créditos ya clasificados. La exclusión de la base del cálculo de los créditos con privilegio especial (art. 90 LC) y de las retenciones (art. 91.2 LC) se ratifica por su específico rango privilegiado (arts. 155 y 156 LC); en tanto que la exclusión de los créditos subordinados se refuerza si se advierte, por un lado, que no es razonable que unos créditos que el legislador posterga o discrimina por unas u otras razones subjetivas u objetivas se deban tomar en cuenta para incrementar la cuantía del privilegio general en perjuicio de los

acreedores ordinarios y, por otro lado, que una de las directrices de la Ley Concursal es la de limitación de los privilegios, en favor de cuya orientación, con interpretación restringida de los mismos, abundan razones de diversa índole».

## 5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Como es sobradamente conocido la Ley Concursal es la encargada de regular, entre otros aspectos, el procedimiento a seguir por las Administraciones Públicas en defensa de sus intereses, reconociendo que todos los acreedores (incluidas las Administraciones tributarias) tienen el derecho de pedir que se declare el concurso, así como el derecho a impugnar los acuerdos que estime perjudiciales para sus intereses (comenzando por la propia declaración de concurso) y el derecho a pedir la adopción de medidas cautelares contra el concursado, los liquidadores o los administradores, de hecho y de derecho, presentes, pasados o futuros.

La declaración de concurso efectuada en virtud de auto judicial origina una especie de vencimiento anticipado de las deudas aplazadas del concursado, paralizando todas las ejecuciones singulares iniciadas o por iniciar contra el patrimonio del deudor. Ambos efectos terminan atenuándose tratándose de deudas aseguradas con garantía real o embargo ejecutivo que, no obstante, quedan sometidos a la tutela judicial, como cualquier realización de cualquier actuación ejecutiva.

A lo largo de estos últimos años el tradicional privilegio de la Hacienda Pública de ejecutar por separado los créditos asegurados mediante embargo o garantía real anteriores al concurso ha sufrido un importante recorte. Y es que las Administraciones tributarias sólo adquieren un derecho de abstención por la parte de sus créditos que sea preferente, de manera que siempre existirán créditos tributarios afectados por el convenio.

Ciertamente constituye un hecho innegable que la reforma concursal operada en su día modificó de manera notable las bases conceptuales de diversas instituciones jurídicas tradicionales existentes en nuestro ordenamiento (caso, por ejemplo, del privilegio general del crédito tributario o de la autotutela administrativa). Ahora bien, con independencia de lo anterior debe reconocerse igualmente la necesidad de efectuar una ponderación adecuada de los bienes jurídicos que convergen en el presente caso desde el punto de vista de la protección de los recursos de la Hacienda Pública.

Destaca especialmente la dilatada espera que ha de soportarse para cobrar los llamados créditos subordinados, que son cobrados en último lugar, si es que finalmente se cobran. Las retenciones ya no tienen la consideración de depósito, pero sí la de créditos con privilegio general. El crédito tributario no garantizado sólo goza en realidad de privilegio general por el 50% de su importe. Hacienda sólo puede concertar condiciones singulares de pago por la parte del crédito que resulte privilegiada, ya que por la parte no privilegiada queda vinculada a lo que establezca el contenido general, en su caso.

Ciertamente uno de los aspectos más relevantes de la reforma concursal operada en el año 2003 en relación con la Hacienda Pública fue el relativo a la posibilidad de que ésta pueda resultar titular de créditos privilegiados (ordinarios y subordinados). Igualmente pudiera llegar a suceder que un mismo crédito tributario que, al amparo de la regulación anterior, resultase configurado de forma unitaria, pudiera llegar a tener de conformidad con la vigente regulación el carácter de privilegiado en una determinada cuantía, en otra el carácter de ordinario y en otra el de subordinado. A resultas de esta disgregación se ha producido una considerable pérdida del derecho de abstención del que gozaba la Hacienda Pública durante la vigencia de la anterior normativa concursal respecto de la parte del crédito no privilegiada y, en consecuencia, la participación necesaria de la Administración tributaria en el convenio concursal por el importe de sus cré-

ditos ordinarios y subordinados. Ahora bien, ha de quedar claro que la posibilidad de poder efectuar quitas y esperas dentro del procedimiento concursal constituye una excepción al principio de indisponibilidad del crédito tributario amparada de manera expresa en lo dispuesto en el art. 18 de la LGT.

Dentro del ámbito del procedimiento concursal es la naturaleza pública o privada del crédito la que determina su calificación, al establecer el art. 91.4 de la Ley 22/2003 que son créditos con privilegio general los créditos tributarios y demás de Derecho público. *A priori* la configuración jurídica del IVA determina que el cobro y pago de la cuota impositiva se desenvuelva en una relación entre dos particulares, normalmente quien entrega el bien o presta el servicio y el destinatario de la operación. Sucede sin embargo que los deberes materiales y formales a través de los cuáles se desarrolla dicha relación surgen del tributo y cualquier cuestión litigiosa que pueda llegar a plantearse en su desarrollo y ejecución deberá resolverse a través de los recursos propios del ámbito tributario.

Señala a este respecto el art. 88.6 de la Ley 37/1992 que aquellas controversias que puedan llegar a producirse con referencia a la repercusión del IVA, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa. Cabe estimar, en consecuencia, que aquellas cantidades que resultan del acto de repercusión presentan una naturaleza híbrida, ya que quien realiza la operación tiene el deber de exigir las cuotas repercutidas al destinatario de la misma, de igual modo que éste último asume el deber de pagar las cuotas repercutidas, si bien estas cantidades no se deben ingresar directamente en la Hacienda Pública, no pudiendo además ésta última exigir las cuotas por las vías establecidas para los créditos tributarios.

Dentro del sistema liquidatorio del IVA las cuotas satisfechas y recaudadas no adquieren propiamente el carácter de tributo, ya que una cosa es la cantidad que el obligado a repercutir debe cobrar del destinatario de las operaciones (fruto de la relación existente entre dos particulares) y otra bien distinta es la cantidad que resulta a ingresar o devolver en la declaración-liquidación periódica que deben presentar los sujetos pasivos, cuya naturaleza tributaria no suscita dudas, al tratarse de una cuota tributaria protegida por el conjunto de mecanismos e instrumentos previstos en el Derecho Público, incluidos el ordenamiento sancionador o los mecanismos de ejecución forzosa.

Sucede no obstante que, en el presente caso, a resultas de la modificación de la base imponible y de la rectificación de la factura, el sujeto repercutido queda obligado directamente al pago con la Hacienda Pública, constituyendo la condición del acreedor –sujeto privado o Hacienda Pública– el aspecto determinante de que las cantidades debidas lo sean en concepto de tributo o no. Y no cabe duda alguna de la naturaleza tributaria de la prestación resultante. De este modo, en la medida en que la modificación de la base imponible da lugar a la obligación del deudor concursado de ingresar la cuota de IVA no satisfecha en la Administración tributaria surge de manera clara e indubitada la naturaleza tributaria de la prestación.

En definitiva, la cuota de IVA rectificada representa un crédito de naturaleza tributaria que debe quedar sometido a las reglas generales establecidas en la Ley 22/2003, adquiriendo el 50% del crédito rectificado el carácter de privilegiado y siendo calificado el resto como crédito ordinario. Así las cosas el crédito originario habría de dividirse en dos –precio (base imponible) y cuota del IVA– a efectos de su clasificación ya que, mientras el precio de la operación tendrá carácter de crédito ordinario, la cuota que gravó la operación se clasificará entre los créditos con privilegio general.

Como es lógico esta diferenciación realizada plantea importantes consecuencias en lo relativo a las quitas que, en su caso, puedan llegar a producirse, afectando además a las

posibilidades de que el crédito pueda llegar a cobrarse. Y ello en tanto en cuanto solo el 50% de la cuota de IVA, por su carácter de crédito ordinario, se verá afectada por la quita que, en su caso, se pueda establecer en el convenio con los acreedores. En cambio, por lo que respecta al resto del crédito su carácter privilegiado permitirá a la Hacienda Pública abstenerse de participar en el proceso concursal y exigirlo de forma íntegra, si bien también podrá llegar a un acuerdo singular con el deudor, en los términos que establece el art. 164.4 de la LGT.

La administración concursal debe incorporar los créditos a la masa pasiva y calificarlos de acuerdo con las disposiciones de la LC para proceder a su pago en el marco del procedimiento concursal, teniendo en cuenta la solución del mismo y la calificación que se haya otorgado al crédito. Sucede no obstante que el cumplimiento de aquello que establece el art. 24 del RIVA podría terminar conduciendo a un incumplimiento de las obligaciones que corresponden a los administradores concursales, si éstos permiten que se produzca el ingreso de las cuotas correspondientes a las bases rectificadas. El deudor concursado ha de cumplir con el procedimiento establecido en la normativa del Impuesto para llevar a cabo el reconocimiento del crédito mediante su inclusión en la declaración-liquidación correspondiente, pero no debe proceder a su pago.

A tal efecto se ha de entrar a concretar qué parte de la cantidad que resulte a ingresar en la declaración-liquidación periódica corresponde a créditos concursales, teniendo presente que dichas cantidades no deben ser objeto de ingreso, motivo por el cual habrá de presentar una liquidación con ingreso parcial. De hecho, en la declaración-liquidación periódica correspondiente al período en el que se declare el concurso las cuotas repercutidas y soportadas con anterioridad a dicha declaración habrán de ser objeto de reconocimiento, si bien la cuota resultante de esta diferencia no habrá de ser ingresada, al tratarse de un crédito concursal que debe ser satisfecho en el marco del procedimiento concursal. En cambio, la cuota resultante del IVA devengado y soportado con posterioridad a la declaración de concurso sí que deberá ingresarse, al tratarse de un crédito contra la masa. De este modo en la declaración-liquidación del IVA correspondiente al trimestre en que se haya declarado el concurso habrá de efectuarse una depuración de los créditos que tengan el carácter de créditos contra la masa, así como de aquellos otros que se integran en el concurso para su cobro. Estos últimos créditos y las cuotas que hayan sido rectificadas en aplicación de lo dispuesto en el art. 80.Tres de la LIVA no deberán ser objeto de ingreso.

En caso de que el deudor concursado no corrija las cuotas deducidas en la declaración-liquidación del período en que se reciban las facturas rectificativas la AEAT podría regularizar su situación tributaria mediante la práctica de la correspondiente liquidación en la que se exijan las cuotas que no hubieran sido objeto de rectificación, pudiendo incluso, tras la conclusión del procedimiento concursal, exigir aquéllas por la vía de apremio. No obstante, en la medida en que tales cuotas debieran de haberse exigido por la Administración tributaria en el marco del procedimiento concursal, parece razonable estimar que la Hacienda Pública habría de integrarse entre los acreedores y hacer efectivo su crédito en dicho procedimiento. Así, en el supuesto de que no se rectificaran las deducciones en la declaración-liquidación correspondiente ni se incluyera el crédito en la masa pasiva, la AEAT habría de instar el oportuno incidente concursal en el marco del proceso judicial.

En la práctica, sin embargo, basta a estos efectos con la inclusión de los créditos en la correspondiente certificación administrativa, siendo el Juez mercantil el competente para pronunciarse al respecto. Así, la Administración deberá plantear a través de su representación procesal el correspondiente incidente concursal en caso de que exista cualquier incidencia en la calificación de este crédito, en lugar de tratar de liquidar y cobrar su crédito utilizando sus potestades de autotutela administrativa, ya



sea al margen del procedimiento concursal o bien una vez finalizado éste, sin que se haya opuesto a la lista de acreedores realizada por los administradores concursales. Tampoco parece admisible que la Hacienda Pública pretenda en estos casos declarar la responsabilidad de los administradores sociales o concursales por el incumplimiento de la obligación establecida en el art. 24 del RIVA de minorar las cuotas soportadas deducibles.

En nuestra opinión los principales conflictos que suscita en la práctica la aplicación del art. 24 del RIVA vienen motivados por la propia incongruencia del mecanismo establecido en dicho precepto para el caso de que el deudor se encuentre en concurso de acreedores. A la luz de la actual regulación contenida en el citado precepto reglamentario se producirá, no ya sólo el reconocimiento del crédito, sino también la extinción de la deuda derivada de la rectificación de la base mediante la compensación en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se reciba la factura rectificativa. Se trata de unas actuaciones que chocan con la propia naturaleza del crédito que está siendo objeto de reconocimiento y con la forma en la que dicho crédito debe ser satisfecho en el marco del procedimiento concursal, en tanto en cuanto el crédito ya se encuentra liquidado, no resultando posible además el ingreso de las cantidades así determinadas, debiendo producirse el mismo de acuerdo con las reglas del concurso.

Lo que en realidad regula el art. 24 del RIVA es un procedimiento destinado a la declaración e ingreso del IVA que los acreedores hayan podido recuperar mediante la emisión de la factura rectificativa, previéndose a tal efecto una minoración del IVA soportado deducible en el importe de la cuota impositiva señalada. Tendrá lugar así la extinción de la deuda con motivo del pago de la misma.

En todo caso quien comunica a la administración concursal la existencia del crédito no es sino el acreedor originario el cual, en lugar de efectuar una comunicación ordinaria de su crédito para su inclusión en la lista de acreedores, asume la obligación de remitir en el plazo establecido para tal fin una factura rectificativa a efectos de la modificación de la base imponible del IVA. Los créditos documentados y comunicados al deudor concursado en las facturas rectificativas deberán incluirse por tanto en la masa pasiva del concurso por los administradores concursales, quienes asumen además la obligación de efectuar su calificación de acuerdo con los procedimientos previstos con carácter general.

Será tras la realización de dicha calificación cuando se adopten las decisiones que resulten procedentes en el ámbito del procedimiento concursal, pudiendo la Administración tributaria incorporar con posterioridad dicho crédito en la certificación administrativa que deba emitir para la elaboración de la lista definitiva de acreedores, al margen de que, como ya hemos precisado, no nos hallemos ante un requisito necesario para la incorporación a dicha lista, ya que los administradores concursales deben incorporar todos aquellos créditos de los que tengan conocimiento.

Ninguna duda plantea el hecho de que el acreedor ha de cumplir un conjunto de requisitos formales destinados a posibilitar la rectificación de la titularidad del crédito, debiendo comunicar dicha situación a la AEAT. Más dudosa se presenta, en cambio, la eficacia de aquellos otros requisitos que el art. 24 del RIVA establece en relación con el deudor en concurso, especialmente a tenor de lo señalado al respecto en la Ley Concursal. Y es que no debemos olvidar en ningún caso cual es el fin último perseguido: que la cuota de IVA que gravó la operación sea calificada en la masa pasiva como crédito con privilegio general a favor de la AEAT.

En cualquier caso, lo que excede los límites de lo razonable es que el impago determine que quien realiza la entrega de bienes o la prestación del servicio –y se encarga de recaudar el tributo para la Hacienda Pública– deba asumir de forma definitiva con su pa-

trimonio las cuotas de IVA que el destinatario de las operaciones no le hubiere satisfecho. Para conseguir tales objetivos es absolutamente imprescindible que la normativa procedimental tributaria se acomode a las disposiciones de la LC y que se simplifiquen los requisitos formales establecidos a tales efectos.

Aun cuando la normativa parta del devengo de la operación para determinar el momento en que el sujeto pasivo debe realizar el ingreso de la cuota de IVA, ante determinadas circunstancias, entre ellas el concurso de acreedores, debe admitirse la rectificación de la base imponible y, en definitiva, la recuperación por el acreedor de la cuota ingresada, para lo que deben eliminarse las trabas innecesarias que se derivan de la normativa procedimental tributaria.

Con carácter general estimamos que el sistema establecido en el art. 24 del RIVA, a través del cual se desarrolla lo dispuesto por el art. 114 de la Ley 37/1992, resulta plenamente coherente, especialmente si se tiene en cuenta únicamente el funcionamiento del propio impuesto y su mecánica liquidatoria. De hecho, es perfectamente válido cuando se trata de la modificación de la base en aquellos supuestos previstos en el art. 80. Cuatro de la LIVA, ya que el deudor en estos casos mantiene su funcionamiento normal, de manera que el siguiente período de declaración podrá ser aprovechado para recomponer la situación tributaria de cada una de las partes de la operación que ha sido rectificadas a consecuencia del impago.

Recuérdese además a este respecto que, tras la aprobación de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, se estableció que, tratándose de operaciones a plazos, será suficiente con instar el cobro de uno de los plazos para modificar aquélla. Concretamente tras la redacción otorgada al apartado Cuatro del art. 80 de la LIVA la base imponible del Impuesto también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

En cambio, tratándose de un supuesto de concurso de acreedores la razón de ser del citado procedimiento únicamente existiría si se estimase que el crédito resultante de la modificación de la base imponible por aplicación del art. 80. Tres de la LIVA tiene la naturaleza de crédito contra la masa, pudiendo estimarse entonces coherente con los planteamientos defendidos en este punto por la Administración tributaria. Y ello en tanto en cuanto el citado procedimiento reglado en el art. 24 del RIVA va más allá de un simple reconocimiento del crédito, extinguiéndose a través del mismo la deuda con la Hacienda Pública derivada de la rectificación de la base.

Ahora bien cabe plantearse si aquellos procedimientos que han de seguirse para hacer efectivos los créditos de los que es titular la AEAT como consecuencia de la modificación de la base imponible no habrían de presentar un carácter esencialmente diverso en los dos supuestos de modificación voluntaria de la base regulados en los apartados Tres y Cuatro del art. 80 de la LIVA. Y ello en atención a la situación igualmente diversa en la que se halla el deudor en caso de que se declare el concurso de acreedores y las consecuencias que dicha situación podría llegar a plantear en el desarrollo de los procedimientos administrativos previstos para el reconocimiento y pago de los créditos adeudados por la persona o entidad incurso en el proceso concursal.

Desde nuestro punto de vista no creemos que pueda afirmarse que, a resultados de la emisión de las facturas rectificativas del IVA, nazca o surja un crédito contra la masa, ya que el crédito sigue siendo el mismo, si bien se modifica su titularidad a través de una novación modificativa parcial en la persona del acreedor (la Agencia Tributaria).

**REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- BALLARÍN ESPUÑA, M. (2001): «La modificación de la base imponible en el IVA: aspectos materiales», *Gaceta Fiscal*, núm. 198.
- CARBAJO VASCO, D. (2019): «Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores (sexta edición)», *Documentos de Trabajo*, núm. 5, Instituto de Estudios Fiscales.
- DE MIGUEL CANUTO, E. (2013): «Modificaciones del IVA en relación con los procesos concursales», *Información Fiscal*, núm. 113.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2010): «La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales y no contra la masa, según la STS (Sala 1ª) de 20 de septiembre de 2009», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2.
- FRAILE FERNÁNDEZ, R. (2014): «La inclusión en el concurso de acreedores del crédito resultante de la aplicación de la regularización de IVA por bienes de inversión», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 380.
- GARCÍA GÓMEZ, A. J. (2012): «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- (2011): «Sobre la calificación concursal de determinados créditos tributarios a la luz de la jurisprudencia mercantil», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 149.
- (2010): «Los créditos por IVA contra el deudor por hechos imposables anteriores a la declaración de concurso (SSTS 1-9-2009 y 20-9-2009)», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 20.
- GOMÉZ MARTÍN, F. (2010): «Los créditos públicos en sede concursal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 89.
- GRÁVALOS OLIVELLA, J. (2008): «Algunos comentarios sobre los efectos de la modificación de la base imponible del IVA en caso de concurso», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 308.
- LONGÁS LAFUENTE, A. (2013): «Novedades en el IVA contenidas en la Ley de Prevención y Lucha contra el Fraude», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 359.
- LÓPEZ LUBIÁN, J. I. (2012): «Primer análisis de las medidas contra el fraude fiscal contenidas en la Ley 7/2012, de 29 de octubre», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 357.
- MÁLVAREZ PASCUAL, L. A. (2011): «El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: Naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación», *Quincena Fiscal*, núm. 15-16.
- MARTÍN MARTÍN, F. (2013): «Las distorsiones del IVA motivadas por la normativa concursal: medidas correctoras introducidas por la Ley 7/2012», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 364.
- MARTÍN QUERALT, J. (2009): «La participación de Hacienda en los concursos: entre la reducción de privilegios y la exigencia de respeto al principio de la *par condicio creditorum*», *Tribuna Fiscal*, núm. 230.
- ORDIZ FUENTES, C. (2008): «La calificación en sede concursal de los créditos resultantes de la modificación de la base imponible de los acreedores del concursado (art. 80.Tres LIVA)», *Tribunal Fiscal*, núm. 208.

- PÉREZ ROYO, F. (2007): «El privilegio general de los créditos tributarios –según la interpretación auténtica contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular–», *Quincena Fiscal*, núm. 1.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2006): *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A. (2006): «La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 278.
- ROJO, A. y BELTRÁN, E. (2006): *Lecciones de Derecho Mercantil*, Thomson-Civitas. Madrid.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2012): «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal*, núm. 11.
- SÁNCHEZ PINO, A. J. (2005): «Las deudas tributarias de la masa en el nuevo concurso de acreedores», *Gaceta Fiscal* núm. 246.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A. (1997): «Modificaciones en el IVA», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 168.