

LA INCLUSIÓN EN EL CONCURSO DE ACREEDORES DEL CRÉDITO RESULTANTE DE LA APLICACIÓN DE LA REGULARIZACIÓN DE IVA POR BIENES DE INVERSIÓN

Rosa Fraile Fernández

*Doctora en Derecho
Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos
Abogada colegiada ICAM*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2014** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

El legislador tributario se ha visto en la necesidad de reformar la Ley del IVA con el fin de trasladar al articulado la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de devengo del impuesto y distinción entre créditos tributarios concursales y los créditos que lo son contra la masa. En el presente texto se aborda una de las cuestiones que no han quedado reformadas por la Ley 7/2012 y que supone un punto de conflictividad entre administradores concursales y Administración Tributaria. Nos referimos a la regularización de las deducciones cuando se produce la entrega de bienes de inversión durante el periodo de regularización, así como cuando cambia la prorrata aplicable a las deducciones durante este mismo periodo. Trataremos de identificar cuándo el crédito cuantificado a través de estas regularizaciones lo es contra la masa y cuándo concursal y cómo podemos interpretar la Ley del Impuesto a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo para proceder de acuerdo con los criterios concursales a la inclusión en el concurso de acreedores del resultado de las regularizaciones.

Palabras claves: prorrata de IVA, bienes de inversión, concurso de acreedores, periodo de ajuste y calificación del crédito.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014

THE INCLUSION ON THE BANKRUPTCY PROCEDURE OF THE CREDIT THAT IS DERIVED ON THE ADJUSTMENT ON VAT PROPORTIONAL DEDUCTION

Rosa Fraile Fernández

ABSTRACT

Recently in Spain has been modified the VAT law with the proposal of include the Supreme Court case law in relation with the chargeable event of VAT and the difference between bankruptcy credits and estate credits. This article deals with one of the questions that is not completely defined thanks of the 7/2012 Law. This aspect cause important tensions and disputes between the bankruptcy trustees and the Tax Administration. We are referring to the adjustment provided for in VAT Law when the capital goods are supplied during the adjustment period, and also when the proportional deduction has changed during the adjustment period. We are going to identify when the amount originated in this regularizations is an estate credit or a bankruptcy credit, utilising the Supreme Court case law and the union of the insolvency procedures values with the fiscal law principles.

Keywords: VAT, proportional deduction, bankruptcy, capital goods, acknowledgement and classification.

Sumario

- I. Introducción
 - II. La regla de la prorrata
 - III. La regularización de los bienes de inversión
 - IV. Los créditos concursales y los créditos contra la masa
 - V. El momento de devengo y la jurisprudencia
 - VI. La adaptación de la LIVA por la Ley 7/2012
 - VII. La clasificación del crédito resultado de la regularización de bienes de inversión
 - VIII. Conclusión
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

El presente artículo pretende acercar al lector al problema de la clasificación en el concurso de acreedores del crédito tributario relacionado con la regularización de la deducción por bienes de inversión en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Nuestro propósito es hacer ver dónde se encuentra el problema, la dificultad en la determinación de si el crédito que surja por esta regularización tiene carácter de crédito concursal o de crédito contra la masa. Con esta finalidad de presentación del problema, lo primero que se realizará es una incursión en el cálculo de la prorrata de IVA, que sin pretender ser un profundo análisis, tiene la vocación de recordar el mecanismo que ha de seguirse para calcular el porcentaje de IVA deducible sobre el total del soportado para aquellas empresas o profesionales que deban aplicar este sistema. Posteriormente haremos lo propio en relación con la regularización de la deducción de los bienes de inversión, tanto en aquellos casos en que cambia la prorrata aplicable, como en aquellos supuestos en que se produce la entrega del bien de inversión antes de que finalice el periodo de regularización. Las sencillas explicaciones que se exponen permitirán que cualquier interesado en el objeto del trabajo, sin que como requisito previo haya de ser experto en IVA, pueda comprender el interrogante que se plantea.

En los siguientes apartados se observará la diferencia entre los créditos contra la masa y los créditos concursales, si bien, no hemos estimado pertinente otorgar un apartado propio a la aproximación al concurso de acreedores pues entendemos que la novedad de la norma concursal, poco más de una década, las numerosas modificaciones sufridas en tan breve periodo y la inevitable cultura jurídica creada en torno a un fenómeno, por desgracia, muy repetido en el marco empresarial durante los últimos años, la insolvencia; hace innecesario presentar el proceso concursal de manera genérica. Lo que sí haremos, como se ha expuesto, es abordar la materia acerca de la distinción entre los créditos concursales y aquellos que lo son contra la masa, que, con carácter general, son los que nacen con posterioridad a la declaración del concurso y cuyo cobro no queda suspendido por la declaración de este.

Presentamos las virtualidades que tiene para la Administración que el crédito tributario se considere contra la masa y comentamos los motivos que nos llevan a atender al momento de devengo como fecha comparativa de cara a distinguir cuándo un crédito tributario ha nacido después de la declaración del concurso. Repasamos brevemente la jurisprudencia, principalmente la emanada del Tribunal Supremo al respecto de la atención a este momento de devengo. Seguidamente comentamos la modificación de la Ley del IVA a través de la Ley 7/2012; estando entre los objetivos de la norma modificativa la adaptación de las autoliquidaciones a la realidad del

sujeto pasivo concursado y a la distinción del crédito tributario concursal y aquel que lo es contra la masa. Después tratamos algunos de los defectos que encontramos pese a la intención del legislador, manifiesta en la exposición de motivos, de facilitar la aplicación práctica del criterio de devengo sostenido por el Alto Tribunal.

Entre los flecos que el legislador dejó sin atar al criterio de devengo en materia concursal se encuentra, a nuestro juicio, el que da título a este trabajo. Las cuantías que resultan de la regularización de los bienes de inversión no encuentran amparo legal para ser incluidas en una u otra autoliquidación en función de si el sujeto pasivo está declarado en concurso. Esto genera una serie de inconvenientes que trataremos de mostrar, para proponer un criterio interpretativo que cohesione la línea seguida por el Tribunal Supremo junto con la Ley Concursal (LC) y la LIVA, así como para indicar cuál es nuestra propuesta de *lege ferenda* a este respecto. Ello, no sin antes haber expresado cuándo entendemos que se devenga la obligación tributaria principal, cuándo habrá debido devengarse para que el crédito lo sea contra la masa y cómo debe operar la interpretación de manera que sea consecuente con la posibilidad de que de la regularización el resultado sea un ingreso o una deducción complementaria, es decir, cómo actuar para que ni otros acreedores, ni la Hacienda Pública se vean perjudicados por la aplicación no equitativa del criterio de devengo. Por último, finalizamos el texto exponiendo con brevedad las conclusiones alcanzadas.

II. LA REGLA DE LA PRORRATA

Como bien es sabido, el montante que arrojan las liquidaciones de IVA, a grandes rasgos, es el resultado de restar del IVA repercutido y autorrepercutido, aquella parte del IVA soportado que posee el carácter legal de ser IVA deducible. Como también es conocido, no todo el IVA soportado por el empresario a efectos de la Ley del Impuesto es deducible. Además, existen actividades que ven exentas de IVA las ventas de los bienes y servicios que producen. Ello nos lleva a distinguir entre las llamadas exenciones plenas y las conocidas como exenciones limitadas. Se consideran exenciones plenas aquellas que quedan recogidas en los artículos 21 a 26 de la LIVA entre las que se incluyen las exportaciones y las entregas intracomunitarias de bienes. El empresario que realiza este tipo de actividades, pese a que sus entregas de bienes se vean exentas de IVA, tiene derecho a deducir el IVA que pueda soportar en las adquisiciones de bienes y servicios relacionados con su actividad.

Por su parte, cuando una empresa o profesional se dedica a la entrega de bienes y servicios afectados por exención limitada se encuentra ante la obligación de soportar el IVA que le es repercutido en sus adquisiciones de bienes y servicios, pero no puede repercutir IVA en el objeto de su producción, ni tiene derecho a deducirse el IVA que soporta. Estas exenciones limitadas se encuentran recogidas en el artículo 20 de la LIVA y entre ellas podemos destacar la prestación de servicios médicos y sanitarios, educativos, sociales, deportivos, de seguros y financieros, las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, etcétera. La prohibición de

deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios se encuentra regulada en el artículo 94 de la LIVA. El sistema que ha elegido el legislador a fin de identificar las operaciones que generan derecho a deducción ha sido de carácter positivo; no se refleja expresamente qué actividades no otorgan el derecho a la deducción, sino que se indica cuáles sí son generadoras del derecho a deducir el IVA soportado. El artículo señala claramente que generan derecho a deducción «las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido» [art. 94.dos.1.º a)] y posteriormente añade que también generan este derecho «las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas» [art. 94.dos.1.º c)]. Así pues, no se incluyen entre las operaciones que generan derecho a deducción de IVA soportado aquellas que se ven afectadas por la exención en operaciones interiores del artículo 20 de la LIVA, las llamadas exenciones limitadas.

Pues bien, como viene de suyo, teniendo en cuenta la variedad de objetos sociales y actividades desarrolladas por el entramado empresarial, acontece en la práctica que determinados contribuyentes por IVA desarrollan de manera paralela dos o más actividades entre las que algunas pueden resultar afectadas por las exenciones limitadas y otras ser generadoras del derecho a deducción del IVA soportado. Para estos casos, el legislador ha previsto la conocida como regla de la prorrata. El artículo 102 de la LIVA indica que esta regla de la prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. A su vez se establecen en la ley dos tipos de regla de la prorrata que habrán de aplicarse en función de determinados requisitos que marca la norma: la prorrata general y la prorrata especial.

Grosso modo, la aplicación de la prorrata general supone calcular qué porcentaje del IVA soportado tendrá el carácter de IVA deducible. Este porcentaje será el resultado de dividir el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad, entre el total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, tanto las que originan derecho a deducción como las que no lo originan; ello según se indica en el artículo 104.dos.1.º de la LIVA. Así pues, de todo el IVA soportado solo será deducible el tanto por ciento equivalente al porcentaje que representan las ventas de bienes y servicios con derecho a deducción sobre el total de las ventas. Es preciso mencionar que en el total de entregas de bienes y prestaciones de servicios que generan derecho a deducción se incluirán, en su caso, la cuantía relativa a las exportaciones y demás actividades que gozan de exención *ex* artículos 21 a 26 de la LIVA pues así queda previsto, como ya hemos mencionado, en el artículo 94 de la LIVA.

El método de cálculo del IVA deducible en aplicación de la prorrata especial supone atender a la contabilidad de costes. Según esta clase de prorrata se considerará deducible aquel IVA que se haya soportado por la adquisición de bienes y servicios que se empleen totalmente en el ejercicio de actividades que resultan generadoras del derecho a la deducción de IVA soportado. Por el contrario, el IVA que haya sido soportado por la adquisición de bienes y servicios que se empleen

en actividades no generadoras del derecho a deducción no será deducible ni de manera total ni parcialmente. Por último, todas aquellas cantidades que se correspondan con IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios que sean utilizados en la realización tanto de actividades generadoras como de actividades no generadoras del derecho a deducción serán deducibles solo en la proporción que representan las actividades que generan derecho a deducción sobre el total de las entregas de bienes o prestaciones de servicios; todo ello según se detalla en el artículo 106 de la LIVA. Esto es, será deducible el IVA que tenga que ver por completo con actividades que generan derecho a deducción y la parte correspondiente a la prorrata general calculada solo para el IVA soportado que no puede clasificarse como relacionado en exclusiva con las entregas bienes y servicios generadoras del derecho a deducción y del que tampoco sea posible determinar su relación exclusiva con las entregas de bienes y servicios no generadoras de tal derecho.

III. LA REGULARIZACIÓN DE LOS BIENES DE INVERSIÓN

Hecho el previo inciso acerca de la regla de la prorrata, hemos de atender a las deducciones de IVA cuando se adquieren bienes de inversión. Como su propio nombre indica, los bienes de inversión se adquieren por el empresario o profesional con la intención de que le sean de utilidad a lo largo de un periodo de tiempo superior al año. El artículo 108 de la LIVA define los bienes de inversión a los efectos del impuesto como aquellos bienes corporales, de carácter mueble, semoviente o inmueble que, por su naturaleza y por su función en la empresa o negocio, estén, con carácter general, destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o como medios de explotación. Nos vamos a permitir realizar una vasta remisión a criterios contables para definir básicamente como bienes de inversión a aquellos cuya compra se ha de amortizar y, por lo tanto, el gasto correspondiente a su adquisición se debe reputar en varios ejercicios económicos en la cuenta de pérdidas y ganancias. La LIVA no prevé este tipo de mecanismos distributivos en el tiempo sino que otorga al contribuyente el derecho a deducirse el IVA soportado por la compra de estos bienes de inversión siguiendo el criterio de devengo, es decir, incluyendo en la partida de IVA deducible la totalidad del IVA soportado por la compra del bien de inversión en un mismo periodo de liquidación del impuesto.

Si el contribuyente, por razón de las actividades que realiza, debe aplicar la regla de la prorrata para calcular el IVA deducible en cada periodo de liquidación del impuesto, también habrá de aplicar esta regla cuando el IVA soportado lo sea por la adquisición de bienes de inversión. Así, si una empresa cuya prorrata general es el 70%, porque el 70% de sus entregas de bienes y servicios se realiza en el marco de actividades que generan derecho a deducción y el otro 30% se debe a actividades afectadas por la llamada exención limitada del artículo 20 de la LIVA, el IVA que hubiere soportado por la adquisición de un nuevo edificio para sus oficinas será deducible en un 70%. Si el IVA soportado en la adquisición de este inmueble es de 10.000 euros, la empresa incluirá en su liquidación del impuesto 7.000 euros de IVA deducible con motivo de esta compra. Si bien, este inmueble no se adquiere para estar afecto a la actividad económica durante un año y después quedar inútil, sino que se pretenderá que sea utilizado durante largo tiempo. Es

por esto que la Ley del Impuesto exige que si durante un determinado tiempo cambia la prorrata aplicable por una empresa, este hecho habrá de afectar a la deducción de IVA relativo al bien de inversión. Tal y como señala el artículo 107 de la LIVA, las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en el que los sujetos pasivos hayan realizado las citadas operaciones. Si los bienes de inversión son bienes inmuebles, el precepto prevé que las cuotas deducibles se deban regularizar durante los nueve años siguientes.

Es el artículo 109 de la LIVA el que nos describe el procedimiento para regularizar la deducción relativa a la adquisición del bien de inversión en caso de que cambie la prorrata del IVA. Durante el periodo de regularización el contribuyente debe observar cuál es la prorrata que le es aplicable cada uno de los años que se deben tener en cuenta. Una vez conocido el porcentaje de deducción en un periodo, se calculará cuál sería la cuantía deducible por la compra del bien de inversión si su adquisición se hubiese realizado en este periodo. Se restará al importe de la deducción efectivamente practicada el año de la adquisición, el importe que hubiese correspondido al año de cálculo y la cuantía resultante se dividirá entre el número de años en que el bien de inversión se encuentre en periodo de regularización, cinco con carácter general y diez en el caso de inmuebles. Es preciso señalar que a estos efectos también tiene en cuenta el año natural en el que se produjo la adquisición, que adicionado a los cuatro o nueve años naturales siguientes que dura el periodo de regularización, suponen que el legislador haya establecido la división entre cinco o diez años, y no entre cuatro o nueve. Así, si la empresa de nuestro ejemplo, el segundo año tras haber soportado y deducido el IVA por la adquisición del bien de inversión, observa que ha variado la proporción entre actividades con derecho a deducción y las afectadas por la exención limitada, deberá proceder a realizar la regularización. Si, por ejemplo, en este ejercicio las actividades que generan derecho a deducción representan un 90% del total de entregas de bienes y prestación de servicios, la regularización habrá de ser la siguiente: $10.000 \times 90\% = 9.000$; $9.000 - 7.000 = 2.000$; $2.000/10 = 200$. Esta empresa deberá incluir 200 euros como mayor IVA deducible en este segundo periodo. Si la empresa hubiese tenido un porcentaje de IVA deducible menor que el primer año, hubiese debido restar el resultado de la operación como menor IVA deducible en este periodo.

Además de lo *ante* expuesto, también se exige la regularización del IVA que se hubiera deducido por la adquisición de bienes de inversión en aquellos casos en que se produce la entrega de estos bienes antes de que finalice el periodo de regularización. Esto se establece para todo tipo de contribuyentes por IVA, es decir, no solo para aquellos que aplican la regla de la prorrata, sino para cualquier empresario o profesional que adquiere un bien de inversión y se deduce en el momento de su adquisición el IVA que soportó por la compra de este bien que, en teoría, iba a utilizar durante varios años, por razón de la propia naturaleza del activo. El método de cálculo del resultado de esta regularización, que procedemos a detallar y ejemplificar, se encuentra en el artículo 110 de la LIVA y, tal y como se presenta en el artículo 107.siete de la LIVA, los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año natural a que se refieran.

Se entenderá que si la entrega del bien está sujeta al impuesto y no exenta es como si el bien se hubiese utilizado al cien por cien en actividades que generan derecho a deducción. Se prevé que se realice una única regularización para todo el periodo restante. Así pues, si el bien inmueble de nuestro ejemplo se vende repercutiendo IVA al comprador en el quinto año, a efectos de la prorrata de ese año, el porcentaje deducible habría sido el 100 %, y en los cinco años siguientes también. De esta forma el cálculo sería: $10.000 - 7.000 = 3.000$; $3.000/10 = 300$; 300×6 (el año en curso y los cinco años siguientes) = 1.800. La empresa podrá aumentar su IVA deducible en 1.800 euros.

En el ángulo opuesto, indica el precepto que, si la entrega del bien de inversión está exenta o no sujeta a IVA se entenderá que el bien se ha empleado completamente en actividades que no generan el derecho a deducción de IVA en todo el año natural en que se produce la enajenación y en los años restantes hasta la finalización del periodo de regularización. De este modo, si la empresa con la que venimos haciendo los cálculos vende el inmueble, quedando esta venta sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, será como si su prorrata fuese cero durante el año en curso y los cinco siguientes. Numéricamente la operación sería la siguiente: $0 - 7.000 = -7.000$; $-7.000/10 = -700$; $-700 \times 5 = -3.500$. La empresa deberá reducir en 3.500 euros las deducciones del IVA del último periodo de autoliquidación del año en que ha debido realizar la regularización.

Hasta aquí pareciera que la regularización de las deducciones por los bienes de inversión solo son exigidas a quienes se ven afectados por la regla de la prorrata, sin embargo, el mismo precepto 110 de la LIVA en su apartado segundo indica que «la regularización a que se refiere este artículo deberá practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrata». Así, aplicando lo observado con anterioridad, en caso de enajenación durante el periodo de regularización de algún bien de inversión por empresarios o profesionales no afectados por la regla de la prorrata, estos no habrán de hacer ninguna operación si la entrega del bien está sujeta a IVA y no exenta *ex* artículo 20 de la LIVA. De otro lado, en caso de que la enajenación no suponga la repercusión de IVA al comprador, el empresario o profesional habrá de hacer la operación prevista en el supuesto previo, pero teniendo en cuenta que se dedujo el cien por cien del IVA soportado en el momento de la adquisición. Así, si el inmueble de nuestro ejemplo hubiese sido adquirido por una empresa no sujeta al régimen de la prorrata, el IVA deducible en el momento de la compra habría sido de 10.000 euros. Si posteriormente se vendiese el inmueble en el quinto año, la operación sería la siguiente: $0 - 10.000 = -10.000$; $-10.000/10 = -1.000$; $-1.000 \times 5 = -5.000$. La empresa deberá realizar un ingreso por este concepto de 5.000 euros en la última autoliquidación del año natural en que debe realizar la regularización.

Debemos apuntar que la norma tributaria prevé la aplicación de los artículos expuestos también en aquellos casos en que el empresario o profesional persona física adquiere bienes de inversión que resultan afectos a su actividad profesional solo en una determinada proporción. A este respecto, indica el artículo 95 de la LIVA que serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de estos bienes en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente y de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Estas deducciones deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se había aplicado inicialmente. Queda regulado en el mismo precepto el procedimiento para realizar esta regularización, que será el mismo que el «establecido en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional».

Hecho este acercamiento, más técnico que doctrinal, a la regularización de deducciones por bienes de inversión, nos resta indicar en qué afecta esta materia al concurso de acreedores y a la clasificación del crédito tributario por este motivo. Somos de la opinión de que durante la tramitación de un concurso de acreedores nos podremos encontrar ante todos los supuestos de regularización que hemos analizado previamente. El empresario o profesional concursado puede continuar en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Así queda establecido en la LC, siendo esta continuación de la actividad la opción que la norma considera habitual. El artículo 44.1 de la LC sanciona que la declaración de concurso no interrumpirá la continuación de la actividad profesional o empresarial que viniera ejerciendo el deudor. Solo con carácter excepcional se prevé que el juez, a solicitud del administrador concursal y previa audiencia del deudor concursado y de los representantes de los trabajadores de la empresa, pueda acordar mediante auto el cierre de la totalidad o de parte de las oficinas, establecimientos o explotaciones de que fuera titular el deudor, así como, cuando ejerza una actividad empresarial, el cese o la suspensión, total o parcial, de esta (art. 44.4 de la LC).

Si la actividad del concursado continúa y este concursado se veía sujeto a la regla de la prorrata en sus deducciones de IVA, es probable que de la reestructuración empresarial surjan algunas modificaciones en el porcentaje que sobre el total representan las entregas y prestaciones de servicios que generan derecho a deducción de IVA. Esto implicará regularizaciones en las deducciones por adquisición de bienes de inversión, solo cuando la diferencia en el porcentaje de prorrata sea mayor a diez puntos, tal y como se legisla en el artículo 107.uno *in fine* de la Ley del Impuesto. Además de este supuesto, solo vinculante para contribuyentes que se vean afectados por el régimen de la prorrata para el cálculo del IVA deducible, también nos podemos encontrar con que el concursado enajene, antes de que finalice el periodo de regularización, determinados bienes de inversión. Si el concursado, sujeto pasivo del IVA por realizar actividades empresariales o profesionales a efectos del impuesto decide enajenar parte de su inmovilizado, habrá de atenerse a las exigencias de regularización de las deducciones que la LIVA le impone. Se verá en esta tesitura cuando entregue bienes de inversión antes de cumplidos los cinco años de su compra o los diez años, si estos bienes de inversión son bienes inmuebles. De todo lo anterior se desprende que *pendente* concurso pueden, sin duda, entrar en juego los artículos 109 y 110 de la LIVA. En el mismo orden, el concursado persona física que haya adquirido un bien de inversión para ser utilizado en una determinada proporción en su actividad profesional y en su vida privada podrá variar justificadamente la proporción en que dicho bien se destina a una y otra actividad.

IV. LOS CRÉDITOS CONCURSALES Y LOS CRÉDITOS CONTRA LA MASA

Como es conocido, son muy numerosos los procedimientos concursales que se vienen tramitando en los últimos años. La Hacienda Pública es acreedora en todos los procedimientos concursales, bien por créditos concursales, bien por créditos contra la masa. Y nos atrevemos a decir que es acreedora por ambos tipos de créditos en todos los procedimientos. Tanto la solución liquidatoria de las empresas como la solución convencional suponen que, en el transcurso del procedimiento, el concursado realice hechos imponible por los que se devengarán créditos tributarios contra la masa. De otro lado, es frecuente que el deudor que no puede hacer frente a sus pagos corrientes tenga deudas con las Administraciones públicas, lo que supone que estas sean acreedoras por créditos concursales. Pero, más allá de esta cuestión que se aprecia en la casuística habitual, hemos de señalar que, por cuestiones procedimentales y de exigibilidad tributaria, no es extraño observar que, ante concursados que están al corriente de todos sus pagos tributarios, se deba incluir a la Administración tributaria entre sus acreedores concursales. Ello es debido a la diferencia entre el devengo del impuesto y el momento en que este se hace exigible.

La integración de un crédito entre aquellos que lo son contra la masa, o la inclusión dentro de la lista de acreedores como crédito concursal, supone una gran diferencia para el acreedor titular de dicho crédito. Los créditos concursales han de ser comunicados y reconocidos poniendo atención a los plazos para la elaboración del informe definitivo. Además, los créditos contra la masa, cuya comunicación no se somete a plazos perentorios, han de ser pagados en primer lugar cuando el concurso desemboque en liquidación, solo precedidos por el pago de los créditos con privilegio especial con cargo al bien que sujete el privilegio. Durante la fase común del concurso, los créditos contra la masa han de ser pagados a su vencimiento. Es cierto que la administración concursal podrá modificar esta fecha de pago, si bien solo cuando exista masa activa suficiente para poder saldar la totalidad del crédito contra la masa, *ex* artículo 84 de la LC. Esta modificación del orden de pagos habrá de basarse en la existencia de un interés concursal que motive esta decisión. No obstante, tratándose de créditos tributarios contra la masa, su pago no puede ser pospuesto aunque se estime que su aplazamiento resultaría favorable a los intereses del concurso. Tanto la norma tributaria, como la concursal, impiden que se aplase el pago de los créditos tributarios contra la masa (arts. 65.2 de la LGT y 84 de la LC). Así pues, no cabe duda de que a la Administración tributaria le interesa que la mayor cuantía posible de su crédito le sea reconocido como crédito contra la masa. Además de por cuestiones de pago, la Administración ha venido mostrándose muy interesada en incluir un mayor número de créditos entre los clasificados contra la masa debido a la cuestión del plazo de comunicación. A este respecto la posición de la Administración tributaria ha mejorado mucho desde los comienzos de la vigencia de la LC, especialmente con motivo de las reformas de 2009 y 2011; si bien, durante largo tiempo ha visto como créditos concursales, que no pudo comunicar en tiempo, quedaban excluidos del proceso concursal. Resulta obvio que si tales créditos se hubieran considerado créditos contra la masa, no solo se habrían incluido en el proceso, sino que su cobro habría sido prácticamente inmediato.

Actualmente la Administración tributaria goza de ciertas prerrogativas en materia de comunicación y reconocimiento de créditos, privilegios que consideramos adecuados a la realidad procedimental que afecta a la exacción de los tributos; realidad compleja que ha venido suponiendo el mantenimiento de numerosas discusiones doctrinales no solo en materia de reconocimiento de créditos sino también en el ámbito de su clasificación. A nuestro escrito nos interesa principalmente la diferenciación entre el crédito tributario concursal y el crédito tributario contra la masa. Si bien, hemos de reconocer que no es a ello a lo que se refiere el ámbito de la clasificación de créditos concursales propiamente dicha. La clasificación de créditos consiste en otorgar a cada uno de los créditos concursales, no contra la masa, la condición de privilegiado, ordinario o subordinado, lo que implica importantes consecuencias en materia de prelación en el cobro, sometimiento a convenio, capacidad de voto, etcétera. Pero, si estas cuestiones son de importancia, mayor implicación tiene la distinción entre el crédito concursal y el crédito contra la masa.

Volviendo a la materia del crédito contra la masa, en contraposición con el crédito concursal, y regresando a lo previsto en el artículo 84 de la LC, serán créditos contra la masa aquellos nacidos de la ley tras la declaración del concurso. De ahí que sea de gran importancia determinar qué créditos, conforme a las leyes de cada tributo, han nacido después de haber sido declarado el concurso de un contribuyente. Los distintos procedimientos tributarios suponen, en muchas ocasiones, que la cuantificación de la deuda tributaria quede pendiente hasta un momento muy posterior a su nacimiento. Queremos recalcar que no solo se trata de una cuestión de exigibilidad, sino también de cuantificación. Todo ello viene afectando en el hecho de que a la fecha de declaración del concurso la Administración pueda ser acreedora por más conceptos que por aquellos que le son conocidos. Como ya hemos señalado, ello se producirá sin necesidad de que nos encontremos ante el incumplimiento de obligaciones tributarias previas a la declaración por parte del concursado.

Es preciso indicar que, aunque la deuda tributaria y las normas contables no se rigen por las mismas premisas en todo caso, el principio de devengo se encuentra recogido como uno de los principios que debe regir la formación de las cuentas anuales. Se establece en el Plan General de Contabilidad que el principio de devengo implica que «los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro». El momento de devengo de la deuda tributaria es aquel preciso instante en el que se entiende realizado el hecho imponible y, por tanto, es cuando nace la obligación tributaria *ex* artículo 21 de la Ley General Tributaria (LGT). En comparación con la definición contable del principio de devengo, la deuda tributaria se contabilizará cuando se entienda realizado el hecho imponible. Se trata del nacimiento de la deuda, no cuando ocurra el hecho imponible, sino cuando este se entienda realizado conforme a la norma de cada tributo. En ese momento, el de devengo, surge un crédito a favor de la Administración, que no tiene por qué ser exigible desde ese mismo instante. Esto ha de entenderse de este modo, pues, tal y como se indica en el artículo 21.2 de la LGT, «la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo».

A diferencia de lo que acontece con los restantes acreedores, la Administración no gira facturas ni pacta, previa negociación del precio, una fecha de pago. De ahí que, antes de la fecha en que deviene exigible un tributo, la Administración no conozca, en la mayoría de ocasiones, la cuantía de su crédito. Ello se debe a que la cuantificación del tributo depende de variables ajenas a su conocimiento. Utilizando los impuestos más conocidos, a modo de ejemplo, se puede indicar que el IVA es un tributo de devengo instantáneo, sin embargo, su liquidación se realiza, con carácter general, de manera trimestral y resulta exigible desde el momento de presentación de la correspondiente autoliquidación. Esta presentación ha de realizarse entre el día uno y el día veinte del mes siguiente a la finalización del trimestre al que corresponda la autoliquidación. De este modo, un hecho imponible realizado el día uno de enero implicará el devengo de IVA desde ese mismo instante, pero, al declararse de manera periódica, no será hasta abril que la Administración tendrá constancia del nacimiento de ese crédito a su favor. Por su parte, tanto el Impuesto sobre Sociedades como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) son tributos periódicos que se devengan el último día del periodo impositivo. De esta manera, el crédito a favor de la Administración no nace hasta dicha fecha. Sin embargo, no es hasta que se produce, conforme a la ley, la correspondiente declaración, que la Administración tiene derecho a exigir el pago de la deuda tributaria nacida en virtud de tales tributos. Se ha de tener en cuenta que la exigibilidad del pago por el IRPF se produce entre mayo y julio del año siguiente. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, este no deviene exigible hasta que no se comunica la autoliquidación dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la finalización del periodo impositivo. Así pues, en ambos casos, la Administración no conocerá la cuantía de su crédito hasta pasado medio año desde que nació la deuda tributaria; nacimiento que, como ya hemos recordado, se produce en el momento en que se entiende realizado conforme a la ley del hecho imponible, es decir, en el momento de devengo.

Señalado todo lo anterior resulta fácil adivinar la conflictividad que se ha venido produciendo entre los criterios de la Administración tributaria y los de los administradores concursales; mientras que a lo largo de la vigencia de la norma concursal la Administración ha venido tratando de incluir como créditos contra la masa algunos de los créditos cuya exigibilidad había tenido lugar con posterioridad a la declaración del concurso, sin incidir en la cuestión del devengo, la postura inversa es la que resultaba favorable al concursado y especialmente al resto de acreedores de este.

V. EL MOMENTO DE DEVENGO Y LA JURISPRUDENCIA

Como hemos señalado, la norma concursal establece que serán créditos concursales aquellos que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo, tal y como reza el artículo 84.2.10.º de la LC. La cuestión en este punto radica en decidir cuándo nace la obligación tributaria. Siguiendo la literalidad de los preceptos correspondientes de la LGT, la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria (art. 19); el hecho

imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 20.1) y el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 21.1). No sería necesaria la segunda frase transcrita del artículo 21 de la LGT para llegar a la misma conclusión. Si el momento del devengo es aquel en el que se entiende realizado el hecho imponible, y el hecho imponible es el presupuesto cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal y la obligación tributaria principal es aquella que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria: el momento de devengo es aquel en el que nace la obligación de pago de la cuota tributaria.

Todo lo anterior nos lleva a considerar que la exigibilidad de un tributo es una especie de aplazamiento del pago que establece la propia Ley Tributaria. En el marco del concurso de acreedores, el crédito que nace de una obligación contractual previa al concurso pero cuyo pago se ha pactado en un momento posterior es un crédito de carácter concursal, y no contra la masa. Tendrá, a efectos concursales, la misma consideración que el crédito nacido del mismo pacto contractual en el que no se hubiese pactado un pago aplazado sino que el deudor concursado no hubiese cumplido con su obligación por cuestiones de liquidez. Esto se debe a que el artículo 84 señala que todos aquellos créditos que no lo sean contra la masa tendrán el carácter de concursal, y tanto los créditos que nacen de la ley (art. 84.2.10.º LC), como los que lo hacen por pacto contractual válido (art. 84.2.9.º LC), tendrán la consideración de crédito contra la masa si nacen tras la declaración del concurso; así pues, tendrán carácter de crédito concursal si el pacto contractual válido o la ley los ha hecho nacer antes de que haya sido declarado el concurso del deudor.

La exigibilidad de un tributo puede establecerse, como queda previsto en el artículo 21.2 de la LGT, en un momento distinto al momento de devengo. Con ello se puede posponer el momento en que el pago es exigible, pero no se modifica el momento en que nace la obligación de pagar. Actualmente la elección del momento de devengo se observa como una materia ya zanjada en relación con la fecha que determina si una obligación tributaria nació antes o después de la declaración del concurso. El Alto Tribunal ha escogido, entre devengo y exigibilidad, el enfoque que, según nuestra opinión, era el más ajustado a los principios concursales, sin menoscabar las razones de Derecho tributario. En relación con el criterio a seguir para los créditos por IVA, la Sala de lo Civil, Sección 1.ª del Tribunal Supremo se pronunció en su Sentencia número 590/2009, de 1 de septiembre¹. En ella se había planteado, en recurso de casación, la cuestión acerca de la consideración de los créditos por IVA contra el deudor concursado, liquidados con posterioridad a la declaración del concurso. La duda que se albergaba era si estos constituyen, en su integridad, créditos contra la masa o si, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a hechos imposables anteriores a la declaración del concurso, aunque la liquidación haya tenido lugar con posterioridad. En aplicación del principio de devengo, el Tribunal Supremo considera que debe entenderse que el momento de nacimien-

¹ Sentencia número 509/2009, de 1 de septiembre, de la Sala de lo Civil, Sección 1.ª, del Tribunal Supremo (NCJ050455).

to del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA, que es el de la realización del hecho imponible, es el que determina que el crédito tenga el carácter de concursal si ha tenido lugar de manera previa a la declaración del concurso. A esta conclusión, como ya apuntamos *supra*, se puede llegar en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º de la LC. Aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad a la declaración del concurso, la obligación ha nacido de la ley con anterioridad. Además apuntó el Tribunal Supremo en su citada sentencia que la falta de previsión legal acerca de la posibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y la importancia que tiene la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones, no son motivos suficientes para alterar la conclusión obtenida. Así pues, el IVA devengado con anterioridad a la declaración del concurso será crédito concursal, mientras que el IVA devengado con posterioridad lo será contra la masa. Para la Administración, surgieron en este punto dos inconvenientes. De un lado, se le presentó el problema de fragmentar la liquidación y, de otro, se observa el problema de que el resultado cuantitativo no llega a su conocimiento hasta pasado el periodo legal en que debe presentarse la autoliquidación, lo que podría dar lugar a dificultades obvias para comunicar el crédito concursal en el plazo del mes recogido en el artículo 85 de la LC. Apuntamos aquí mismo que este problema queda solventado por completo con la exigencia que se impone tras la Ley 38/2011 en el artículo 86.3 de la LC que establece que cuando no se hubiera presentado alguna declaración o autoliquidación que sea precisa para la determinación de un crédito de derecho público, deberá cumplimentarse por el concursado en caso de intervención o, en su caso, por la administración concursal cuando no lo realice el concursado o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición. Para el caso que, por ausencia de datos, no fuera posible la determinación de su cuantía deberá reconocerse como crédito contingente. Con ello quedó solucionado el segundo de los dos problemas, la solución al primero será observada en el próximo epígrafe de este estudio.

En materia de retenciones por IRPF también se ha pronunciado el Tribunal Supremo atendiendo al momento de devengo como fecha a valorar en atención a la calificación del crédito por las cantidades retenidas a cuenta del IRPF como concursal o contra la masa. Señala el Alto Tribunal que la retención se devenga con el pago de las nóminas, con independencia del momento en que sea exigible al concursado la cuantía retenida, por lo que será el momento de pago de las nóminas el que señalará si el crédito es concursal o contra la masa². En relación con los tributos periódicos, la cuestión no ha resultado resuelta expresamente por el Tribunal Supremo. Sin embargo, de la fundamentación realizada en relación con las retenciones de IRPF, nada hace pensar que debamos separarnos del criterio de devengo. Así, en la citada sentencia se expresa que «el nacimiento de la obligación tributaria principal que corresponde al contribuyente por renta tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento de devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 de la LGT. Según el artículo 6.1 de la LIRPF 2004, constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. Este precepto debe completarse con lo dispuesto en el artículo 12 de la LIRPF 2004, del que resulta que el hecho imponible

² Sentencia número 589/2009, de 20 de septiembre, de la Sala de lo Civil, Sección 1.ª, del Tribunal Supremo (NCJ050906).

es la obtención de renta por el contribuyente durante el periodo impositivo anual³». Así pues, estimamos que tributos de devengo periódico, como el IRPF o el IS, suponen el nacimiento de obligaciones tributarias desde el momento en que se produce el hecho imponible conforme a la ley. El nacimiento de la obligación tributaria principal, en lo que a estos tributos se refiere, tiene lugar en el último día del periodo impositivo. Con carácter general las Audiencias Provinciales han venido aplicando el criterio que defendemos. Se tiene en cuenta el principio de devengo ante la duda de si calificar la totalidad del crédito tributario por estos conceptos como crédito concursal o crédito contra la masa. Como hemos expuesto, tanto el Impuesto sobre Sociedades como el IRPF se devengan al final del periodo impositivo, con independencia de que su exigibilidad sea muy posterior y con independencia de que la exigibilidad se adelante a la finalización de dicho periodo en forma de obligación de realizar pagos fraccionados⁴. Asimismo se ha expresado por las Audiencias Provinciales que el hecho imponible se produce a lo largo de la totalidad del periodo impositivo, no en cada uno de los actos en los que el contribuyente obtiene la renta.

La misma corriente hemos de seguir en atención a clasificar como créditos contra la masa aquellos créditos por tributos locales que se devengan con carácter anual, con independencia de que su exigibilidad pueda encontrarse parcialmente adelantada al criterio de devengo. Podemos encontrar pronunciamientos de las Audiencias Provinciales a este respecto. No obstante, como acontece en relación con los tributos previamente expresados, el Tribunal Supremo no ha tenido ocasión de pronunciarse. Pese a ello, no consideramos que llegue siquiera a pronunciarse a este respecto, pues el principio de devengo seguido habitualmente no debe generar dudas entre los actores, por lo que no nos parece, en principio, que tal cuestión llegue a dirimirse en la más alta instancia⁵.

Solo se aparta la corriente jurisprudencial del criterio de devengo en materia de calificación del crédito del que es titular la Administración tributaria cuando el crédito lo es por sanciones. Resulta obvio que la sanción no puede nacer hasta que no finaliza el procedimiento sanciona-

³ El mismo fundamento es esgrimido por el Tribunal Supremo en su Sentencia número 10/2011, de 31 de enero, de la Sección 1.ª de la Sala de lo Civil (NCJ054593).

⁴ En este sentido se pronuncia la Sentencia número 467/2011, de 14 de julio, de la Sección 5.ª de la Audiencia Provincial de Zaragoza (JUR\2011\317821). En ella se atribuye la condición de crédito contra la masa a la totalidad de la cantidad adeudada por el concursado en virtud del Impuesto sobre Sociedades cuyo periodo impositivo haya finalizado tras la declaración del concurso. Pese a la exigencia legal de la realización de pagos fraccionados trimestralmente, estos pagos se han de realizar a cuenta de un tributo que aún no se ha devengado en el momento de su exigibilidad. Por ello la totalidad del crédito nacido con motivo del Impuesto sobre Sociedades del periodo en que se declara el concurso habrá de ser considerado como crédito contra la masa. En la misma dirección se pronuncia la Sentencia número 179/2011, de 28 de julio, de la Sección 3.ª de la Audiencia Provincial de Córdoba (JUR\2011\380426), en relación con la pretensión de la administración concursal de fraccionar el crédito tributario nacido por IRPF.

⁵ En relación con las tasas de suministro de agua potable y depuración de aguas residuales, así como en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se pronuncia la Sentencia número 117/2007, de 7 de junio, de la Sección 3.ª, de la Audiencia Provincial de Córdoba (JUR\2007\358587). En relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas se pronuncian, entre otras, la Sentencia número 172/2008, de 13 de marzo, de la Sección 1.ª, de la Audiencia Provincial de Pontevedra (JUR\2008\226981).

dor. Si bien, el crédito por sanciones tributarias deriva de un incumplimiento de las obligaciones que impone la ley. Y es muy posible que el contribuyente sancionado durante el proceso concursal lo haya sido por la comisión de infracciones tributarias con anterioridad a la declaración del concurso. En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de abril de 2011, ha señalado que, pese a que el crédito no se devenga hasta que no se emite la resolución del procedimiento sancionador tributario, por razones de equidad y justicia, se ha de atender al momento en que se cometió la conducta infractora. Si la conducta que dio lugar a la imposición de la sanción se produjo con anterioridad a la declaración del concurso, el crédito habrá de calificarse como crédito concursal y, de entre ellos, habrá de ser clasificado como crédito subordinado⁶.

VI. LA ADAPTACIÓN DE LA LIVA POR LA LEY 7/2012

La jurisprudencia primero y el legislador tributario posteriormente han acogido el criterio de devengo para facilitar la distinción del crédito tributario concursal del que lo es contra la masa. Es sencillo caer en la cuenta de la problemática que supone que una autoliquidación de IVA que genere un resultado positivo no pueda ser considerada como un único crédito y valorarse en su conjunto. En atención al criterio de devengo, nacerán obligaciones por IVA a medida que se va realizando el hecho imponible, entrega de bienes o prestación de servicios en el territorio de aplicación del impuesto, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes. Cada uno de estos actos generará una obligación tributaria por IVA pese a que todas ellas se podrán autoliquidar dentro de un mismo trimestre. Si el concurso se declara en cualquier fecha distinta del primero o el último día del trimestre, que será lo habitual por cuestiones probabilísticas, no todos los hechos imponibles que se incluyen en la liquidación trimestral supondrán el nacimiento de la obligación principal de pago como crédito concursal ni todos como crédito contra la masa. De aquí nace la importancia del ajuste de las normas tributarias a la LC y al criterio de devengo defendido por el Tribunal Supremo, en la sentencia comentada *supra* y en otras muchas posteriores⁷.

Todas las apreciaciones realizadas nos resultan de aplicación tanto en relación con el IVA repercutido, generador de crédito a favor de la Hacienda Pública, como en relación del IVA deducible, que supone la generación del crédito para el contribuyente frente a la Administración tributaria. El mecanismo de la compensación propio de las declaraciones de IVA y la prohibición concursal de compensación de créditos concursales una vez se ha declarado el concurso no es objeto de este trabajo. Si bien, hemos de puntualizar que toda esta materia ya había quedado superada con antelación incluso a la sentencia del Tribunal Supremo en que dirime por primera vez la cuestión

⁶ Sentencia número 253/2011, de 5 de abril, de la Sección 1.ª de la Sala de lo Civil, del Tribunal Supremo (NCJ058739).

⁷ Entre otras, las Sentencias de la Sala 1.ª de lo Civil del Tribunal Supremo número 960/2011, de 10 de enero (NCJ058737); número 701/2011, de 3 de octubre (NCJ055699); número 486/2013, de 22 de julio (NCJ057896); número 512/2013, de 3 de octubre (NCJ058738).

del devengo y la clasificación del crédito. No obstante, sí debemos añadir que lo que actualmente resulta impensable es que puedan compensarse créditos y débitos propios del funcionamiento del impuesto de los cuales los unos tengan carácter de concursal y los otros hayan nacido con posterioridad a la declaración del concurso; ni tampoco podría aceptarse la situación inversa. Es decir, el criterio elegido por el legislador debe ser consecuente con su objetivo, constante e imparcial. Este criterio no puede aplicarse en detrimento de los demás acreedores del concursado y por ello no es ajustado a Derecho incluir IVA por hechos imponibles realizados por el concursado antes de la declaración del concurso como crédito concursal. En sentido contrario, también debe ser un sistema que impida que se incluyan en autoliquidaciones que arrojen créditos contra la masa cantidades correspondientes a IVA deducible en que el derecho a la deducción nació con anterioridad a la declaración del concurso; ello sería un proceder en detrimento del acreedor público.

Con el objeto de permitir la aplicación del criterio acertadamente escogido por el Tribunal Supremo, se han tenido que modificar varias cuestiones en relación con las liquidaciones del IVA en los casos de concurso del deudor. Estos cambios se han configurado a través de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación a la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En relación con esta materia se expresa en el apartado V de la exposición de motivos de la citada norma, que es el apartado referente a los cambios en cuestiones de IVA, que «la situación de concurso del obligado tributario requiere de un tratamiento particular en el impuesto con la finalidad de facilitar su gestión e impedir que se altere la neutralidad en perjuicio de la Hacienda Pública. En los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicta a lo largo del periodo de liquidación del impuesto es necesario diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa, ya que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben calificarse como concursales los créditos de IVA por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso. Como en la regulación actual la declaración-liquidación es única, se establece, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. En la primera de esas declaraciones el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso».

De entre las novedades que se introducen en virtud de la Ley 7/2012, la configuración legal de la exigencia de esta doble autoliquidación es probablemente la que supone una mayor actualización en cuanto a su adaptación práctica a la situación del concurso del deudor. Es el artículo 71.5 del RIVA, tras la modificación en él efectuada por el Real Decreto 828/2013 de 25 de octubre⁸, el

⁸ Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas co-

que plasma técnicamente el mecanismo para la elaboración de estas dos declaraciones-autoliquidaciones correspondientes a un mismo periodo de liquidación, señalando que una será referida a los hechos imposables anteriores a la declaración del concurso y otra referida a los hechos posteriores.

No obstante la antedicha novedad es la que más puede llamar la atención, no se debe pasar por alto que el legislador introdujo otras variaciones en la norma con el objeto de adaptar los diferentes aspectos del IVA y la variada casuística a la realidad concursal del sujeto pasivo y al criterio de devengo tantas veces mencionado.

Este criterio de devengo, a nuestro juicio, habrá de ser aplicado en todo caso en lo referente a la calificación de los créditos por IVA. La reforma de 2012 ha tratado de ser exhaustiva y trasladar a la norma el impacto de la aplicación del criterio de devengo con efectos concursales. Si bien, consideramos que esta misión es de mayor complejidad de lo que pueda parecer. El legislador, además de prever la realización de la mencionada doble autoliquidación para el mismo periodo, ha modificado algunas cuestiones relativas a la modificación de las cuotas deducidas en determinadas circunstancias, así como en relación con las cuotas repercutidas, si bien entendemos que no ha abarcado todas las posibles situaciones que podrían llegar a darse en la práctica.

Con la entrada en vigor de la Ley 7/2012 el artículo 89 de la LIVA vio modificado su apartado cinco, relativo a la rectificación de las cuotas repercutidas cuando la modificación implique un aumento de las inicialmente repercutidas. Se añade que «cuando la operación gravada quede 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 deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas». Sin embargo no recoge en ningún punto del artículo qué ocurre en caso de que las cuotas repercutidas hayan de ser modificadas por el concursado por cualquier otra causa. El mismo artículo 89 de la LIVA indica, con carácter general, que si se produce la rectificación al alza de las cuotas repercutidas en virtud de las causas expuestas en el artículo 80, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación. Y no existe, a nuestro juicio, impedimento a que el concursado, al igual que cualquier otro sujeto pasivo, se pueda encontrar en tal situación. En el mismo sentido hemos de pronunciarnos en relación con la reducción de las cuotas inicialmente repercutidas. Se prevé la cuestión que hemos mencionado al inicio del párrafo, pero no existe especialización en el modo de proceder si el concursado debiera reducir las cantidades inicialmente repercutidas por el importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución (*ex art. 80.uno 1.º LIVA*), o por emitir factura rectificativa porque su deudor a la vez se encuentre en concurso (*ex art. 80.tres LIVA*) o, no encontrándose inmerso su deudor en este procedimiento, cumpla los requisitos del artículo 80.cuatro de la LIVA. Sujetándonos estrictamente a la previsión legal en

munes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

este punto, el concursado que reduzca la cuota inicialmente repercutida podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos, o bien, regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

El artículo 99 de la LIVA, que regula el ejercicio del derecho a deducción, prevé en su apartado tercero que en caso de declaración del concurso «el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado», pudiendo la administración concursal rectificar las liquidaciones del periodo en que fueron soportadas. Esto se establece en contraposición a la regla general que permite la deducción en el periodo de liquidación en que se hubiera soportado y en los cuatro años siguientes. Se establece esta diferencia a fin de que no se vea reducido el crédito contra la masa, por la aplicación de deducciones que debieron afectar a la reducción de crédito concursal en virtud del criterio de devengo. Pero, ¿qué ocurre con las rectificaciones a la baja de las cuotas repercutidas que hemos mencionado unas líneas arriba?, la Administración tributaria verá perjudicados sus intereses si esta rectificación se compensa con créditos contra la masa por incluirse en liquidaciones posconcursoales, en vez de compensarse con crédito concursal. También nos parece digno de mención el apunte realizado por la norma tributaria acerca de a quién compete el cumplimiento de la obligación tributaria de declarar y autoliquidar en el marco del ejercicio del derecho a deducción del concursado, pues incluye la siguiente redacción: «cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la LC, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas». En relación con esto mismo, debemos mencionar también lo previsto en el artículo 24 del RIVA en atención a la modificación de la base imponible, en el que se establece que «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 aquel, si se encontrara en régimen de intervención de facultades y, en todo caso, cuando se hubieren suspendido las facultades de administración y disposición».

Volviendo al artículo 99 de la LIVA, también hemos de mencionar que en el apartado cinco se prevé la exigencia de aplicar la totalidad de los saldos a compensar, cuando la cuantía de las deducciones hubiera sido superior a las cuotas devengadas en liquidaciones previas, en la declaración referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso. Esto se legisla en contraposición con la posibilidad que, en el resto de los casos, se otorga al sujeto pasivo de compensar el exceso en el plazo cuatro años, si la cuantía de las deducciones superase el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo.

El artículo 114 de la LIVA también ha sido reformado, no obstante, igualmente el resultado de este precepto merece objeciones por nuestra parte. En este caso queda alterado el aparta-

do dos, segundo, en relación con la modificación de las deducciones en aquellos supuestos que solo pueden originarse ante un deudor concursado. 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. Si bien, este punto concreto nos parece fácilmente subsanable en virtud de la redacción del artículo 99 de la misma norma. Por otro lado, en caso de que se deba minorar la cuota deducida, si esta minoración no se debe a la modificación de las facturas rectificativas conforme al artículo 80.tres de la LIVA, la rectificación deberá realizarse en el periodo de liquidación en que se reciba el documento justificativo de la modificación de la cuota. En este punto tampoco encontramos especialidad alguna si el concursado debiera minorar la cuota deducida, por ejemplo, por haber devuelto los envases y embalajes que prevé el artículo 80.uno de la LIVA, y el documento justificativo a este respecto llegase a su poder, por ejemplo, al día siguiente de la declaración del concurso.

Esta exposición ha sido realizada sin ánimo de exhaustividad, con el fin de plasmar como, pese a la intención de regular pormenorizadamente los diversos aspectos que se presentan en el marco del IVA, el concurso y la clasificación del crédito como concursal o contra la masa, se manienen preceptos que no han quedado configurados nuevamente en virtud de la Ley 7/2012 ni del Real Decreto 828/2013. En nuestra opinión, la solución para la correcta homogeneización de la norma concursal y tributaria hubiera pasado por incluir en el artículo 99 de la LIVA, relativo a las dos liquidaciones que han de practicarse por el periodo dividido por la declaración del concurso, una cláusula general. Se trata de una medida legislativa que consideramos sencilla y a su vez garantista de la obtención del resultado pretendido, la homogeneización del criterio de devengo que aplica el Tribunal Supremo en caso de concurso y lo previsto en la LIVA. Esta cláusula general que proponemos podría señalar que toda modificación o regularización de las deducciones practicadas por IVA devengado con anterioridad a la declaración del concurso habrán de presentarse como declaración complementaria de la primera declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se declaró el concurso, o bien como rectificación de la autoliquidación que en que se incluyeron inicialmente las cuotas modificadas. Asimismo estimamos que la misma generalidad debería ser plasmada en la ley en materia de IVA repercutido, de modo que se estipule con carácter general que toda modificación de las cuantías de IVA repercutido que se refieran a IVA devengado en periodos anteriores a la declaración del concurso habrá de presentarse como complementaria de la autoliquidación que corresponda al periodo inmediatamente anterior a la declaración del concurso. La inclusión de este tipo de cláusulas generales evitaría, a nuestro juicio, que se presenten conflictos en relación con la aplicación del criterio de devengo, pues entendemos que es demasiado complejo modificar todos y cada uno de los artículos que afectan a esta materia, especialmente teniendo presente que el IVA es un impuesto complejo en la práctica y en el que se regulan gran variedad de presupuestos.

VII. LA CLASIFICACIÓN DEL CRÉDITO RESULTADO DE LA REGULARIZACIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN

Como se ha observado en el epígrafe previo, en la búsqueda del ajuste de la norma tributaria al criterio seguido por el Tribunal Supremo para distinguir entre créditos tributarios concursales y los créditos contra la masa, se trató de concretar con profundidad en determinados puntos de la LIVA cómo actuar en caso de concurso del sujeto pasivo. Si bien, el legislador parece que obvió adentrarse en otros preceptos de la norma, acerca de los que, probablemente, no valoró su posible implicación ante un contribuyente inmerso en un proceso concursal. Entre estos preceptos que quedaron sin la pertinente revisión se encuentran los referentes a las cuestiones relativas a la modificación de las deducciones de IVA por la adquisición de bienes de inversión.

Según analizamos al inicio de este trabajo, el sujeto pasivo del IVA deberá regularizar las deducciones aplicadas por la adquisición de bienes de inversión cuando se modifique la prorrata que, en su caso, deba aplicar, cuando surja algún cambio en el porcentaje de afectación a la actividad profesional de los bienes de inversión, en aquellos casos en que el sujeto pasivo persona física posea bienes que emplea parcialmente en su actividad profesional y en su vida privada y, asimismo, se habrá de proceder a la regularización de las cuotas deducidas por la compra de bienes de inversión cuando se produzca su entrega, conforme se detalla en la Ley del Impuesto, antes de que finalice el periodo de regularización.

Así pues, tal y como señala el artículo 107 de la LIVA, las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en el que los sujetos pasivos hayan realizado las citadas operaciones. Si los bienes de inversión son bienes inmuebles, el precepto prevé que las cuotas deducibles se deban regularizar durante los nueve años siguientes; siendo esta norma de aplicación sin excepción porque el sujeto pasivo se encuentre en situación de concurso de acreedores.

Si bien es cierto que nada obsta a que el concursado se vea en la obligación de regularizar las cuotas deducibles por la adquisición de bienes de inversión, la norma tributaria no resulta clara acerca de cómo se debe actuar en caso de concurso. No existe consenso acerca de si el crédito por IVA fruto de la regularización ha de ser considerado crédito concursal o crédito contra la masa. De hecho, queremos señalar que nos parece que no solo no hay consenso en esta materia, sino que ni siquiera existen opiniones fundadas al respecto, ni en la doctrina tributaria ni en el ámbito del Derecho concursal, que defiendan una o varias de las posibles teorías doctrinales acerca de este interrogante.

Regresando al mecanismo de la ejemplificación práctica que utilizamos al inicio del trabajo, consideramos que una empresa, declarada en concurso, que continúa con su actividad empresarial, puede entender que uno de los inmuebles que posee ya no le reporta utilidad y procede por ello a su enajenación. Si este inmueble se entrega, por ejemplo, a un particular, no cabe posibilidad

de renunciar a la exención de IVA que prevé la Ley del Impuesto. Ante este supuesto, el sujeto pasivo concursado deberá regularizar la deducción de IVA que efectuó en el momento en que adquirió este inmueble, siempre que su venta se produzca antes de que finalice el periodo de regularización. Lo mismo acontecerá cuando el concursado, que debía aplicar la regla de la prorrata para el cálculo del IVA deducible, fruto de las condiciones del mercado o de la reestructuración empresarial necesaria para la viabilidad de un convenio de acreedores, vea como el porcentaje aplicable para el cálculo de la prorrata ha variado en más de diez puntos.

Pues bien, la incógnita se centra en dilucidar si la cuota correspondiente a la regularización que la norma tributaria exige practicar habrá de ser reconocida como crédito concursal o bien si habrá de ser considerada como crédito contra la masa. Cuestión de importancia, con base en todos los efectos que para el acreedor tiene que su crédito sea incluido en uno u otro grupo.

Adelantamos en este punto que nuestro criterio nos exige defender que si el cálculo de la regularización de los bienes de inversión arroja un resultado negativo, la cuantía que resulte se deberá considerar como crédito concursal y adelantamos, asimismo, que opinamos de esta manera por entender que este planteamiento es el que resulta coherente con el criterio del devengo defendido por el Tribunal Supremo.

No nos parece adecuado negar el conocimiento acerca de que en la práctica la Abogacía del Estado pretende defender que se trata de un crédito contra la masa y que esta defensa no la realiza al margen de un criterio sostenible. Si bien, debemos también indicar que no debe haber un marco de actuación homogéneo en este punto, pues en los dos supuestos en que nos hemos encontrado ante esta tesitura, las conversaciones mantenidas con los Servicios Jurídicos nos han hecho comprender que realmente no hay una conciencia clara acerca de cómo proceder en estos casos.

La base de la fundamentación contraria a la que nosotros defendemos se centra en el momento del nacimiento de la obligación legal. Dado que el artículo 84.10.º de la LC señala que serán créditos contra la masa aquellos nacidos de obligación legal con posterioridad a la declaración del concurso, se podría entender que ostentan la categoría de créditos contra la masa todos aquellos créditos tributarios que sean exigibles en virtud de precepto legal que resulte de aplicación una vez que se ha producido la declaración del concurso del sujeto pasivo.

Es cierto que la obligación legal de regularizar las cuotas deducidas, en el caso de la empresa que decide vender un inmueble tras la declaración del concurso, surge, precisamente, porque se produce esa venta y porque esa transacción se habrá realizado una vez ya ha sido declarado el concurso del contribuyente. Si bien, este planteamiento nos parece demasiado simplificado para ser valor suficiente en pos de asumir una realidad tan compleja como la que se nos presenta.

Además, entendemos que este criterio ya ha sido superado por la jurisprudencia en materia de facturas rectificativas de IVA. En ese ámbito, la Administración había venido esgrimiendo el tenor literal del artículo 80.cinco.4 de la LIVA para exigir que se considere nacido el crédito a

favor de la Hacienda Pública desde que el concursado realice la rectificación de las deducciones⁹. Sin embargo, pese al tenor literal, la realidad es bien distinta. Si se siguiese, en todo caso, la literalidad del artículo, el crédito no nacería si el deudor no realiza la rectificación de las deducciones conforme al artículo 114 de la LIVA. De tal modo, el acreedor que sigue el procedimiento de modificación de bases imponibles obtendría un crédito frente a la Administración que podrá exigir, bien por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, bien por minoración de la cuota repercutida en próximas autoliquidaciones. Y la Administración no ostentaría crédito frente al deudor por el exceso de IVA deducible pues en virtud del artículo 80.5.4 de la LIVA tal crédito no nacería hasta que el deudor rectifique las deducciones, y, por tanto, no sería exigible si el deudor no rectificase tales deducciones. Si a tal fin nadie consideraría correcto seguir el tenor literal de la norma, nada nos hace pensar que se deba tener en cuenta necesariamente a la hora de calificar el crédito en el concurso de acreedores. La exigibilidad de la modificación no es ajena, según nuestro criterio, a la realidad que debió producirse para que la cuota que ahora se pretende modificar se devengase. En el marco del reconocimiento y clasificación del crédito tributario correspondiente a las facturas rectificativas el interrogante ya ha sido resuelto por el Tribunal Supremo que también mantiene en este punto el criterio de devengo. En atención al momento del devengo del impuesto, el Alto Tribunal considera que habrá nacido el crédito tributario con anterioridad a la declaración del concurso; concretamente habrá nacido en el momento en que se realizó el hecho imponible que dio lugar a la cuota tributaria que ahora se rectifica a través de la pertinente factura modificativa y es por ello que ese crédito ha de ser reconocido como crédito concursal, no como crédito contra la masa¹⁰.

Como hemos manifestado, consideramos que el criterio que se debe seguir para valorar la concursabilidad de un crédito o si este lo es contra la masa cuando nos encontremos ante cuotas de IVA relacionadas con los supuestos de regularización por bienes de inversión, es el habitual de atender al momento de devengo; criterio que solo queda de lado en relación con las sanciones tributarias lo que se ha valorado con buenas razones pues se ha prescindido del análisis del momento de devengo por razones de equidad y justicia así como por el respeto que merecen los principios concursales.

Como hemos venido indicando, el momento de devengo es aquel en el que conforme a la ley de cada tributo se entiende realizado el hecho imponible.

En materia de regularización de los bienes de inversión se produce un hecho significativo que permitiría, a simple vista, entender que es el momento en que se debe hacer la regularización cuando nace la obligación tributaria principal, si bien, como demostraremos esta visión simplista

⁹ El tenor literal del artículo 80.5.4 de la LIVA es el siguiente: «La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2, segundo párrafo de esta ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública».

¹⁰ Se pronuncia en la dirección señalada el Tribunal Supremo a través, entre otras, de las Sentencias de la Sala de lo Civil, Sección 1.ª, número 140/2011, de 3 de marzo (NCJ054715), y número 968/2011, de 10 de enero de 2012 (NCJ056447).

no conduce sino al error. Nos referimos a los casos en que se debe proceder a la regularización de los bienes de inversión por producirse la entrega de dichos bienes antes de que haya finalizado el periodo previsto en la norma del impuesto. Si una empresa vende un inmueble durante el periodo de regularización, nos encontraremos ante el hecho imponible configurado como la entrega de bienes en el ámbito de aplicación del impuesto. Si bien, solo se devengará la cuota tributaria en caso de que esa entrega se encuentre sujeta al IVA y no exenta del mismo *ex* artículo 20 de la LIVA. En tal caso, no procederá regularización alguna, salvo aquellos supuestos en que la deducción del IVA inicialmente soportado por la empresa que ahora enajena el bien de inversión se haya hecho de acuerdo con la aplicación de la prorrata que, en su caso, debiera aplicar para el cálculo del IVA deducible. De no encontrarnos frente a una empresa que aplique regla de la prorrata en el cálculo de sus deducciones de IVA, la operación descrita, venta de un inmueble sujeta a IVA que se realiza durante el periodo de regularización, arrojaría un resultado de la aplicación del artículo 110 de la LIVA igual a cero.

En caso de que la entrega del inmueble durante el periodo de regularización se hiciese sin renuncia por las partes afectadas a la posible exención de IVA, también tendría lugar el hecho imponible, la entrega de bienes en el territorio de aplicación del impuesto. No obstante, en este caso, por virtud de la exención, pese a producirse el hecho imponible, el devengo no tiene lugar, no nace la obligación tributaria principal. Como señala el artículo 22 de la LGT, «son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal».

La explicación anterior nos lleva a concluir que, ante entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas a IVA, realmente no se produce el devengo de la obligación tributaria principal que es, según la define la LGT, la obligación de pago de la cuota tributaria. Esto es, en materia de regularización de IVA nunca debe confundirse la entrega de bienes que da lugar a la deducción con la entrega de bienes que da lugar a la regularización de dicha deducción. En la primera de estas entregas se produce el hecho imponible y la ley no exime del cumplimiento de la obligación de pago de la cuota en el momento en que tal hecho imponible se entiende legalmente realizado, el momento de devengo. En la segunda de las entregas no se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, por lo que no existe, como tal, un momento de devengo, pues ninguna cuota tributaria se devenga con esta operación.

Observando los preceptos relativos al derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas se observa que el nacimiento del derecho a deducción se produce, según se establece en el artículo 98.1 de la LIVA, en el momento en que se devengan las cuotas deducibles. Además, según se prevé en el artículo 99.uno de la LIVA, las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquel fuese alterado. Es obvio, a nuestro juicio, que el destino previsible de un bien de inversión es permanecer en el patrimonio empresarial durante, al menos, el plazo que dura el periodo de regularización. Del mismo modo, el bien que resulta adquirido por una empresa cuya prorrata de deducción de IVA soportado es de un determinado porcentaje, es adquirido, con carácter general, en previsión de que continúe aplicándose un porcentaje similar en los años posteriores. El

mismo razonamiento puede utilizarse ante la afectación al patrimonio personal y al de la actividad profesional de un determinado bien de inversión en el marco de la actividad de un empresario o profesional persona física.

Es posible que tras realizar la regularización por la venta de bienes de inversión antes de que finalice el periodo de regularización, se haya de efectuar un ingreso complementario. Este ingreso tendrá la misión de corregir la deducción realizada anteriormente, en el momento de la adquisición del bien de inversión. Esta deducción que ahora habrá de ser corregida es aquella a la que se tuvo derecho a practicar en el momento de devengo en atención a lo dispuesto en el artículo 98.uno de la LIVA.

Como venimos apuntando, pese a que la Ley del Impuesto prevé la exigibilidad de estos importes, resultado del cálculo de la regularización, coincidiendo con la autoliquidación correspondiente al periodo en que se produce la enajenación del bien de inversión, consideramos que el hecho imponible que generó el derecho a deducir la cuota soportada, la compra de dicho bien, tuvo lugar con anterioridad a la declaración del concurso.

La neutralidad que se persigue con la utilización del principio de devengo para diferenciar entre créditos por IVA concursales y créditos que lo son contra la masa exige que el crédito por razón de la regularización se estime concursal siempre que el bien por el que proceda la regularización se hubiera adquirido con antelación a la fecha de la declaración del concurso. Esta misma neutralidad es la que se persigue cuando se abandona el principio de devengo en materia de sanciones. Si la sanción se debe a la falta de cumplimiento de la obligación tributaria devengada por la comisión de determinado hecho imponible, y este hecho imponible tuvo lugar con anterioridad a la declaración del concurso, el crédito tributario nacido en virtud de la sanción tendrá carácter de concursal, aunque la sanción no haya recaído sobre el concursado hasta haber sido declarado el concurso. Si bien, la situación sobre la que venimos disertando no es asimilable a la de las sanciones, en las que realmente no se produce su exigibilidad hasta que no termina el procedimiento sancionador, y las cuales no constituyen deuda tributaria pese a que para su exacción se proceda del mismo modo.

En materia de regularización lo que acontece es que nace una obligación legal tras la declaración del concurso, pero esta obligación legal se corresponde con la exigibilidad de un crédito, no con el devengo a efectos tributarios de dicho crédito. Como hemos reiterado a lo largo de este texto, el devengo surge con la realización del hecho imponible, y en el momento en que es exigible la regularización ningún hecho imponible ha tenido lugar.

En el marco casuístico en que nos movemos, lo que se pretende es la regularización de las deducciones de IVA realizadas en virtud de un hecho imponible acaecido antes de la declaración del concurso. El derecho a practicar la deducción por la adquisición de bienes de inversión se ejerció conforme a la ley, si bien, por producirse la transmisión de dichos bienes de inversión antes de que finalice el periodo de revisión, se pierde, con efectos retroactivos, ese derecho a deducir el IVA soportado en la compra. A nuestro juicio, podría interpretarse como un derecho

a deducción sometido a condición resolutoria. Siguiendo esta interpretación, una vez se entienda cumplida la condición resolutoria, entregado el bien durante el periodo de regularización, se habrá de devolver la cuantía de la deducción que resulte procedente en aplicación de la LIVA. Y, por lo tanto, el crédito a favor de la Hacienda Pública que surja por esta regularización habrá de ser concursal y no contra la masa.

Otro argumento que nos es favorable a la defensa del criterio que mantenemos es el que se sostiene en la observancia del tipo de gravamen aplicable a la operación.

Tal y como señala el artículo 90.dos de la LIVA, el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo. A través de la reestructuración de esta premisa se puede afirmar que el momento de devengo de una operación habrá de encontrarse situado en el marco de la vigencia de determinado tipo imponible que se aplique a dicha operación.

La importancia del momento de devengo para fijar los tipos de gravamen que se aplicarán a cada operación ha sido remarcada tradicionalmente por el Tribunal Supremo, tanto en aplicación de la Ley de 1985 como de la actualmente vigente Ley de 1992¹¹. Podemos destacar la Sentencia de 5 de marzo de 2001 (NFJ010413) de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la que haciéndose eco de anteriores pronunciamientos del mismo Tribunal se puede leer: «Las sentencias de esta Sección y Sala del Tribunal Supremo de 12 y 15 de diciembre de 1990 y 3 de enero de 1991 tienen declarado que: "El elemento temporal del hecho imponible del IVA se conoce con el nombre de devengo, que puede ser definido —con palabras de la Sexta Directiva del Consejo de la CEE, 77/388, de 17 de mayo— como el momento en el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del tributo. Esta, a su vez, consiste en el derecho que la Hacienda Pública puede hacer valer ante el deudor para el pago, incluso en caso de aplazamiento. Aquel —el devengo— se produce cuando se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios y, en el supuesto de que dieren lugar a descuentos o pagos sucesivos, se considerarán realizadas —tal entrega o prestación— en el momento de la expiración de los periodos a que se refieran (art. 10.1 y 2). La Ley española —30/1985— acepta este esquema en su artículo 14 y sitúa el devengo en la puesta a disposición de los bienes (entrega) y en la prestación, ejecución o realización (servicios). En consecuencia, los contratos de obras, cuya ejecución en tramos se paga paralelamente mediante "certificaciones de lo hecho", van haciendo nacer, así, simultáneamente, la correspondiente cuota, también a trozos o parcialmente, del IVA. Esta circunstancia tiene relevancia cuando se produce un cambio legislativo que afecte a cualquiera de los otros factores determinantes de la deuda tributaria (base imponible, tipo de gravamen, etc.), durante la vida de un negocio jurídico de tracto sucesivo que se perfeccionó durante la vigencia del anterior régimen normativo y que se agotará definitivamente durante la del nuevo, desarrollándose unas etapas bajo aquel y otras bajo este"».

¹¹ De entre las modernas sentencias que abordan la materia podemos señalar la Sentencia de 23 de enero de 2012 de la Sala Segunda de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, recurso número 5875/2009 (NFJ055754).

En el mismo sentido cabe citar la Sentencia de la misma Sala de 21 de octubre de 2010 (NFJ055753), del Tribunal Supremo, en la que se refleja que «Sin embargo, el motivo no puede prosperar, por cuanto el tipo a aplicar debe ser el vigente en el momento del devengo del Impuesto. En efecto, el artículo 90.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, dispone que «el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo» (en el mismo sentido art. 27.3 de la Ley 30/1985). Y si bien es cierto que el artículo 80.6 de la misma ley establece que «Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido», ello no supone otra cosa que la necesidad de practicar una liquidación provisional, aplazando la definitiva, la cual ha de llevarse a cabo atendiendo al tipo vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el precepto primeramente indicado».

Lo expuesto sirve a fin de dejar constancia de que el tipo imponible será el vigente en el momento de devengo, con independencia de que se produzcan variaciones legales posteriores. Pues bien, ¿cuál es el tipo que habrá de aplicarse al cálculo de la regularización de las cuotas deducidas previamente cuando se produce la enajenación de un bien de inversión durante el periodo de regularización? Sin duda alguna, tal y como establece la LIVA, el tipo que se habrá de tener en cuenta para el cálculo de la regularización es aquel que estuvo vigente en el momento en el que se devengó la cuota de IVA soportado.

Si una empresa adquiere un bien de inversión y durante el periodo de regularización se produce una modificación legal del tipo impositivo aplicable a la operación, ello en nada afecta al cálculo de la regularización. Como se estudió numéricamente al inicio de este texto, la ley exige regularizar la proporción de IVA deducible y establece pormenorizadamente cómo realizar esta operación matemática. Ninguna referencia se hace al tipo aplicable o al cálculo de la cuota. El sujeto pasivo obligado a regularizar tomará la cuota de IVA soportado hallada conforme al tipo vigente en el momento de la adquisición del bien de inversión y, a la cantidad que represente es a la que le habrá de aplicar los porcentajes correspondientes para aplicar la deducción inicial y, es a la misma cuantía a la que le aplicará el porcentaje que corresponda en el momento en que se deba regularizar la operación. Esto se legisla de este modo tanto para el hecho en que se modifique la prorrata en más de diez puntos como para aquellos casos en que se enajenen bienes de inversión durante el periodo de regularización.

Por lo tanto, si la cuota de IVA soportado no se recalcula en el momento de regularizar, pues lo que se regulariza es el IVA deducible, no el soportado; el devengo de la operación se produce, necesariamente, en el momento en que se produjo el hecho imponible que da lugar al derecho a deducir, el momento de devengo. Y, dado que el tipo aplicable a la operación a regularizar no varía porque así lo haya hecho el tipo de gravamen aplicable a operaciones posteriores, volvemos a afirmar que el momento de devengo es aquel que generó el derecho a deducir en el momento inicial.

Todas estas exposiciones, que hemos pretendido dejar suficientemente motivadas, nos llevan, pues, a la afirmación de que el devengo, del IVA deducible que se exige regularizar, se pro-

dujo en el momento de la adquisición del bien de inversión. Por ello, en atención al criterio de devengo como forma de fechar los créditos tributarios a fin de calificarlos como crédito concursal o crédito contra la masa, debemos confirmar que si la adquisición del bien de inversión generó derecho a deducción con anterioridad a la declaración del concurso, que haya de procederse a una regularización posterior a tal declaración de apertura de procedimiento concursal, no afecta al devengo de las cuotas deducibles, que habrán de regularizarse, porque así lo exige la Ley Tributaria, pero cuya regularización no se integrará entre los créditos contra la masa.

Si defendemos este criterio, que creemos coherente con el proceder en relación con el resto de la materia impositiva, especialmente en relación con el IVA, y acorde con los principios concursales, que nos parece que quedarían dañados si se permitiese que la corrección de una cuota deducible, que de hecho se dedujo con anterioridad a la declaración del concurso, afectase al pago de los créditos contra la masa de otros acreedores, debemos plantear el modo en que el concursado deberá autoliquidar esta regularización para que no se malogren los derechos de la Administración tributaria a la vez que se respeta el principio de devengo.

Si se producen las exigencias de regularización de un bien de inversión, el artículo 107.siete de la LIVA determina que «los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año natural a que se refieran». Esto supone que si la prorrata que, en su caso, se aplicó en la deducción ha aumentado en más de diez puntos, o si el bien de inversión se entrega quedando esta entrega sujeta y no exenta de IVA, tratándose de una empresa que aplicó prorrata para el cálculo de la deducción, al terminar el año natural en que proceda realizar esta regularización, si el sujeto pasivo está en concurso, incluirá una deducción complementaria en ese año en que se encuentra inmerso en el proceso concursal. Ello perjudicaría al crédito contra la masa de la Administración, que se vería reducido en el importe de la regularización, en detrimento de sus opciones de cobro.

En caso de que se produzca la entrega de un bien de inversión, quedando esta entrega exenta de IVA o no sujeta al impuesto, el sujeto pasivo debería realizar un ingreso, saltándose de este modo el orden de pagos de los créditos concursales que queda establecido en la LC, lo que supondría actuar en perjuicio del resto de acreedores y de la viabilidad empresarial del concursado.

Ninguno de estos escenarios nos parece adecuado si quien procede a la entrega del bien de inversión o ve modificada su prorrata durante el periodo de regularización es un contribuyente que se halla en situación de concurso. La utilización de lo dispuesto en el artículo 114 de la LIVA para la rectificación, que no regularización, de deducciones cuando estas se modifican al alza, permite incluir la cuantía modificada al alza en la autoliquidación en que se recibe el documento justificativo de la modificación o en los siguientes; lo que nos supone encontrarnos nuevamente con el mismo problema. Por ello proponemos que se aplique, en aras del criterio de devengo, la norma recogida en el artículo 99.tres de la LIVA. En el contenido de esta norma resulta sencillo encajar el supuesto en el que, fruto de la regularización, se hayan aumentado las cuotas deducibles. Su literalidad: «sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deduc-

ción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado», junto con lo expuesto en el apartado dos del mismo precepto: «las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquel fuese alterado», nos permite señalar que las regularizaciones al alza de las deducciones se deberán hacer, estando el deudor en concurso, como autoliquidaciones complementarias de la del periodo en que nació el derecho a deducir por la adquisición del bien de inversión.

Para el caso contrario, que la regularización arroje como resultado la minoración de la cuantía que inicialmente se dedujo, no contemplamos otra posible opción que la de utilizar, de forma analógica el precepto ante expuesto. Si interpretamos el artículo 99 de la LIVA en relación con lo previsto en el artículo 114 de la misma ley para el caso de modificación a la baja de las cuotas deducibles con motivo de la rectificación de las deducciones¹², debemos proponer que las regularizaciones cuyo resultado sea una minoración de la deducción efectivamente realizada, deberán autoliquidarse como complementarias de aquella en la que se produjo la deducción por la adquisición del bien de inversión.

No obstante, operando como proponemos, nos encontramos ante la necesidad de interpretar conjuntamente, LC, LIVA y criterios del Tribunal Supremo. Aunque consideramos que es el mejor modo de proceder con base en la legalidad vigente, debemos manifestar que supone cierta conflictividad así como inseguridad jurídica por faltar el precepto legal que unifique, indiscutiblemente, el procedimiento a seguir. La propuesta que humildemente realizamos, con el fin de ser útil a la generalidad de los casos que puedan surgir ante un deudor concursado es la siguiente:

Recomendamos la introducción en el artículo 99 de la LIVA de una cláusula general que señale que para el caso de concurso del sujeto pasivo y, en lo no previsto específicamente en la

¹² El artículo 114.dos 2.º de la LIVA contiene el siguiente tenor literal: «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 artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.tres de esta ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra 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.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas».

norma, toda rectificación, modificación o regularización de cuotas deducidas o repercutidas con anterioridad a la declaración del concurso habrá de autoliquidarse como complementaria de la autoliquidación del periodo inmediatamente anterior a que el concurso fuera declarado.

Este tipo de premisa permitiría solventar, no solo el asunto de la regularización por entrega de los bienes de inversión, sino aquellos otros inconvenientes que surgirán debido a la pretensión de adaptar punto por punto la LIVA al concurso de acreedores, cuestión esta de gran dificultad debido a las especialidades que presenta este impuesto en toda su casuística. Si bien, mientras no se incluya este tipo de cláusula, el operador jurídico tendrá que continuar aplicando la LIVA a los sujetos concursados, y adaptar al criterio seguido por el Tribunal Supremo todos aquellos preceptos que no se han visto modificados por la Ley 7/2012 y cuya aplicación literal contravenga el principio de devengo, a cuyo fin hemos propuesto el método que entendemos más apropiado para proceder en el caso de la regularización de las cuotas deducidas por la entrega bienes de inversión.

VIII. CONCLUSIÓN

Declarado el concurso del sujeto pasivo del IVA, pueden acontecer diversas circunstancias que den lugar a que el concursado deba cumplir con la exigencia de regularizar las cuotas de IVA que dedujo con motivo de la adquisición de un bien de inversión.

Tanto si se produce la modificación de la prorrata, la modificación del porcentaje de afectación de un bien a la actividad profesional del concursado persona física, como si nos encontramos ante la entrega de un bien de inversión, todo ello durante el periodo de regularización, el concursado y, en defecto de este, el administrador concursal, *ex* artículo 86.3 de la LC, se ven en la obligación legal de cumplir con las obligaciones que la LIVA impone a este respecto.

Siguiendo el criterio de devengo, naturalmente utilizado por el Tribunal Supremo para definir qué créditos han de ser considerados créditos tributarios contra la masa, y posteriormente reflejado en el articulado de la LIVA en virtud de la reforma operada por la Ley 7/2012, defendemos que cualquier regularización, ya dé lugar a un ingreso o a una deducción complementaria, que deba realizarse con motivo de la legislación aplicable a los bienes de inversión, ha de afectar, si la adquisición de dicho bien generó derecho a deducción con anterioridad a la declaración del concurso, a los créditos concursales.

Por ello, si la regularización da lugar al nacimiento de un derecho a favor del obligado tributario, la cuantía resultante deberá incluirse a través de una autoliquidación complementaria, como menor crédito concursal para la Administración tributaria.

En la misma línea, cuando el resultado de la regularización dé lugar al nacimiento de un derecho a favor de la Administración, este derecho no tendrá su reflejo entre los créditos contra

la masa, sino que habrá de incluirse, como complementaria de la declaración en la que el concursado aplicó la deducción por la adquisición de los bienes de inversión, como mayor crédito tributario concursal.

De este modo, no se perjudican los créditos contra la masa de la Hacienda Pública cuando se deba regularizar al alza la deducción, ni tampoco quedan perjudicados los derechos del resto de acreedores si la cuota deducible debe regularizarse a la baja. Todo ello se plantea en atención al criterio de devengo como forma de fechar qué créditos tributarios lo son concursales y cuáles lo son contra la masa y afirmando que el devengo del impuesto, que en estos casos se discute, se produce en el momento en que el sujeto pasivo adquirió el bien de inversión. Conclusión esta a la que se llega tanto en atención al momento en que tiene lugar el hecho imponible conforme a la ley, como en atención al tipo que se ha de aplicar a estas operaciones, el tipo que resultaba vigente en el momento en que se soportó el IVA por la adquisición del bien de inversión.

Bibliografía

ALONSO LEDESMA, C. [2011]: «Créditos contra la masa, comunicación, reconocimiento y clasificación de créditos», en *Revista de derecho concursal y paraconcursal*, PULGAR EZQUERRA, J. (dir.), núm. 14, ed. La Ley, Madrid.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. [2012]: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 22/2012, ed. Aranzadi, Navarra.

BERMEJO GUTIÉRREZ, N. [2004]: «Comunicación de créditos, (art. 85)» y «Reconocimiento de créditos (art 86)», ambos en VV. AA., *Comentario de la Ley Concursal*, ROJO, A. y BELTRÁN, E. (dirs.), tomo I, ed. Thomson Civitas, Madrid.

CALDERÓN, C. y GONZÁLEZ LORENTE, A. [2012]: «Consecuencias tributarias de la declaración del concurso de acreedores», en *Anuario de derecho concursal*, ROJO, A. y BELTRÁN, E. (dirs.), núm. 26, mayo-agosto, ed. Thomson Reuters.

CALVO VÉRGUEZ, J. [2013]: «La inversión del sujeto pasivo del IVA en los concursos de acreedores», *Quincena Fiscal*, núm. 16/2013, FALCÓN Y TELLA (dir.), ed. Aranzadi, Navarra.

CÁNCER MINCHOT, P. y ORDIZ FUENTES, C. [2012]: «La reforma concursal y las AAPP», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 834/2012, ed. Aranzadi, Navarra.

CARRERAS MONTERO, O. [2012]: «El derecho de prelación general y sus efectos en el procedimiento concursal», en *RCyT*, núm. 346, DE LAS HERAS MIGUEL, R. (dir.), ed. CEF, Madrid.

CHICO DE LA CÁMARA, P. [2004]: «La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias», en VV. AA., *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, PALAO TABOADA, C. (dir.), ed. CEF, Madrid.

DE MIGUEL ARIAS, S. [2011]: «Reforma de la LC; concurrencia de procesos ejecutivos», *RCyT*, DE LAS HERAS MIGUEL, R. (dir.), núm. 344, ed. CEF, Madrid.

- FINEZ RATÓN, J. M. [2009]: «De la comunicación y el reconocimiento de créditos», en VV. AA., *Tratado práctico concursal*, tomo III, PRENDES CARRIL, P. (dir.), ed. Thomson Reuters, Navarra.
- FRIGOLA RIERA, A. [2012]: «Reconocimiento de créditos», en VV. AA., *Enciclopedia de derecho concursal*, tomo II, BELTRÁN, E. y GARCÍA-CRUCES, J. A. (dirs.), ed. Aranzadi, Navarra.
- GARCÍA GÓMEZ, J. A. [2012]: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14/2012, ed. Aranzadi, Navarra.
- GARCÍA NOVOA, C. [2012]: «Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de prescripción», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 98, ed. Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- GARCÍA POMBO, A. [2009]: *Comunicación, reconocimiento y clasificación de créditos en el concurso*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- GÓMEZ MARTÍN, F. [2010]: «Los créditos públicos en sede concursal», *Revista técnica tributaria*, núm. 89, ed. Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. [2011]: «La Administración Tributaria y la reforma concursal», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 833/2011, ed. Aranzadi, Navarra.
- LÓPEZ SENOVILLA, A. [2011]: «La incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario», *Diario la Ley*, núm. 7762, ed. La Ley, Madrid.
- LUQUE CORTELLA, A. [2008]: *La Hacienda Pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, ed. Marcial Pons, Madrid.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. [2004]: «La deuda tributaria», en VV. AA., *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, PALAO TABOADA, C. (dir.), ed. CEF, Madrid.
- [2011]: «El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración del concurso del deudor: naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación», *Quincena Fiscal*, núm. 15/2011, FALCÓN Y TELLA (dir.), ed. Aranzadi, Navarra.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. [2013]: *Concurso de acreedores y Derecho Tributario*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, J. [2011]: *Derecho tributario*, 16.^a edición, ed. Thomson Reuters, Navarra.
- DE MIGUEL CANUTO, E. [2012]: «El devengo y los tipos impositivos que son aplicables en el IVA», *Quincena Fiscal*, núm. 17/2012, FALCÓN Y TELLA (dir.), ed. Aranzadi, Navarra.
- ORDIZ FUENTES, C. [2008]: «La calificación en sede concursal de los créditos resultantes de la modificación de la base imponible por los acreedores del concursado (art. 80.Tres LIVA)», *Tribuna Fiscal*, núm. 208, sección Brújula, ed. CIIS, Valencia.
- [2011]: «Administraciones públicas y concurso», *Revista de derecho concursal y paraconcursal*, PULGAR EZQUERRA, J. (dir.), núm. 14, ed. La Ley, Madrid.
- PÉREZ ROYO, F. [2012]: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 22.^a edición, ed. Aranzadi, Navarra.
- PULGAR EZQUERRA, J. [2005]: *La declaración del concurso de acreedores*, ed. La Ley, Madrid.
- RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, M. [1998]: «Novedades en el IVA: la modificación de la base imponible por impagos», *Quincena Fiscal*, FALCÓN Y TELLA (dir.), núm. 5/1998, ed. Aranzadi, Navarra.

- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2006]: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, ed. Aranzadi, Navarra.
- TOMÁS PUIG, P. M. [2011]: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, ed. La Ley, Madrid.
- VALERO LOZANO, N. [2007]: *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, ed. La Ley, Madrid.
- VÁZQUEZ LEPINETTE, T. [2006]: *Administraciones públicas y Derecho concursal*, ed. La Ley, Madrid.
- VEIGA COPO, A. B. [2009]: *Créditos e insolvencia*, ed. Universidad del Rosario, Bogotá.
- VILLAR EZCURRA, M. [2012]: «La reforma concursal y los créditos tributarios», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 4/2012, ed. Aranzadi, Navarra.