

LAS DISTORSIONES DEL IVA MOTIVADAS POR LA NORMATIVA CONCURSAL: MEDIDAS CORRECTORAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 7/2012

Fernando Martín Martín

*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales
Inspector de Hacienda del Estado*

EXTRACTO

La independencia que se produce entre el ingreso de las cuotas de IVA devengadas y la devolución de cuotas deducibles y que se manifiesta entre distintos sujetos pasivos, o en distintos periodos de un mismo sujeto pasivo, conlleva el riesgo de tener que devolver cuotas que no han sido ingresadas, y constituye la base de la mayoría de los comportamientos fraudulentos en el IVA. Estos comportamientos se ven favorecidos por la situación de concurso del sujeto pasivo por dos motivos:

- a) El concurso limita el pago, en todo o en parte, del IVA repercutido por el concursado que va a ser deducido por el destinatario de la operación.
- b) La prohibición de la compensación de oficio que establece la Ley Concursal consagra la independencia de cuotas de distinto signo en un mismo sujeto pasivo, atentando contra la naturaleza compensatoria del impuesto y amparando devoluciones que se desvinculan del no ingreso de cuotas correlacionadas.

La Ley 7/2012 ha tratado de resolver ambos problemas mediante un sistema casuístico de inversión del sujeto pasivo que llega tarde, así como de rectificación de autoliquidaciones complejo que no resuelve el problema de fondo: la prohibición de compensación de la Ley Concursal.

Palabras claves: IVA, concurso, facturas rectificativas, acciones de reintegración e inversión del sujeto pasivo.

Fecha de entrada: 21-01-2013 / Fecha de aceptación: 14-02-2013 / Fecha de revisión: 21-02-2013

DISTORTIONS IN VAT DUE TO INSOLVENCY REGULATIONS: CORRECTIVE MEASURES INTRODUCED/PROVIDED BY LAW 7/2012

Fernando Martín Martín

ABSTRACT

The disconnection between the payment of due VAT and the refund of deductible VAT is evidenced by different taxable persons or by different tax periods of the same taxable person; this situation implies the risk of having to refund non-collected VAT, and is the basis of most of VAT fraud behaviors.

Two reasons lead the judicial insolvency of the taxable person to increase these behaviors:

- a) Judicial Insolvency legally restricts, at least in part, the possibility of payment of the VAT charged by the insolvent person over the acquirer, even when the acquirer is going deduct it.
- b) Automatic credit compensation is forbidden in current Insolvency Regulation and this results in a definitive disconnection between positive and negative VAT shares within a taxable person, erasing the compensating essence of VAT and making it possible to refund VAT credits that are definitively disconnected of their correlative due tax actually unpaid.

Law 7/2012 is trying to solve both problems through a case reverse charge mechanism, at a very late date, and through a complex system to rectify previous declarations. These measures don't solve the actual problem: the prohibition to compensate credits established by the Insolvency Regulations.

Keywords: VAT, insolvency, amendment invoices, recovery action and reverse charge mechanism.

Sumario

1. Introducción
2. Un marco de referencia: la dinámica del IVA
3. Distorsiones en el correcto funcionamiento del IVA derivadas de la normativa concursal
4. Modificaciones del IVA introducidas por Ley 7/2012: adecuación del impuesto a las distorsiones motivadas por la normativa concursal
 - 4.1. Inversión del sujeto pasivo en caso de transmisión de inmuebles
 - 4.2. El efecto impositivo de las acciones de reintegración
 - 4.3. Limitaciones al derecho de deducción y compensación
 - 4.4. Tratamiento fiscal de las facturas rectificativas
5. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un impuesto de gran perfección técnica, pero con una amplia casuística que lo hace especialmente complejo. Precisamente por ello, al analizar cuestiones concretas del impuesto, como es en nuestro caso el ámbito concursal, no hay que perder nunca de vista la finalidad del IVA, y los principios que informan su configuración, en definitiva su esencia, pues de otro modo, al estar el estudio fuera de contexto, se perdería la perspectiva.

Por ello, vamos a comenzar este trabajo con una esquemática aproximación al impuesto, lo que nos va a servir en todo momento, a lo largo de la exposición, como punto de referencia para comprender mejor el propósito de las reformas operadas por la Ley 7/2012, para analizar el alcance de las mismas, su grado de acierto, así como sus carencias y soluciones alternativas.

2. UN MARCO DE REFERENCIA: LA DINÁMICA DEL IVA

El IVA es un impuesto indirecto, que grava el consumo o capacidad de gasto, que recae sobre el consumidor final a través del mecanismo de la repercusión, pero que se recauda a través de los operadores económicos integrantes de la cadena de producción-distribución: es en definitiva un impuesto plurifásico.

A diferencia de los impuestos plurifásicos en cascada, el IVA recauda, a través de cada operador económico, la parte de impuesto correspondiente al valor añadido por el mismo, de tal suerte que al consumidor final se le repercute y paga el impuesto sobre el total valor de la mercancía o servicio adquirido.

Esta configuración es matemáticamente posible a través del mecanismo de repercusión del impuesto correspondiente al total valor del bien transmitido o servicio prestado y de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios necesarios. Esta suerte de «compensación» de cuotas devengadas y soportadas (que no olvidemos es un simple recurso matemático para determinar el gravamen que se pretende recaudar en cada fase¹) se verifica por periodos temporales de liquidación determinando, en su caso, una única deuda al final de cada uno.

¹ No han faltado intentos interesados de considerar como créditos y deudas tributarias independientes (que no lo son) los componentes de cálculo de la cuota (IVA soportados y devengados durante el periodo de autoliquidación) pretendiendo ver en la forma de cálculo de la cuota tributaria una compensación contraria a la Ley Concursal.

Bien podría el legislador, de forma alternativa, haber articulado la cuantificación de la deuda tributaria de una manera directa, es decir, calculando el valor que el empresario ha añadido respecto de los productos vendidos (ej. a través de un sistema de contabilidad de costes) y aplicando el tipo impositivo sobre la base de este valor añadido. Esta fórmula, seguramente más compleja, sin embargo, refleja con más fidelidad la configuración del gravamen y su forma de recaudación.

Si bien la ley es relativamente rígida en cuanto al devengo y repercusión del impuesto, resulta más flexible en cuanto al momento de deducibilidad de las cuotas soportadas. El hecho de no exigir una correlación temporal entre IVA repercutido y soportado deducible, determina que se produzcan importantes desviaciones en las cuotas periódicas, que se pueden traducir en elevadas devoluciones.

Si siguiéramos un criterio de correlación de ingresos y gastos, lo razonable y habitual sería que siempre se generara algo de valor (y solo excepcionalmente pérdida de valor), y las cuotas resultarían regular y moderadamente a ingresar. Sin embargo, al desvincular el IVA soportado del repercutido, puede ocurrir que se anticipe en el tiempo la deducibilidad del IVA soportado respecto de las entregas o prestaciones posteriores² y determine una devolución inicial de IVA que será compensada al Fisco, a futuro, con mayores ingresos tributarios, derivados de unas cuotas repercutidas que ya no se minoran por ausencia de IVA deducible (al haberse deducido ya anticipadamente).

La alternativa inversa, posponer la deducibilidad del IVA, implicaría ab initio unas cuotas tributarias a ingresar elevadas, que se verían compensadas a futuro por la devolución tributaria correspondiente al ejercicio del derecho a deducir las correlativas cuotas inicialmente soportadas.

En resumen, es al final de la vida de la empresa cuando podemos decir que se cierra el ciclo de tributación de todo el valor añadido a lo largo de su existencia, y a este cierre podríamos llegar de una forma regular y moderada, bien vía correlación IVA devengado y deducible, bien por la determinación directa de la base imponible (valor añadido en cada periodo), o podemos llegar de una manera indirecta, intuitiva e irregular que implica ora devoluciones, ora mayores ingresos.

Aunque el resultado final sería el mismo, sin embargo, el buen funcionamiento de la última alternativa, que es a la que en general se ajusta el sistema vigente, implica depositar amplias dosis de confianza en la buena fe del contribuyente.

Si en el sistema actual, y partiendo de una dispersión temporal de las cuotas positivas y negativas, se produce, respecto de un sujeto pasivo de IVA, una devolución de las cuotas soportadas y el subsiguiente no ingreso de las correlativas cuotas repercutidas, rompiendo el tracto del sistema liquidatorio del impuesto, ocurrirá que:

- El Fisco le ha devuelto al sujeto pasivo las cuotas ingresadas por su proveedor (y antecesores en la cadena de valor), y que corresponden al valor que se ha añadido

² Supuesto habitual derivado de la adquisición de bienes de inversión.

hasta ese momento respecto de los bienes y servicios que nuestro sujeto pasivo ha adquirido.

- Que a su cliente, el Fisco le va a compensar o a devolver de nuevo las cuotas repercutidas, no ingresadas, es decir, las que corresponden al valor añadido por el propio sujeto pasivo más los anteriores en la cadena de valor.

En definitiva, el sujeto pasivo (que ya había obtenido la devolución de las cuotas soportadas) se va a quedar ahora con la parte del impuesto (que pagará el consumidor final) que grava el valor añadido por él y por todos los anteriores en la cadena de valor (el IVA repercutido, cobrado y no ingresado a la Hacienda Pública) y cuya recaudación la Hacienda Pública pierde definitivamente; adicionalmente, la Hacienda Pública tiene que compensar, si no devolver *ex novo* tal importe al cliente del sujeto pasivo y solo lo recuperará, en el futuro, en la medida en que no se vuelva a romper el tracto del impuesto en alguna de las subsiguientes entregas o prestaciones.

A partir de esta situación, tantas veces se rompa el tracto (se vuelva a repercutir sin ingreso), la compensación o devolución que Hacienda haga al adquirente implicará una detracción neta con cargo a las Arcas Públicas por cuantía equivalente a la cuota nuevamente defraudada. No es figurado por tanto la consideración coloquial del IVA como una fuente de financiación empresarial (a veces incluso a fondo perdido).

EJEMPLO

Imaginemos un tipo de IVA del 20 %.

Un empresario B, que efectúa adquisiciones a A por importe de 500 euros, soporta y paga 100 euros en concepto de IVA, de los que obtiene su devolución en la autoliquidación periódica.

Esos 100 euros de IVA que suponemos previamente ingresados por su proveedor A representan la parte de impuesto sobre el valor añadido por este.

Es decir, Hacienda devuelve a B los 100 euros previamente cobrados a A, como si no hubiera percibido aún nada en concepto de impuesto.

Supongamos que B transforma el bien adquirido y lo vende a C en 550 euros (añade valor por 50 €), repercutiría e ingresaría 110 euros que es el impuesto correspondiente al valor añadido por A y B.

Imaginemos que C obtiene una devolución de los 110 euros soportados, transforma los bienes adquiridos y los vende a D en 650 euros, añadiendo un valor de 100 euros y repercutiendo un IVA de 130 euros que ingresa en el Tesoro.

Finalmente D, que obtiene una devolución de 130, vende a un consumidor final por 850 euros, añadiendo un valor de 200 euros e ingresando el IVA repercutido por importe de 170 euros.

.../...

.../...

Al final, el consumidor paga 170 euros, un impuesto del 20 % sobre el valor añadido al producto en las diferentes fases 850 euros = 500 + 50 + 100 + 200. Debido a la separación temporal entre repercusión y deducción, resulta que en lugar de recaudar de los empresarios de la cadena de valor 100, 10, 20 y 40 euros respectivamente, ingresa 100 euros, devuelve 100 euros, ingresa 110 euros, devuelve 110 euros, ingresa 130 euros, devuelve 130 euros y finalmente ingresa los 170 euros.

Pero sucede que si B y C no ingresaran las cuotas repercutidas, ocurriría que Hacienda ingresa 100 euros, y los devuelve, no ingresa 110 euros, pero devuelve 110 euros, no ingresa 130 euros, pero devuelve 130 euros y finalmente ingresa los 170 euros, es decir, ingresa un total de 270 euros y devuelve un total de 340 euros, lo que arroja un resultado neto negativo de 70 euros cuando el consumidor final ha soportado una carga de 170.

En definitiva, lo que ha ocurrido es que el consumidor soporta la carga tributaria del valor añadido, 170 euros; Hacienda ha ingresado el impuesto sobre el valor añadido por los sujetos pasivos «cumplidores», 100 euros de A y 40 euros de D. Sin embargo B, que no ingresa la parte del impuesto por su valor añadido 10 euros (soportados por el contribuyente), sin embargo se lleva, vía devolución, la parte del impuesto ingresado por A: 100 euros. Y C, no solo no ingresa la parte del impuesto por su valor añadido 20 euros (soportados por el contribuyente), sino que detrae directamente del Tesoro los 110 euros que le son devueltos (es decir, los 40 € que después ingresará D y otros 70 € procedentes de otros recursos públicos).

Hacienda no solo ha dejado de ingresar el impuesto pagado por el consumidor, 170 euros, sino que ha perdido otros 70 euros adicionales. Esta financiación a los defraudadores por importe de 240 euros se reparte del siguiente modo:

D se puede haber quedado hasta un importe de 130 euros en función de que haya pagado o no a C el IVA que este le repercute. Realmente se queda con aquella parte del importe de la repercusión soportada de C y no pagada y que le es devuelta por Hacienda.

C se puede haber quedado hasta 240 euros repartidos del siguiente modo: hasta 130 euros correspondientes a la parte cobrada del importe repercutido a D, y no ingresado y hasta 110 euros por el importe de la repercusión soportada de B y no pagada a este y que le es devuelta por Hacienda.

B se puede haber quedado hasta 110 euros correspondientes a la parte cobrada del importe repercutido a C, y no ingresada.

En la medida en que estas operaciones se verifican entre partes vinculadas, por ejemplo con un simple movimiento de inmuebles hipotecados con asunción por parte de la adquirente de deudas del transmitente por importe del valor del bien más IVA, y suponiendo que la transmitente no ingrese, el grupo, a través de la adquirente, puede conseguir *ex novo* una devolución de IVA sin necesidad de efectuar ningún ingreso en el Tesoro.

En definitiva, la desvinculación del derecho a la devolución de cuotas de IVA soportado respecto de la obligación de ingreso de las cuotas devengadas, unido a la dispersión en el tiempo de ambas, es caldo de cultivo para el fraude en el IVA. Las «truchas», el «fraude carrusel» o tramas, no son más que variantes más o menos sofisticadas de fraude que se apoyan en estas premisas y a las que, como veremos, tampoco son ajenas determinadas operaciones realizadas en el seno de los concursos.

De ello se deduce una reflexión más profunda: la bondad de un impuesto, no solo se ha de evaluar en atención a su potencia recaudatoria, perfección técnica, respeto de los principios de justicia tributaria y capacidad contributiva, sino también respecto de la forma en que resiste a los ataques fraudulentos.

En este punto, la debilidad del IVA es patente: no solo es fácil de eludir, sino que en ocasiones es una excusa para detraer irregularmente fondos públicos.

3. DISTORSIONES EN EL CORRECTO FUNCIONAMIENTO DEL IVA DERIVADAS DE LA NORMATIVA CONCURSAL

El artículo 55.1 de la Ley 22/2003 Concursal establece que: «Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor...».

Es decir, las deudas pendientes de pago por el IVA correspondiente a autoliquidaciones anteriores al auto declarativo del concurso, quedarán paralizadas y sometidas a las condiciones de pago establecidas en la Ley Concursal: en general un 50 % tendrán carácter ordinario y solo otro 50 % gozarán de privilegio general. Las posteriores al auto se clasifican como crédito contra la masa.

Ello implica que el pago de estas deudas se paraliza ab initio. En caso de aprobación de convenio, las quitas y esperas se aplicarán obligatoriamente a la parte del crédito concursal calificado como ordinario, y opcionalmente al privilegiado. En caso de liquidación, y sin perjuicio de los créditos con privilegio especial, se atenderá primeramente el pago de los créditos clasificados contra la masa, y posteriormente los de privilegio general, ordinarios y subordinados, sucesivamente, respetando la *par conditio creditorum*, dentro de cada tipo, y hasta donde la masa activa alcance.

En definitiva, la posibilidad de impago, legalmente contemplado respecto de las cuotas de IVA repercutido por el concursado, y que pueden ser posteriormente compensadas o devueltas al adquirente de tales bienes y servicios, consagra la posibilidad de ruptura del tracto del impuesto en los términos anteriormente expuestos. Se posibilita así que el concursado se quede con el impuesto que paga el consumidor final hasta el importe de las cuotas repercutidas y finalmente no ingresadas en el Tesoro.

Esta situación es, en última instancia, la consecuencia de tratar las deudas de IVA como deuda propia del concursado, y despojarla de carácter privilegiado, en lugar de atender a la rea-

lidad económica: es un impuesto que grava al consumidor final, que lo paga efectivamente este último y que se recauda a través de los empresarios que integran la cadena de valor, que son meros depositarios de un dinero ajeno y que debería separarse de la masa activa del concursado.

El artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal que regula la prohibición de compensación establece que:

«Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 205, declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella.

En caso de controversia en cuanto a este extremo, esta se resolverá a través de los cauces del incidente concursal».

Este artículo trata de encapsular la deuda concursal haciendo del auto declarativo de concurso una especie de *fresh start* y evitar que la continuidad de la actividad económica o las eventuales operaciones de liquidación se vean condicionadas o contaminadas con deudas pasadas. En definitiva, se trata de evitar que los acreedores concursales adquieran bienes o servicios del concursado, y en lugar de pagarlos efectivamente, compensen el precio por pagar con los créditos concursales que se les adeuda. Este comportamiento implicaría *in fine* un **cobro anticipado y en especie** de sus créditos concursales, desordenado y sin respetar ni los privilegios concursales ni la *par conditio creditorum*.

Sin embargo, este artículo, aplicado literalmente, con abstracción de su finalidad, ataca al IVA directamente en su tendón de Aquiles: la desconexión formal entre las obligaciones de ingreso y el derecho a la devolución, y consagra la prohibición a posteriori de cualquier eventual posibilidad de conexión, una vez dictado el auto declarativo de concurso, impidiendo la compensación en sus términos, y privando a la recaudación tributaria de medios de reacción para que el tributo se aplique efectivamente de la forma en que ha sido diseñado: recaudar del sujeto pasivo la parte del impuesto que recae sobre el valor por él añadido (y que es el NETO de compensar todas las partidas positivas y negativas, a ingresar y a devolver, especialmente al término de la vida económica del sujeto pasivo, como ocurre en la mayoría de los concursos).

En resumen, el artículo 58 de la Ley 22/2003 obliga en muchos casos a devolver al concursado las cuotas de IVA soportado aun cuando no ha ingresado las correlativas cuotas repercutidas, sin que sea posible la compensación entre ambas³.

Solamente se podrán compensar de oficio en el caso de que la devolución haya sido solicitada y acordada o reconocida (previa verificación por los órganos gestores o inspectores de la

³ Hablamos de las cuotas a devolver del propio IVA, no de la compensación con otros créditos públicos.

Agencia Tributaria) antes del auto declarativo del concurso y la deuda se encuentre en periodo ejecutivo. La mera solicitud de devolución no determina la existencia del crédito en condiciones de ser compensable⁴.

4. MODIFICACIONES DEL IVA INTRODUCIDAS POR LEY 7/2012: ADECUACIÓN DEL IMPUESTO A LAS DISTORSIONES MOTIVADAS POR LA NORMATIVA CONCURSAL

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, ha introducido una serie de modificaciones en la Ley 37/1992 de IVA esencialmente relacionadas con las situaciones de concurso.

Como señala la Ley 7/2012 en su exposición de motivos, se incorporan modificaciones en la ley del impuesto para evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles e impedir que la situación de concurso altere la neutralidad del impuesto.

Se pueden destacar de la reforma cuatro bloques de actuación:

4.1. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN CASO DE TRANSMISIÓN DE INMUEBLES

Uno de los supuestos típicos de ruptura del tracto de IVA se produce con ocasión de la liquidación de los bienes de las concursadas, pues la repercusión del IVA derivado de la transmisión de sus activos y el derecho a la deducción de este IVA por los adquirentes, no se ve acompañado en muchos casos de su ingreso como consecuencia de la aplicación legal de las normas concursales de pago de créditos (los créditos contra la masa se atienden por orden de vencimiento, salvo insuficiencia de masa activa, que se pagarán a prorrata distinguiendo entre algunas categorías⁵).

Esta situación ya se trató de paliar, respecto de la transmisión de bienes inmuebles, como consecuencia de un proceso concursal, introduciendo un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo [art. 84.uno.2.º e) de la Ley 37/1992 de IVA] por medio de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal (con efecto a partir del 1 de enero de 2012), de forma que el adquirente de los inmuebles que pretende deducirse el IVA de la operación se ha de autorrepercutir

⁴ Véanse los artículos 71 y 73 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

⁵ Véanse los artículos 84 y 176 bis de la Ley 22/2003 Concursal.

previamente a sí mismo tal IVA (se vinculan devengo y deducción, evitando los efectos negativos e inclusive fraudulentos derivados de su disgregación, lo cual era especialmente sangrante cuando se acompañaba de una previa renuncia a la exención del IVA).

Respecto de los bienes distintos de los inmuebles, el empresario adquirente está facultado, opcionalmente, a facturar y liquidar la operación en nombre y por cuenta del concursado en los términos de la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992⁶.

La Ley 7/2012 añade dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo con ocasión de la entrega de inmuebles. Aunque no son específicos de situaciones concursales resultan asimilables, pues son operaciones en las que fácilmente se puede romper el tracto del impuesto si el transmitente se encuentra en situación de insolvencia o precurso y previsiblemente no va a ingresar el IVA repercutido⁷:

- a) Cuando se renuncia a la exención de los números 20 y 22 del artículo 20.º de la Ley 37/1992 (transmisión de inmuebles rústicos y segundas y ulteriores transmisiones de inmuebles urbanos). Es un supuesto preventivo: el insolvente que no tiene intenciones de pagar el IVA que repercuta (e incluso pretenda levantarlo), tiene un especial incentivo a renunciar a la exención del impuesto y a repercutirlo. La forma de cerrar esta oportunidad de defraudar, compatible con la renuncia a la exención, es la de establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo, vinculando de nuevo devengo y derecho a deducir en sede del adquirente.
- b) La entrega de inmuebles en ejecución de las garantías constituidas sobre los mismos. Es un supuesto revelador de insolvencia del transmitente ejecutado y del riesgo de ruptura del tracto del IVA. Se abandona en este supuesto la opción contemplada en la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992 (el adquirente factura y liquida la operación en nombre y por cuenta del ejecutado) y se sustituye por un régimen obligatorio de inversión del sujeto pasivo vinculando de nuevo devengo y derecho a deducir en sede del adquirente.

Queda, por tanto, el régimen opcional de la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992, para la ejecución de bienes distintos de los inmuebles.

Asimismo, y a los efectos de la inversión del sujeto pasivo, la Ley 7/2012 asimila la dación en pago a la ejecución de garantía sobre inmuebles, entendida aquella como la transmisión de un

⁶ La reforma de la Ley 38/2011 excluyó de esta opción a los inmuebles para reconducirlos a un sistema obligatorio de inversión del sujeto pasivo.

⁷ El supuesto de inversión del sujeto pasivo, por la transmisión de bienes inmuebles como consecuencia de un proceso concursal, vigente desde el 1 de enero de 2012, se podía eludir anticipando la transmisión de inmuebles, y efectuándola inmediatamente antes de que se dictara auto declarativo de concurso.

inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada, o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Se trata de operaciones reveladoras de una posible insolvencia del sujeto pasivo, del riesgo de ruptura del tracto sucesivo del IVA, que con frecuencia se han verificado antes de la solicitud de concurso y que se tratan de frenar incluyéndolos en estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo⁸.

Esta tendencia del legislador, al amparo del artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, con el fin de evitar comportamientos fraudulentos, consistente en ampliar sucesivamente los supuestos de inversión del sujeto pasivo, y de trasladar la tributación efectiva hacia las fases finales de la cadena de valor, convirtiendo al IVA gradualmente en un impuesto final sobre el consumo, nos debería hacer reflexionar acerca de la conveniencia de replantear el esquema actual de tributación europeo sobre el consumo⁹.

4.2. EL EFECTO IMPOSITIVO DE LAS ACCIONES DE REINTEGRACIÓN

El artículo 71 de la Ley 22/2003 Concursal, que regula las acciones de reintegración, prevé que se puedan rescindir determinados actos que se consideren perjudiciales para la masa activa y que se hayan verificado en el plazo de dos años anteriores a la declaración de concurso, y ello sin necesidad de que haya existido intención fraudulenta.

A efectos de IVA, el planteamiento general de dejar sin efecto operaciones gravadas implica que la base imponible se modifique en la cuantía correspondiente (art. 80.dos LIVA). Según el artículo 89 de la LIVA, en este caso, los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas repercutidas, en el momento en que se produzcan tales circunstancias (se dicte resolución firme).

Cuando la rectificación implique una minoración de las inicialmente repercutidas, la regularización, en su caso, deberá efectuarse en la declaración-liquidación 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.

⁸ Como puede observarse, se afronta el fraude de una manera casuística, quizá respecto de los casos más graves, y por ello entendemos que no se resuelve el problema de fondo, porque siempre aparecerán fórmulas no amparadas legalmente: nada impediría que se solicite un crédito puente para cancelar la deuda que garantiza el bien que se pretende transmitir, para inmediatamente cancelar esta deuda puente con el producto de la venta, dejando impagado el IVA repercutido; ¿acaso no es igualmente arriesgada la transmisión de un inmueble a cambio de la subrogación en una deuda no garantizada?; ¿no merecen similar tratamiento las entregas y prestaciones distintas de los inmuebles?; ¿y si los inmuebles transmitidos inmediatamente antes del concurso no estuvieran exentos de IVA?

⁹ En esta misma línea se ha incorporado también por la Ley 7/2012 otro nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo para las ejecuciones de obra y para las cesiones de personal como consecuencia de contratos entre promotor y contratista o entre contratista principal y otros subcontratistas [letra f) del art. 84.uno.2.º de la Ley 37/1992 de IVA].

Es decir, el IVA se configura a modo de cuenta corriente, en la que cada operación se anota al debe o al haber según su signo, sin que «las nuevas circunstancias acaecidas» supongan rectificación de anotaciones anteriores, sino nuevos apuntes en el momento en que se detectan a favor o en contra del contribuyente o de la Hacienda Pública, confiando en la buena fe mutua la liquidación de los saldos pendientes y sobre la base de posibilidad de compensación de oficio de créditos prevista en la Ley General Tributaria (las devoluciones posteriores pueden compensar deudas pendientes anteriores aunque al revés no siempre es posible).

Este mecanismo, sin embargo, se rompe si una entrega de bienes por la que se ha repercutido IVA y no se ha ingresado, por devenir el sujeto pasivo en posterior situación concursal, resulta rescindida como consecuencia de una acción de reintegración, pues ocurrirá que al rectificar el concursado el IVA repercutido, obtendrá un saldo de IVA a su favor que no se podrá compensar con la cuota repercutida y no ingresada derivada de la operación rescindida, y ello en virtud de la expresa prohibición del artículo 58 de la Ley Concursal, al ser el crédito a su favor posterior al auto declarativo de concurso. La neutralidad del impuesto ha resultado definitivamente comprometida.

Para solventar esta situación, de desconexión entre los créditos y débitos por IVA, derivada de su dispersión temporal (aunque como en este caso tengan su origen en una misma operación) y ante la imposibilidad de vincularlos vía compensación de oficio, es por lo que la Ley 7/2012 ha introducido un nuevo párrafo en el artículo 89.cinco de la LIVA: «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, 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».

Se trata de un remiendo para intentar vincular, en un mismo periodo, la cuota repercutida y la rectificación de esta, de suerte que si la repercutida no fue ingresada, resulte «compensada» con la rectificación al aplicarla en el mismo periodo y no se produzca una devolución por una cuota no ingresada. Se trata en definitiva de aprovechar la compensación intraperiodo derivada de la sistemática liquidatoria del impuesto sorteando la prohibición del artículo 58 de la Ley Concursal.

Aunque la idea es buena y trata de preservar la neutralidad del impuesto respecto de operaciones o actos rescindidos, sin embargo el procedimiento elegido por el legislador adolece de debilidades técnicas: el hecho imponible y las obligaciones tributarias no pueden depender de hechos posteriores al periodo impositivo en aras a la seguridad jurídica. ¿Cómo se articularía una rectificación derivada de una acción de reintegración que afecte a un periodo comprobado y cerrado mediante liquidación definitiva por actuaciones inspectoras? ¿Cómo se puede cerrar una inspección con carácter general si puede depender de hechos posteriores al periodo comprobado o incluso a la propia inspección? El margen de dos años anteriores a la declaración de concurso unido al tiempo que pueda transcurrir desde que se inicia una acción de reintegración hasta que se obtiene una sentencia firme en el sentido de la demanda, puede determinar que se rescindan operaciones realizadas con más de cuatro años de antelación, ¿cómo se presenta una rectificación complementaria de un ejercicio prescrito?

Como hemos visto, es por los problemas anteriores por lo que las rectificaciones en IVA derivadas de acontecimientos posteriores, con carácter general, se plantean en el ejercicio en que se determina la necesidad de rectificar o en otros posteriores, y solo los motivos de rectificación existentes desde origen (incorrecta determinación de cuotas repercutidas) se rectifican y comprueban en la autoliquidación del periodo correspondiente.

Mucho más sencillo hubiera sido excepcionar el artículo 58 de la Ley 22/2003, Concursal, en el sentido de permitir que en todo caso se puedan compensar las cuotas de IVA entre sí, cualquiera que sea el periodo en que se devenguen las cuotas a ingresar o se reconozcan los créditos a devolver, y ello simplemente atendiendo a la sistemática liquidatoria del impuesto, que para nada desvirtúa la idea del legislador concursal, ya que el IVA realmente debido por el concursado, es el resultado de compensar cuotas de distinto sentido a lo largo de la vida del sujeto pasivo, por más que se establezcan liquidaciones provisionales periódicas para determinar saldos provisionales de la cuenta por IVA.

En paralelo con la modificación que acabamos de ver, la Ley 7/2012 ha contemplado el supuesto de que la rescisión derivada de una acción de reintegración afecte a una entrega, cuando sea el adquirente el que se encuentre en situación concursal (sea originaria o sobrevenida al ejercicio de la acción). Si siguiéramos el criterio general del IVA, el adquirente concursado que ha soportado y deducido una cuota de IVA por una operación que posteriormente se anula se verá obligado, en el periodo en que la operación se anula, y como consecuencia de la rectificación del IVA originariamente soportado a declarar y reintegrar ese IVA soportado «negativo» en el tesoro.

Ocurría que al estar el adquirente en concurso, la deducción del IVA soportado podía ocasionar un derecho a una devolución que no se podía compensar de oficio con la nueva obligación de ingreso (devengada con posterioridad al auto de concurso), y ello aunque tuviera su origen en una misma operación anulada, afectando de nuevo a la neutralidad del impuesto.

El artículo 114.dos.2.º de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 7/2012, establece que: «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».

Esta modificación trata de vincular en el mismo periodo la deducción con la rectificación de la deducción, haciendo que la eventual devolución se compense con el eventual ingreso sorteando de nuevo la prohibición del artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal.

La crítica es la misma que la que acabamos de señalar respecto del concursado transmitente: la inseguridad jurídica respecto de la liquidación e inspección de hechos posteriores al ejercicio objeto de declaración o comprobación, así como la obligación de rectificar periodos definitivamente liquidados o prescritos.

Se añade además un elemento subjetivo que no se puede determinar hasta en el mismo momento de efectuar la rectificación: la situación concursal o no del adquirente.

En puridad, no se podría cerrar definitivamente ninguna inspección por IVA, pues el ejercicio objeto de comprobación pudiera verse afectado si el inspeccionado es declarado en concurso y alguna entrega o adquisición del periodo comprobado es anulada como consecuencia de una acción de reintegración u otra efectuada en el seno del concurso y siempre habría que introducir una cláusula de salvaguarda que contemple eventuales obligaciones de rectificación.

En el supuesto del adquirente concursal puede ocurrir, sin embargo, que el efecto deseado no se consiga: si la deducción inicial ha determinado ya una devolución, resulta intrascendente el periodo en que se impute la deuda derivada de la rectificación, es más, perjudicaría las posibilidades de cobro del crédito por la Hacienda Pública al transformar un crédito inicialmente contra la masa en un crédito concursal.

Al igual que antes, hubiera sido igualmente efectivo y técnicamente menos comprometido excepcionar la prohibición de compensaciones del artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal a efectos del IVA (no se reputarán compensaciones improcedentes, a los efectos de lo dispuesto en este artículo, las que se verifiquen entre las distintas liquidaciones por IVA de un mismo sujeto pasivo o grupo a efectos de IVA, atendiendo a la forma en que se articula este impuesto).

4.3. LIMITACIONES AL DERECHO DE DEDUCCIÓN Y COMPENSACIÓN

Con carácter general, el ejercicio del derecho a la deducción podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo en que su titular haya soportado las cuotas de IVA deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en la ley.

Aprovechando este marco general, ocurría que un sujeto pasivo, en previsión de su situación concursal, declaraba y reconocía sin ingresar todas las cuotas devengadas de IVA, pero posponía la deducción de las soportadas o la compensación de las deducidas en exceso, hasta que se dictaba el auto declarativo de concurso, en que optaba por la devolución de estas cuotas amparándose en la imposibilidad de aplicar ya la compensación de oficio con las deudas pendientes por IVA anteriores al concurso. La desvinculación temporal de cuotas devengadas y deducibles quedaba

así consagrada en virtud del artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal, el tracto del IVA roto y la neutralidad del impuesto definitivamente comprometida.

La modificación introducida por la Ley 7/2012 en el artículo 99 de la LIVA ha intentado corregir esta situación, y así establece que:

«Sin embargo, en caso de declaración de 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.

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 Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas¹⁰».

Esta modificación trata de evitar que por la desvinculación en el tiempo de cuotas soportadas y deducibles, el ejercicio del derecho a deducir de estas últimas se ejerza tras el auto de concurso e impida compensar cuotas pendientes de ingresar. Al llevarlas al periodo de liquidación en que se soportaron, es posible que por el mecanismo de liquidación «compensen» de facto cuotas devengadas en ese periodo y que estén pendientes de ingresar.

Es loable el hecho de que en situación concursal se inste a la concursada a hacer valer los posibles créditos a su favor, aunque es en sede de la normativa concursal donde tendría un encaje propio y no en la normativa del impuesto¹¹.

Sin embargo, la modificación se limita a las cuotas pendientes de deducir, es decir, no modifica en nada aquellas que habiéndose deducido antes del auto declarativo de concurso, se hayan pospuesto a las deudas no ingresadas y no se opte, en su caso, a la devolución de las mismas hasta

¹⁰ Según el artículo 86.3 de la Ley 22/2003 Concursal, cuando no se hubiera presentado alguna declaración o autoliquidación que sea precisa para la determinación de un crédito de Derecho Público o de los trabajadores, habrá de presentarse por la administración concursal en los supuestos de suspensión o de intervención cuando en este caso no se realice por el propio concursado. La administración concursal podrá en estos casos incluir en tales autoliquidaciones las cuotas soportadas deducibles pendientes que hubieran nacido en dichos periodos.

¹¹ Aunque el artículo comienza con la expresión «deberá ejercitarse», en el párrafo siguiente dulcifica y al señalar que «podrá deducirlas». La normativa de un impuesto no puede tratar como obligación lo que es un derecho, a lo sumo podrá limitarlo que es al final lo que razonablemente se deduce de la lectura conjunta de ambos párrafos. La correcta administración concursal debería instar el ejercicio de todos los derechos de la concursada, y la norma de impuesto impedir el perjuicio que deriva de su ejercicio tardío.

que se declare el concurso: al reconocerse el crédito con posterioridad al auto opera la prohibición de compensación del artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal.

Cabe reiterar la crítica por su deficiente configuración técnica: a posteriori, y como consecuencia de la declaración de concurso, se limita el derecho a la deducción de cuotas soportadas, condicionándolo a la rectificación de la declaración-liquidación de ejercicios anteriores que pueden estar ya cerrados en virtud de una comprobación, en la que no había constancia de tal circunstancia.

La reforma, pues, adolece de complejidad si no imposibilidad práctica de aplicación, y no siempre resuelve el problema que se podía haber evitado, de nuevo, excepcionando, para el caso del IVA, la aplicación estricta del artículo 58 de la Ley 22/2003, Concursal, unido al ultimátum en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción, pero sin necesidad de rectificar autoliquidaciones anteriores. Basta permitir la compensación de oficio del artículo 71 de la Ley 58/2003, General Tributaria, a efectos de IVA, y limitar el ejercicio de la deducción pendiente, a la declaración del primer periodo tras el auto de concurso.

Finalmente, y en esta misma línea se modifica el artículo 99 de la LIVA añadiendo que: «En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración¹²».

Es decir, se busca que, cuando se declare el concurso, se incluyan en el periodo concursal todas las deducciones que se pretendan ejercer, y que en caso de exceso se aplique la compensación, lo que se limita únicamente respecto de las cuotas a ingresar de la última autoliquidación.

Las cantidades que queden pendientes de compensar tras esta última autoliquidación podrán dar lugar a devoluciones reconocidas tras el auto de concurso que no serán compensables de oficio por aplicación del artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal. Se rompe así el tracto del impuesto, afectando a la neutralidad del mismo.

De nuevo, el efecto es limitado al quedar reducido a las cuotas de la última autoliquidación y no poder compensar cuotas anteriores pendientes de pago. Esto último sería posible si se instara

¹² La excepción de una única declaración por periodo, la previsión legal del periodo partido, y de dos declaraciones en el periodo en que se dicte el auto de concurso responde a la doctrina jurisprudencial que obligaba a diferenciar las cuotas de IVA devengadas y soportadas antes y después del auto declarativo de concurso a los efectos de clasificar la deuda en dos partes: una parte como crédito concursal y, otra, la devengada tras el auto como crédito contra la masa. Aunque es asimilable a otros tributos, sin embargo no se ha observado la misma beligerancia que con el IVA, quizá debido a que lo que en ciertos casos se ha pretendido con tal diferenciación ha sido, de nuevo, disgregar las cuotas devengadas y las soportadas, ubicando las primeras antes del auto de concurso y las segundas tras el auto, buscando romper la neutralidad del impuesto amparada como siempre en la prohibición del artículo 58 de la Ley 22/2003, Concursal. Contemplando la doble declaración excepcional, se clarifica la situación y se evita, en concreto, que las cuotas a compensar se coloquen tras el auto.

a la concursada a pedir la devolución de las cuotas a su favor y se permitiera la compensación de oficio (hacia atrás) excepcionando la aplicación del artículo 58 de la Ley 22/2003 a efectos de IVA.

4.4. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS FACTURAS RECTIFICATIVAS

La LIVA contempla la posibilidad de que los acreedores de un concursado, que han repercutido a este unas cuotas de IVA que no han cobrado, pero que han debido declarar e inclusive ingresar, puedan aligerar la carga del crédito no cobrado, al menos, en la parte relativa al impuesto.

Para ello se establece en el artículo 80.tres de la LIVA la posibilidad de reducir la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que con posterioridad al devengo de la operación se dicte auto de declaración de concurso. Tal modificación ha de efectuarse en un breve plazo (el de comunicación de créditos en el seno del concurso) y sujeto al cumplimiento de los requisitos reglamentariamente establecidos.

Paralelamente, el IVA devengado, deducido pero no pagado por el concursado, pasará a ser debido por este a la Hacienda Pública en lugar de deberse al acreedor originario, a modo de subrogación crediticia en la posición del acreedor.

El mecanismo a través del que opera es, según el artículo 89 de la LIVA, el de la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas (minoración) cuando se producen las mencionadas circunstancias del artículo 80.tres y se regulariza en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación (o en las posteriores hasta el plazo de un año). Esto conlleva una paralela rectificación (minoración) de deducciones en el concursado que, inicialmente y siguiendo el mismo criterio de no rectificar declaraciones pasadas por circunstancias posteriores (art. 80 LIVA), debía efectuarse, según redacción del artículo 114.dos.2.º de la LIVA, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el concursado recibía el documento justificativo en el que se rectificaban las cuotas inicialmente soportadas.

Al ser la rectificación necesariamente posterior al auto de declaración de concurso, la rectificación debía hacerse lógicamente en una declaración posterior a este y determinaba, en su caso, un crédito que había de clasificarse como crédito contra la masa. Sin embargo, teniendo este IVA su origen en operaciones anteriores al concurso, que en sede de los acreedores originarios hubiera determinado un crédito concursal, y entendiéndose la jurisprudencia que como tal se había de clasificar el IVA derivado de esta rectificación y en el que se subrogaba la Hacienda Pública como acreedora, es por lo que se ha modificado por la Ley 7/2012 el artículo 114.dos.2.º de la LIVA que establece que:

«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».

Es decir, se lleva la rectificación a periodos de liquidación anteriores al auto declarativo de concurso: aquellos en los que se ejerció el derecho a la deducción, con lo cual, la eventual deuda tendrá siempre carácter concursal, y alternativamente, si hubiera en ellos exceso de deducción, se podría «compensar» la cuota derivada de la rectificación. Se vincula temporalmente la deducción y rectificación en aras de la neutralidad impositiva.

El sistema es tremendamente complejo pues obliga a determinar si la cuota rectificada (cada factura rectificada) ha sido o no deducida, y en tal caso, averiguar el periodo en que se dedujo. Y solo mediante una detallada comprobación se puede verificar la correcta aplicación de la rectificación.

Pudiera ocurrir que tal rectificación se refiera a periodos prescritos o cerrados con una liquidación administrativa definitiva.

En el caso en que se «compense» el exceso de deducción, se verán afectados los periodos posteriores en los que se hubiera compensado este exceso de deducción, determinando nuevas deudas que pudieran llegar a ser contra la masa.

Más sencillo hubiera sido, manteniendo el criterio jurisprudencial de incluir tales rectificaciones en un periodo preconcursal, plantear la rectificación en la última liquidación previa al concurso (la del periodo partido anterior al auto declarativo de concurso), que es más próxima en el tiempo y difícilmente puede haberse liquidado definitivamente. El hecho de aplicar en ella las compensaciones acumuladas pendientes que hemos visto anteriormente resolvería el problema de la neutralidad del impuesto y de ruptura del tracto de IVA, conectando en el mismo periodo (preconcursal) las rectificaciones de deducciones y los excesos de deducción pendientes de aplicar. Y en su caso, la deuda resultante sería clasificada como concursal, respetando el criterio jurisprudencial.

5. CONCLUSIÓN

La ruptura del tracto del IVA es una de las principales causas de fraude recaudatorio de este impuesto pero puede llegar a suponer, además, una detracción de fondos públicos.

El impago, legalmente contemplado, de las cuotas de IVA repercutido, motivado por la situación de concurso, constituye en ocasiones una excusa para la ruptura del tracto del IVA.

La Ley 7/2012 ha tratado de paliar los problemas derivados de esta situación, arbitrando, al amparo de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA, nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, para operaciones con inmuebles, que si bien evitan la ruptura del tracto, son casuísticos y no cubren toda la variedad de situaciones que pueden pro-

ducirse, evidencian la debilidad del esquema de tributación plurifásica sobre el consumo reconduciéndolo hacia una imposición final sobre el consumo, y sobre todo, llegan después de que la mayoría de los inmuebles transmitidos como consecuencia de situaciones de insolvencia hayan sido ya transferidos al sistema bancario.

Por otro lado, la desvinculación entre cuotas de IVA devengado y cuotas de IVA soportado deducible, unido a la imposibilidad de compensar deudas del concursado con créditos reconocidos tras el auto declarativo de concurso (incluso aunque la devolución se haya solicitado con anterioridad al auto declarativo de concurso), atentan contra la neutralidad del impuesto, motivando la devolución de cuotas que no se han ingresado (caso de facturas rectificativas o de acciones de reintegración) o motivando la devolución de cuotas de IVA soportado que se posponen al auto declarativo de concurso y que no se deducen de las correlativas cuotas de IVA devengado impagadas.

Esta situación se ha tratado de corregir por la Ley 7/2012 con una técnica compleja, que atenta contra la seguridad jurídica al obligar a rectificar liquidaciones en función de hechos posteriores al periodo de liquidación. Se trata de hacer coincidir repercusión y deducción, y de impedir que las deducciones o compensaciones pendientes se diferan a un periodo posconcurzal para eludir la compensación de oficio. Se busca burlar la prohibición de compensar que establece la Ley Concursal con la «compensación» de cuotas intraperiodo.

En función de las circunstancias no siempre se consigue el resultado deseado.

Más razonable y sencillo hubiera sido:

- a) Limitar el plazo temporal de ejercicio del derecho a la deducción, compensación y devolución cuando se ha dictado auto declarativo de concurso.
- b) Excepcionar la aplicación del artículo 58 de la Ley Concursal y permitir la compensación de oficio entre créditos y deudas por IVA, atendiendo al esquema de liquidación compensatoria del impuesto y a su finalidad: recaudar, por diferencia entre cuotas repercutidas y soportadas la parte del impuesto pagado por el consumidor que grava el valor añadido por el sujeto pasivo, pues el cobro anticipado y en especie de créditos concursales que pretende evitar la prohibición del artículo 58 de la Ley Concursal no se plantea en el caso de compensación de deudas y créditos por IVA.