

ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE LOS EFECTOS DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA EN CASO DE CONCURSO

JAVIER GRÁVALOS OLIVELLA

Abogado de «Uría Menéndez»

Extracto:

EL presente artículo trata de ofrecer una visión descriptiva, con referencias a pronunciamientos judiciales de los diferentes argumentos en los que se están basando, por un lado, la Agencia Tributaria y, por otro, los Juzgados Mercantiles y Audiencias Provinciales, para defender posiciones antagónicas en el tratamiento en sede concursal de las consecuencias derivadas de la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. La consecuencia práctica de esta cuestión es indudable, dado que es absolutamente diferente el tratamiento que, en relación con el concurso, debe recibir el crédito a favor de la Hacienda Pública que deriva de dicha modificación si se le ha de considerar como un crédito concursal (que es la posición mayoritariamente defendida en sede judicial) o, en caso contrario, si se le ha de considerar como un crédito contra la masa (posición defendida desde la Agencia Tributaria), hasta el punto de afectar directamente a la posibilidad de recuperación de dichos créditos por parte de la Administración tributaria.

Palabras clave: IVA, concurso, modificación de la base imponible, crédito concursal, crédito contra la masa y rectificación de deducciones.

Sumario

1. Antecedentes.
2. El criterio administrativo y el judicial.
3. Sobre la novación subjetiva en la titularidad del crédito tributario.
4. Conclusiones.

1. ANTECEDENTES

La declaración de concurso produce una serie de efectos diversos en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del concursado y en la forma en que respecto de este se van a desarrollar en lo sucesivo los procedimientos tributarios. A continuación, se pretende llevar a cabo una descripción de la disparidad de criterios existente entre la Administración tributaria y los Juzgados Mercantiles en cuanto al tratamiento jurídico en sede concursal de las consecuencias de la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Para ello nos fijaremos en los diferentes argumentos que se han expuesto para sustentar las respectivas tesis.

Como es sabido, en caso de declaración de concurso, el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) permite a un acreedor la modificación de la base imponible del IVA cuando el destinatario de las operaciones no haya satisfecho las cuotas que le fueron repercutidas en factura y se encuentre en situación concursal. Para el concursado esta modificación supone la rectificación de las deducciones que se practicó en su momento, todo ello como consecuencia de la previa rectificación de las cuotas que inicialmente soportó.

Para que esta modificación pueda llevarse a cabo son requisitos imprescindibles los siguientes:

- a) Que el auto de declaración del concurso se haya dictado siempre después del devengo de la operación.
- b) Que tal modificación se realice antes de que haya transcurrido el plazo de un mes a que se refiere el artículo 21.1.5.º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante, LC), en relación con el artículo 23.1 de la misma, que es el plazo establecido en la LC de llamamiento a los acreedores para que estos insinúen los créditos que ostentan frente al concursado y que se computa desde la última de las publicaciones obligatorias de la declaración del concurso.

La normativa del IVA completa este supuesto de modificación de la base imponible con una serie de requisitos adicionales, que podemos sistematizar del siguiente modo:

- c) El sujeto pasivo deberá expedir una factura rectificativa y remitirla al destinatario de la operación, tal como establece el artículo 24.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprobó el Reglamento del IVA (en adelante, RIVA), el cual se remite a su vez al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que aprobó el Reglamento relativo a las obligaciones de facturación, cuyo artículo 13 regula expresamente los requisitos de dichas facturas rectificativas.
- d) El concursado (destinatario de la operación) deberá realizar la rectificación de las cuotas deducidas en la autoliquidación correspondiente al período de declaración-liquidación en el que reciba los documentos justificativos del derecho a deducir en que se rectifiquen las

cuotas inicialmente soportadas (art. 114.Dos.2.º LIVA). Es decir, que el concursado deberá reducir el importe de las cuotas soportadas en la autoliquidación correspondiente al período en el que reciba la factura rectificativa.

- e) Por último, dado que no es el objeto de estos comentarios la descripción de los diferentes requisitos legales y reglamentarios a los que la normativa tributaria sujeta la posibilidad de llevar a cabo la modificación de la base imponible del IVA, señalaremos únicamente que el RIVA también establece otros requisitos formales a tener en cuenta, relativos a las comunicaciones que tanto quien emite la factura rectificativa como el concursado deben realizar a la Delegación o a la Administración de la Agencia Tributaria que corresponda a los respectivos domicilios fiscales o a la obligación de acompañar copia del auto judicial declarativo del concurso o certificación del Registro Mercantil que lo acredite.

Sin embargo, más allá del hecho de la existencia de una cierta formalidad para la práctica de esta rectificación de bases imponibles que, en la práctica, se va a traducir en una modificación de las cuotas a deducir por el concursado, lo relevante para lo que aquí interesa es que la rectificación de la cuota inicialmente soportada, materializada en una minoración de las deducidas en la autoliquidación correspondiente al período en que se reciba la factura rectificativa, «determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública» (art. 80.Cinco.4.ª LIVA).

De la redacción literal de la norma se desprende, por tanto, el nacimiento de un crédito tributario en concepto de IVA a favor de la Agencia Tributaria, con posterioridad al auto declarativo del concurso, como consecuencia de la rectificación de deducciones que el concursado debe realizar en la declaración-liquidación del período en que recibió la factura rectificativa.

El problema surge precisamente en relación con el alcance del efecto consistente en el «nacimiento» por disposición legal de este crédito tributario, ya que la LC establece dos categorías para los créditos que los acreedores (y entre ellos, la Hacienda Pública) ostentan frente al concursado y a cada una de estas categorías les corresponde un régimen jurídico totalmente distinto. Estas categorías son las de crédito concursal y las de crédito contra la masa.

Así, si el crédito tributario que surge como consecuencia de la rectificación de las deducciones se califica como «crédito concursal», el concursado (o, si ha sido suspendido de funciones, la administración concursal) no estará obligado a su ingreso en tanto en cuanto el concurso no finalice, bien vía liquidación o mediante la aprobación de un convenio, en tanto en cuanto ese crédito formará parte de la masa pasiva del concurso (art. 84.1 LC). En segundo lugar, como crédito concursal solo podrá ser clasificado como un crédito con «privilegio general», regulado dentro de la categoría de créditos tributarios a los que se refiere el artículo 91.4.º de la LC, en cuanto al cincuenta por ciento de su importe, mientras que el cincuenta por ciento restante se clasificará como crédito ordinario (art. 89.3 LC). De este modo, respecto de la parte clasificada como crédito ordinario nos encontraríamos con el siguiente régimen: este último importe deberá ser tenido en cuenta a efectos de que concurran las mayorías necesarias para la válida constitución de la junta de acreedores y para la aprobación del convenio que se proponga (arts. 116.4 y 124 LC); en caso de aprobación judicial de un convenio de acreedores, la parte de ese crédito que se haya clasificado como crédito ordinario estará vinculada, por disposición legal expresa (art. 134.1 LC), al contenido del convenio, es decir, a las quitas y esperas que puedan aprobar-

se; en caso de liquidación, solo deberá realizarse el pago de esta última parte del crédito una vez satisfechos los créditos contra la masa y los privilegiados (art. 157.1 LC).

Por contra, si a ese crédito tributario derivado de la rectificación de las deducciones se le debe dar el tratamiento de «crédito contra la masa», el régimen previsto en la LC es totalmente diferente, puesto que el concursado y/o la administración concursal, según el régimen de facultades del deudor, vendrán obligados a efectuar su ingreso en el momento de su vencimiento, es decir, dentro del plazo reglamentario de ingreso de la declaración-liquidación de IVA en la que el concursado deba realizar la rectificación de sus deducciones (art. 154.2 LC); asimismo, en caso de liquidación, como crédito contra la masa deberá ser satisfecho íntegramente antes de proceder al pago de los créditos concursales (art. 154.1 LC); por último, obviamente, no quedará vinculado el contenido del convenio de acreedores que pudiera aprobarse.

2. EL CRITERIO ADMINISTRATIVO Y EL JUDICIAL

Como puede comprobarse, el régimen difiere totalmente en uno y otro caso, con importantes consecuencias prácticas. A pesar de ello, o, quizás, precisamente por ello, las posiciones al respecto son totalmente dispares entre la Agencia Tributaria y los Juzgados Mercantiles. Cabe mencionar que si bien esta cuestión no era tampoco pacífica durante la vigencia del anterior Derecho concursal, resulta que aunque la adaptación de la normativa del IVA a la LC (realizada mediante la Ley 62/2003, de 30 de diciembre) no introdujo ningún cambio sustancial en la regulación de fondo de esta materia, en cambio sí se constata una significativa generalización y homogeneidad en el criterio actualmente seguido en sede judicial con respecto a la situación anterior, como señalaremos seguidamente.

Vamos a hacer referencia en primer lugar al criterio administrativo, que se ha mantenido invariable. La Agencia Tributaria defendió ya con anterioridad a la entrada en vigor de la LC el carácter de crédito contra la masa de los créditos a favor de la Hacienda Pública resultantes de la modificación de la base imponible del IVA, atendiendo a la literalidad de la norma en cuanto al momento posterior a la providencia de admisión a trámite de la suspensión de pagos o del auto declarativo de la quiebra en el que se produce el nacimiento del crédito tributario, ya que de la normativa del IVA se desprendía que dicho crédito nace en el momento en el que el concursado consigna en su declaración-liquidación de IVA la rectificación de las cuotas soportadas. Este criterio fue respaldado en vía administrativa por el Tribunal Económico-Administrativo Central en diversas resoluciones, entre las cuales, por su claridad podemos señalar la de fecha 4 de noviembre de 1998 (NFJ007623) ¹. Dicho órgano no solo entró a considerar las cuestiones relativas al momento de nacimiento de dicho crédito, sino también se plan-

¹ Esta resolución señaló que «... la modificación de las bases imponibles no implica únicamente la rectificación de las mismas, como sostiene el reclamante, sino que conlleva el nacimiento de un crédito a favor de la Hacienda pública y la consiguiente obligación de pago por parte del destinatario del impuesto. (...) El nacimiento del crédito a favor de Hacienda se produce una vez recibidas por el destinatario de las operaciones las facturas rectificativas emitidas por los acreedores. (...) Todo esto significa claramente que el crédito de la Hacienda Pública derivado de la rectificación del Impuesto sobre el Valor Añadido nació con posterioridad a la fecha de admisión a trámite de la suspensión de pagos de lo cual conlleva el carácter extraconcursal del mismo. (...) En consecuencia y una vez declarado el carácter extraconcursal del crédito de Hacienda derivado de la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe declararse también que dicho crédito no está sujeto a la quita pactada en el convenio de Acreedores».

teó el origen del mismo, lo que resulta relevante en esta materia. Así, en la resolución de fecha 4 de julio de 2000 (NFJ029182) ² se puede leer que el reclamante alegaba que como consecuencia de la rectificación de las cuotas declaradas no nacen nuevos créditos distintos de los que ostentaban los acreedores con anterioridad al inicio del proceso concursal, sino que se produce una sustitución por imperativo legal en la titularidad de los créditos, por subrogación de la Hacienda Pública en la posición de los acreedores del suspenso. Frente a ello, el Tribunal resuelve que la LIVA otorga al sujeto pasivo de la operación, al cual el deudor en situación concursal no ha satisfecho las cuotas devengadas y repercutidas, un derecho cuyo ejercicio se concreta en el nacimiento de una obligación a cargo de dicho deudor, cuyo importe coincide con el de la cuota previamente repercutida y no satisfecha. La naturaleza de dicha obligación no se identifica con la derivada del acto de repercusión, sino que se trata de una obligación específica, que no nace hasta el momento en que el empresario recibe las facturas rectificativas y que surge directamente de lo establecido en los artículos 80.Cinco y 114 de la LIVA, no del artículo 88.Uno, relativo a la obligación de repercusión.

El criterio administrativo fue, a su vez, ratificado en sede judicial. La Audiencia Nacional en sentencia de fecha 7 de abril de 2000 (NFJ029518) establece que la modificación de la base imponible y la consecuente rectificación de las facturas y de las deducciones no debía considerarse incluida en la suspensión de pagos y que no podía verse afectada por la quita aprobada en el convenio de acreedores «por ser posterior la rectificación a la suspensión de pagos». Asimismo, considera que la aplicación de la normativa del IVA en cuanto a la modificación de la base imponible no implica para la Hacienda Pública ostentar una posición de privilegio frente al resto de acreedores, sino que lo que se pretende es recuperar la neutralidad intrínseca a dicho impuesto, lo que se consigue mediante la minoración de las cuotas consignadas como deducibles y que no se habían llegado a satisfacer ³.

En la misma línea de criterio sostenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central puede ser citada la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de fecha 14 de octubre de 2004 (JT 2005\199), en la cual el Tribunal se plantea qué redacción de la normativa tributaria relativa a la modificación de la base imponible del IVA resulta aplicable en un caso concreto, si la vigente en la fecha de devengo de la operación que dio lugar a la repercusión inicial o la vigente en la fecha de nacimiento del derecho a la rectificación. El Tribunal concluye que la normativa aplicable ha de ser la que corresponde al momento de nacimiento del derecho que se trata de ejercer a su amparo. Por tanto, de ser esto así, habría que concluir seguidamente que a la obligación a cargo del concursado, obligación que es la contrapartida necesaria de aquel derecho, también le resultaría aplicable idéntica normativa, lo que supone en definitiva que debe tratarse de una obligación nacida *ex novo* en el mismo momento en que el acreedor ejercita su derecho y, en consecuencia, idéntica conclusión procedería aplicar respecto del crédito resultante a favor de la Hacienda Pública.

Desde la entrada en vigor de la LC la Agencia Tributaria viene defendiendo el mismo criterio, basado igualmente en la redacción literal de la normativa del IVA, la cual se adecuó a la nueva norma concursal y, como se ha señalado, no sufrió modificaciones sustantivas en este punto. Adicionalmente,

² Con idéntico contenido, la resolución de fecha 19 de julio de 2000 (NFJ009580).

³ Con idéntica argumentación, sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de enero de 2000 (JT\2000\818): «El cumplimiento de la normativa del impuesto respecto de dicha modificación de la base imponible no implica para la Hacienda mantener una situación de privilegio frente a otros acreedores, con enriquecimiento injusto frente a estos, sino que procura conservar dicho principio de neutralidad».

en apoyo de este criterio procede acudir también a la propia LC, en particular al artículo 84.2.10.º, según el cual tienen la consideración de créditos contra la masa «los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extraconcursal del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, hasta la conclusión del concurso». Con base en este precepto y tratándose la obligación a cargo del concursado de una obligación *ex lege* nacida en virtud del artículo 114.Dos.2.º de la LIVA en el momento en el que recibe la factura rectificativa, el correlativo crédito a favor de la Hacienda Pública a que se refiere el artículo 80.Cinco.4.ª de la LIVA, resultante de la rectificación de deducciones que debe realizar el concursado, debe ser considerado en consecuencia como crédito contra la masa.

En oposición al criterio administrativo se observa que los administradores concursales, en el momento de elaborar la lista de acreedores, incluyen sistemáticamente los créditos tributarios resultantes de la modificación de las bases imponibles del IVA entre los créditos de naturaleza concursal. Desde un punto de vista eminentemente práctico, con ello se evita directamente la obligación de ingreso al vencimiento (art. 154.2 LC) y, además, se modifica el régimen jurídico que le sería aplicable en sede concursal, tal como antes se ha señalado. La impugnación de dicha lista en relación con este punto por parte del Abogado del Estado da lugar al correspondiente incidente concursal. Cuando posteriormente el Juez resuelve el incidente, se constata que los Juzgados Mercantiles mantienen de forma mayoritaria la naturaleza concursal de este tipo de créditos ⁴.

Los argumentos que vienen siendo esgrimidos de forma general son básicamente dos. En primer lugar, se señala ⁵ que la modificación realizada en la base imponible del IVA en realidad no da lugar al nacimiento de un nuevo crédito a favor de la Hacienda Pública distinto al que ya surgió en el momento de la realización de la operación, puesto que no ha habido un nuevo hecho imponible a partir del cual la ley establezca una nueva obligación de pago del impuesto. En definitiva, se trataría de que la rectificación de las deducciones a cargo del concursado se traduce en una nueva liquidación o determinación de la deuda a cargo de este, pero la obligación legal de la que ello trae causa nació con anterioridad a la declaración de concurso, por lo que no puede hablarse de que estemos ante un crédito contra la masa de los previstos en el artículo 84.2.10.º de la LC. Directamente relacionado con este argumento encontramos en otras sentencias ⁶ la referencia a que, en realidad, lo que se produciría como consecuencia de la rectificación de las deducciones por parte del concursado es una novación o modificación parcial de esa obligación (que es previa a la declaración del concurso) en la persona del acreedor, que pasaría a ser la Hacienda Pública.

En segundo lugar, en apoyo de lo anterior se señala también ⁷ que la interpretación literal del artículo 80.Cinco.4.ª de la LIVA, en el sentido de que se produce efectivamente el nacimiento de una nueva obligación tributaria a cargo del concursado en el momento en el que este debe rectificar sus deducciones, implicaría necesariamente la cancelación de la obligación tributaria anterior. Sin embargo, la redacción del artículo 80.Tres de la LIVA da pie a considerar que ello no es así, puesto que establece

⁴ Existen, no obstante, pronunciamientos minoritarios en el otro sentido, por ejemplo, la sentencia de 20 de enero de 2006 del Juzgado de lo Mercantil N.º 2 de Valencia.

⁵ Por ejemplo, sentencias del Juzgado de lo Mercantil N.º 1 de Pamplona de 3 de mayo y 6 de septiembre de 2005.

⁶ Por ejemplo, sentencias del Juzgado de lo Mercantil N.º 1 de Valencia de 4 de noviembre de 2005; del Juzgado de lo Mercantil N.º 1 de Oviedo de 10 de noviembre de 2005 y 25 de abril, 1 de junio y 11 de septiembre de 2007.

⁷ Véanse las mismas sentencias citadas del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo.

que en determinados casos de conclusión del concurso ⁸ el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá emitir de nuevo facturas rectificativas repercutiendo nuevamente la cuota procedente.

A modo de resumen de los argumentos anteriores, reproducimos parcialmente los fundamentos de derecho de la sentencia de 25 de abril de 2007 del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo (JUR\2008\62505): «... la obligación tributaria ya ha nacido con antelación a la declaración de concurso, pues ello es precisamente el presupuesto fáctico de aplicación de la norma al exigir en artículo 80 tres que con posterioridad al devengo de la operación se haya dictado auto de declaración del concurso. Siendo ello así la confusa redacción del artículo 80, apartado 5, regla 4.ª no puede ser interpretada en el sentido pretendido por la AEAT pues el nacimiento de una obligación tributaria nueva tras la declaración del concurso exigiría ineludiblemente la extinción de la obligación primitiva, posibilidad esta última que queda desmentida por el propio 80 tres Ley IVA (...). Esto es, la interpretación conjunta de los preceptos transcritos conduce a entender que la declaración del concurso del sujeto destinatario de las operaciones viene a operar en el seno de las complejas relaciones entre los sujetos vinculados por la relación tributaria del IVA una mera novación modificativa de dicha obligación, la cual se mantiene desde su nacimiento por el devengo de la operación y únicamente se modificará, en su caso, la titularidad del derecho de crédito correspondiente conforme concurra una u otra de las circunstancias señaladas».

Ratificando el criterio sostenido por los Juzgados Mercantiles se ha pronunciado la Audiencia Provincial de Asturias en su sentencia de fecha 22 de septiembre de 2006 (AC\2006\2082), en la que realiza el análisis de la cuestión partiendo de los artículos 20 y 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), relativos al hecho imponible y al devengo y exigibilidad de la obligación tributaria principal. Con base en lo dispuesto en estos preceptos, el tribunal señala «... indudable es que el IVA tiene su nacimiento en la operación mercantil a la que se vincula, que tuvo lugar con anterioridad a la declaración del concurso», para añadir a continuación que el crédito tributario que nace por imperativo legal del artículo 80.Cinco.4.ª de la LIVA es el mismo crédito y por idéntico concepto que el que se había devengado en el momento de realización del hecho imponible. La conclusión es la que ya se ha señalado con anterioridad, esto es, la producción de una mera novación subjetiva en la persona del acreedor.

Seguidamente, procede referirse también a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 26 de abril de 2007 ⁹, que llega a la misma conclusión, si bien para ello analiza algunas cuestiones adicionales. Así, en primer lugar, en la línea ya apuntada, entiende que el crédito al que hace referencia

⁸ Artículo 80.Tres de la LIVA: «Solo cuando se declare la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1 apartados 1.º, 3.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente». Los apartados citados del artículo 176.1 de la LC se refieren, respectivamente, a los siguientes supuestos en los que procede la conclusión del concurso y archivo de las actuaciones: firmeza del auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración del concurso; pago o consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio; firmeza de la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos. Sobre la redacción de este apartado de la LIVA, véase la Nota 17.

⁹ Sentencia de la Sección 15.ª (La Ley 113558/2007): «El proveedor, sometido al concurso, deja de ser acreedor del concursado por el IVA repercutido, y la titularidad del crédito es asumida por Hacienda Pública, pero el crédito permanece, no nace *ex novo*, y no varía su naturaleza a los efectos concursales, puesto que la prestación consiste en la obligación tributaria que nació, conforme a los artículos 20 y 21 de la Ley General Tributaria, al producirse el hecho imponible (...). Esta es la postura y consiguiente solución que estimamos correcta».

el artículo 80.Cinco.4.^a de la LIVA se trata en realidad del mismo crédito que deriva de la obligación tributaria devengada con anterioridad a la declaración del concurso, operándose como consecuencia del sistema de rectificación previsto en la LIVA una novación subjetiva en la persona del titular de dicho crédito, que pasa a ser la Agencia Tributaria en vez de la persona del acreedor. En segundo lugar, de manera adicional, se plantea las dos cuestiones siguientes: la primera, el hecho de que el sistema de rectificación previsto en la LIVA pretenda en definitiva beneficiar a los acreedores, que obtienen de este modo una satisfacción extraprocésal de su crédito en los primeros momentos del concurso a costa de la Hacienda Pública. La segunda, que la mecánica de rectificación de las cuotas repercutidas prevista en la LIVA no se adecua perfectamente a la estructura temporal del concurso tal como esta está regulada en la LC, lo que podría tener efectos sobre la clasificación del crédito a favor de la Hacienda Pública.

Respecto de la primera cuestión, la representación procesal de la Agencia Tributaria plantea que la finalidad última de la norma es beneficiar a aquellos acreedores a los que no se les han satisfecho las cuotas repercutidas en el momento de la declaración del concurso, permitiendo que lo que debería ser un crédito concursal (la cuota repercutida del IVA) se recupere fuera del marco del proceso concursal, a costa de la Hacienda Pública, que se convierte por imperativo legal en acreedora del concursado en relación con ese importe. A cambio, la contrapartida sería que ese crédito se calificara como crédito contra la masa ¹⁰. No comparte el Tribunal dicha opinión, a pesar de que cabe perfectamente aceptar que la finalidad real última de la norma de la LIVA ha sido siempre la búsqueda de ese efecto favorecedor, motivo por el cual ha sufrido sucesivas modificaciones que la han ido perfeccionando y ajustando desde su redacción inicial. Más bien, a juicio del Tribunal, parece que de aceptar lo pretendido el efecto beneficioso se localizaría en sede de la Hacienda Pública, al convertir lo que sería crédito concursal en crédito contra la masa y prededucible. Resulta de interés la afirmación del Tribunal de que el análisis de esta cuestión debe realizarse no desde la regulación de la LIVA, sino desde lo que debe entenderse como crédito contra la masa a los exclusivos efectos concursales: «... el art.80.cinco.4.º LIVA (...) ha de ser interpretado en el ámbito propio de la gestión tributaria, sin extrapolar al concurso posibles significados que, por desubicados, serían equívocos. (...) De este modo, la rectificación de las deducciones determina el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda pública a estos efectos. Pero la obligación tributaria de que nace esa concreción se ha producido en el momento del devengo inicial del IVA (...), que ha tenido lugar con anterioridad al concurso, y por ello es deuda o crédito concursal». La conclusión es, por tanto, que a pesar de lo establecido en la normativa de la LIVA a efectos de la mecánica de rectificación de las deducciones, «... no por ello estamos ante una obligación nacida de la Ley con posterioridad a la declaración de concurso (art. 84.2.10.º LC)». Se introduce, por tanto, la cuestión de que el resultado de la interpretación de la norma tributaria no puede ser ajeno a la consideración de cuáles son los aspectos e intereses propios del ámbito concursal.

En relación con la segunda cuestión, hay que partir de la base de que los acreedores (entre ellos, la Hacienda Pública) deberán comunicar sus créditos en el plazo máximo de un mes a contar desde la última de las publicaciones obligatorias del auto declarativo del concurso (art. 21.1.5.º en

¹⁰ En relación con este punto, Ángel RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ: «La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF. N.º 278, pág. 92, mayo de 2006, «El mecanismo de modificación de la base imponible supone reconocer un derecho al acreedor que no percibe las cuotas de IVA repercutidas que se materializa en la liquidación del período en que emite las facturas, mientras el deudor tiene una obligación con la Hacienda Pública por el mismo importe que debe cumplir en la liquidación del impuesto correspondiente al período en que recibe las facturas rectificativas. Si esta última obligación no se cumpliera, existiría un menoscabo económico para la Hacienda Pública en la medida en que ha reconocido un derecho al acreedor».

relación con el art. 23 LC). Sin embargo, la mecánica establecida en la LIVA nos indica que la rectificación de las deducciones deberá realizarse en el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período (trimestral o mensual) en el que el concursado haya recibido de su acreedor las correspondientes facturas rectificativas (art. 114.Dos.2.º LIVA), surgiendo en ese momento el crédito en favor de la Hacienda Pública.

Vemos, por tanto, que la comunicación de ese crédito puede realizarse tardíamente con respecto al momento que prevé la LC [piénsese, además, en el retraso con el que la Hacienda Pública puede conocer dichas rectificaciones en caso de que las comunicaciones a la Agencia Tributaria previstas en el art. 24.2 a).2.º y b) del RIVA se realicen tardíamente]. En tal circunstancia, el artículo 92.1.º de la LC establece el carácter subordinado de los créditos concursales comunicados tardíamente. La falta de ajuste entre ambas normativas podría suponer, entonces, que los créditos a favor de la Hacienda Pública no solo fueran considerados como concursales, sino que dentro de estos, fueran clasificados no ya como privilegiados en su cincuenta por ciento y ordinarios en el otro cincuenta por ciento, sino directamente como créditos subordinados, con los efectos que ello supone desde la perspectiva de su recuperación.

El Tribunal considera que esta falta de ajuste es consecuencia necesaria de que todo el mecanismo de rectificación en su conjunto, y teniendo en cuenta tal como está legalmente previsto, se desarrolla una vez declarado el concurso, aunque la imposibilidad de considerarlo como crédito subordinado deriva, en particular, del hecho de que en realidad tal crédito era preexistente y se encontraba ya en la masa pasiva, y de lo que se trata únicamente es de comunicar el cambio de titularidad del mismo, desde el primitivo acreedor del concursado hacia la Hacienda Pública. En consecuencia, no se daría el presupuesto de hecho para la aplicación del artículo 92.1.º de la LC, teniendo en cuenta las normas sobre comunicación y reconocimiento de los créditos previstas en los artículos 85 y 86 de la LC.

3. SOBRE LA NOVACIÓN SUBJETIVA EN LA TITULARIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

De entre las diferentes razones expuestas sobre la calificación como crédito concursal del crédito resultante de la mecánica prevista en la LIVA para la modificación de la base imponible, es merecedora de una reflexión la relativa a la existencia de una mera novación subjetiva en la obligación tributaria, que impediría considerar que se produzca el nacimiento *ex novo* de un crédito a favor de la Hacienda Pública con posterioridad a la declaración del concurso.

En general, en las sentencias citadas se hace referencia a que el nacimiento del crédito en virtud de lo dispuesto en el artículo 84.Cinco.4.ª de la LIVA en realidad no debe interpretarse como el nacimiento de un nuevo crédito, sino que «... lo que establece la Ley es el cambio de acreedor, es decir, la modificación o novación subjetiva, pero ninguna otra cosa» (sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias de 22 de septiembre de 2006). Hay que señalar, asimismo, que esta opinión no se encuentra únicamente en sede judicial, sino que también algunos autores han recogido dicho argumento ¹¹.

¹¹ J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «La Hacienda Pública y los Procesos Concursales», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria* N.º 43, Aranzadi 2006, págs. 72-74. F. GÓMEZ MARTÍN: «Doctrina de los juzgados de lo mercantil en sede concursal», *Revista de la Universidad de Deusto*, volumen 55, N.º 1, 2007, págs. 409 y 410.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 21 de la LGT establece que el devengo es el momento en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal¹². La LGT se refiere específicamente a la obligación tributaria principal, que ha definido previamente en el artículo 19 como aquella obligación que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

La obligación tributaria principal derivada del devengo del IVA corre a cargo de quien tenga la consideración de sujeto pasivo en los términos definidos en el artículo 84 de la LIVA. Dicho artículo establece, entre otros supuestos, que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales que realicen las operaciones sujetas al impuesto¹³. Por tanto, la obligación tributaria principal cuyo nacimiento se produjo antes de la declaración de concurso, con ocasión de la realización (devengo) de la operación sujeta al impuesto, es aquella obligación que incumbe, por un lado, al sujeto pasivo, que es el empresario o profesional que repercutió la cuota al destinatario de la operación y, por otro, a la Hacienda Pública, siendo esta quien ocupa la posición acreedora en dicha relación jurídico-tributaria.

Siendo la Hacienda Pública quien ocupa la posición acreedora en esta obligación tributaria principal se ha de llegar obviamente a la conclusión de que no es en este ámbito obligacional donde puede producirse la novación subjetiva en la persona del acreedor a la que se ha venido haciendo referencia, pues como acabamos de ver, tanto en el momento del devengo de la operación (previo al concurso) como en el momento en el que se rectifican las deducciones (después del concurso, al recibir las facturas rectificativas) el acreedor es, en realidad, siempre la Hacienda Pública.

Podría plantearse, no obstante, si como consecuencia de la regulación de la LIVA podría interpretarse que lo que tendría lugar sería, en realidad, una modificación en quien ocupa la posición de deudor en esa relación jurídico-tributaria y, en particular, en la obligación tributaria principal (pago de la cuota). Sin embargo, la conclusión deberá ser también negativa, puesto que el artículo 36.1 de la LGT establece claramente que el obligado a repercutir la cuota tributaria es en todo caso el sujeto pasivo, salvo que la ley de cada tributo establezca lo contrario, previsión que no encontramos en la LIVA¹⁴.

De todo lo anterior cabe deducir que la obligación tributaria principal se mantiene en sus propios términos por lo que se refiere a las respectivas posiciones de acreedor y deudor. Por otro lado, debemos considerar que en numerosos casos esta obligación tributaria principal estará, como tal, extinguida, en la medida en que el sujeto pasivo del IVA viene obligado a consignar en sus autoliquidaciones periódicas las cuotas repercutidas y a efectuar el ingreso, en su caso, de la cuota resultante, independientemente del hecho de que haya percibido el importe correspondiente del destinatario de la operación. De hecho, el objetivo de la regulación sobre modificación de la base imponible es precisamente el lograr contrarrestar este efecto perjudicial para el sujeto pasivo en los casos en que el

¹² Artículo 21.1 de la LGT: «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».

¹³ Artículo 84.Uno.1.º de la LIVA: «Serán sujetos pasivos del impuesto: las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes».

¹⁴ Artículo 36.1 de la LGT: «Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa».

destinatario deudor sea declarado en situación de concurso y, en consecuencia, el cobro pendiente se vislumbra como dificultoso, cuando menos, pues queda sujeto a las reglas propias del concurso.

Ahora bien, lo que hay que preguntarse entonces es, dejando a un lado la obligación tributaria principal, si existe un ámbito obligacional en el que pueda producirse la novación subjetiva a la que aluden las sentencias citadas o, por contra, cabría la posibilidad de que surja, en los términos pretendidos por la Agencia Tributaria, una nueva obligación tributaria a cargo del concursado que dé lugar al nacimiento de ese nuevo crédito tributario a favor de la Hacienda Pública. La respuesta probablemente se encuentre en la complejidad de las relaciones que surgen entre el sujeto pasivo del IVA (repercutidor) y el destinatario de la operación (repercutido), donde además de la obligación tributaria principal (la de pago de la cuota a cargo del sujeto pasivo del IVA) existe también una relación obligacional entre repercutidor y repercutido, a la cual se refiere el artículo 24 de la LGT, que regula las obligaciones entre particulares resultantes del tributo¹⁵. Tanto la obligación tributaria principal como las obligaciones entre particulares resultantes del tributo forman parte de las denominadas por el artículo 17.3 de la LGT como obligaciones tributarias materiales, debiendo ser tenido en cuenta que dichas obligaciones entre particulares no tienen la consideración de accesorias, por disposición expresa de este último precepto en relación con el artículo 25 de la LGT. Esta naturaleza no accesorio permite que se puedan mantener vigentes con independencia de la extinción de la obligación tributaria principal.

Si este es el ámbito obligacional al que hay que referirse, es preciso relacionarlo con lo dispuesto en el artículo 38.2 de la LGT¹⁶, relativo a quién tiene la consideración de obligado tributario en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo. En particular, respecto de las obligaciones de repercusión, dicho artículo establece expresamente que el destinatario de las operaciones gravadas es el obligado a soportar la repercusión, pero no a realizar el pago a la Administración tributaria. Es decir, está obligado a realizar el pago de la cuota repercutida al sujeto pasivo del impuesto, pero no a la Administración tributaria. Ante esta previsión legal expresa es cuestionable que se pueda hablar de la posibilidad de una novación subjetiva en la persona del acreedor, el cual, como acabamos de ver, no puede ser la propia Hacienda Pública. Entonces, es plausible considerar que como consecuencia del mecanismo legal de emisión de las facturas rectificativas por parte del sujeto pasivo acreedor y la consecuente rectificación de las deducciones por parte del destinatario concursado, lo que tiene lugar precisamente es que por las cuotas rectificadas vía minoración de deducciones se extingue la obligación tributaria que existía hasta ese momento entre repercutidor y repercutido (es decir, la prevista en el art. 24.2 de la LGT a la que nos venimos refiriendo), que quedará sustituida por una nueva obligación a cargo del concursado en la que el acreedor va a ser ahora la Hacienda Pública en vez del repercutidor, dando en consecuencia origen a un nuevo crédito tributario. Esta nueva obligación es la que nacería por disposición legal expresa del artículo 80.Cinco.4.^a de la LIVA, distinta de las anteriores, tanto de la obligación tributaria principal como de la obligación entre particulares resultante del tributo y que, en consecuencia, surge como tal necesariamente después del auto declarativo del concurso.

¹⁵ Artículo 24.2 de la LGT: «Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente».

¹⁶ Artículo 38.2 de la LGT: «Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida».

Frente al argumento de que se trata de una obligación tributaria que nace *ex novo*, por sustitución de la que había nacido previamente a la declaración del concurso entre sujeto pasivo acreedor y repercutido, puede oponerse que el artículo 80.Tres de la LIVA, en su segundo párrafo ¹⁷, establece expresamente que existen una serie de supuestos legales de conclusión del concurso que determinarán que el sujeto pasivo del IVA vendrá de nuevo obligado a emitir una factura rectificativa (la segunda), en la que repercuta la cuota procedente, modificando así la base imponible al alza. Ello se puede interpretar en el sentido de que la obligación previa entre ambos se ha mantenido vigente, sin haber sido sustituida por una nueva obligación de la que surgiera ese crédito con la Hacienda Pública, en línea con lo que antes veíamos cuando comentábamos las sentencias de los Juzgados Mercantiles.

Sin embargo, puede considerarse que los supuestos a los que se refiere el artículo 80.Tres de la LIVA (que se remite al art. 176.1 LC, según el cual «procederá la conclusión del concurso y el archivo de las actuaciones»), son supuestos en los que desaparece el presupuesto de hecho previsto legalmente para que pueda realizarse la modificación de la base imponible, presupuesto que no es otro que la declaración de concurso. En consecuencia, tiene pleno sentido que en ese caso se recuperen plenamente las posiciones de partida. Por contra, obsérvese que en el supuesto de que se apruebe un convenio de acreedores, la situación es distinta, puesto que el artículo 24.2 c) del RIVA establece que ello «no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente». Hay que tener en cuenta que de la lectura conjunta de los artículos 133 y 176.1.2.º de la LC se desprende que como consecuencia de la aprobación judicial del convenio cesarán todos los efectos de la declaración de concurso, pero no se producirá la conclusión del mismo hasta que sea firme el auto que declare el cumplimiento del mismo.

En particular, en dos de esos supuestos (los previstos en los apartados 1.º –revocación firme del auto declarativo del concurso– y 5.º –desistimiento o renuncia de todos los acreedores– del art. 176.1 de la LC) realmente lo que sucederá es que la Hacienda Pública no puede ya esperar cobrar nada del concurso al darse este por concluido y archivadas las actuaciones. En tal circunstancia, desaparecida la situación concursal, no tiene sentido que aquella continúe siendo acreedora de un importe que, fuera de dicha situación, se integra en una obligación tributaria específica, como es la que surge entre los particulares resultante del tributo.

Sin embargo, más difícil encaje tiene el supuesto previsto en el apartado 3.º, que prevé la conclusión del concurso por la satisfacción total de los acreedores en cualquier estado del procedimiento. Realmente ello implicaría que la Hacienda Pública ya ha cobrado (o que se ha consignado o ha sido satisfecho por otro medio) el importe del crédito nacido como consecuencia de la modificación de la base imponible, pero la nueva modificación al alza de la base imponible implica que el sujeto pasivo de la operación debe repercutir nuevamente ese mismo importe al destinatario, lo que, independientemente de su pago por parte de este, va a suponer para aquel una obligación de ingreso en la Hacienda Pública.

¹⁷ La redacción expuesta del segundo párrafo del artículo 80.Tres de la LIVA es la que con carácter general está considerada como la redacción vigente. No obstante, deben señalarse las dudas que sobre ello genera el confuso procedimiento de entrada en vigor de las modificaciones operadas por la Ley 62/2003. Así, el artículo 7.º Primero.Tres estableció una nueva redacción del segundo párrafo del artículo 80.Tres de la LIVA, con efectos a partir de 1 de enero de 2004. Por su parte, el artículo 7.º Segundo modificó también ese mismo apartado, aunque sin referencia expresa a la fecha de efectos. Por último, la Disposición Final 19.ª, apartado Tres, según la redacción dada por la corrección de errores publicada en el BOE de 1 de abril de 2004, establece que la entrada en vigor de la nueva redacción del referido apartado se produce el 1 de septiembre de 2004, redacción esta última que bien podría tratarse de la prevista en el artículo 7.º Segundo de la Ley 62/2003, que no contenía mención a ninguna fecha de entrada en vigor, y no la prevista en el artículo 7.º Primero. Tres, donde sí se hacía referencia expresa a una fecha de entrada en vigor (aunque coincidente con la general de la ley).

4. CONCLUSIONES

- **Primera.** A pesar de la importancia práctica de esta cuestión por la directa trascendencia sobre la obligación de ingreso, especialmente en un momento en el que las cifras permiten constatar un incremento de los procesos concursales, es previsible que esta disparidad de criterios se mantenga en la medida en que los argumentos empleados tienen apoyo en la literalidad de la normativa aplicable. Debe tenerse en cuenta que la existencia de pronunciamientos por parte de las Audiencias Provinciales podría tener el efecto de ratificar el criterio mayoritario a seguir a futuro por los Juzgados Mercantiles frente a las alegaciones de la Agencia Tributaria, por lo que deberemos esperar, probablemente, a que se pronuncie el Tribunal Supremo al respecto, fijando definitivamente cuál debe ser la calificación que deben recibir en sede concursal este tipo de créditos tributarios.
- **Segunda.** En los casos en que sea clasificado como crédito concursal, la falta de adecuación temporal entre el mecanismo de rectificación de la base imponible previsto en la LIVA y las actuaciones necesarias reguladas en la LC para el reconocimiento de los créditos por medio de la lista de acreedores que debe formar parte del informe de los administradores concursales, no debe suponer que el crédito frente a la Hacienda Pública pueda ser considerado como crédito subordinado por tardía comunicación.
- **Tercera.** El criterio administrativo se fundamenta en una interpretación literal de la LIVA (art. 80.Cinco.4.^ª), cuyo efecto inmediato en situación concursal supondría la aplicación del artículo 84.2.10.º de la LC para considerar el crédito tributario como crédito contra la masa, lo cual es negado sistemáticamente en sede judicial. Sin embargo, frente a ello, cabe considerar que la interpretación judicial seguida mayoritariamente y consistente en no admitir que se produzca tras el auto declarativo del concurso el nacimiento *ex novo* de un crédito tributario, sino únicamente una mera novación subjetiva en la persona del titular de ese crédito, puede ser discutida con base en la normativa tributaria, si atendemos a las diferentes obligaciones tributarias previstas en la LGT que surgen como consecuencia del acto de repercusión del IVA y que se sitúan en dos ámbitos distintos: por un lado, la obligación tributaria principal a cargo del sujeto pasivo del IVA y, por otro, la obligación tributaria entre particulares resultante del tributo.
- **Cuarta.** La regulación contenida en los artículos 24 y 38.2 de la LGT de la obligación entre particulares resultante del tributo para los casos de repercusión establece expresamente que el destinatario de la operación está obligado al pago al acreedor, pero no a la Administración tributaria. Ante tal previsión legal expresa, es plausible considerar que como consecuencia del mecanismo de rectificación de la LIVA desaparece esta obligación para ser sustituida por la que da lugar a un nuevo crédito a favor de la Hacienda Pública, lo que tendría lugar, en todo caso, después del auto declarativo de concurso.
- **Quinta.** Nos encontramos en presencia de dos normativas que no tienen un encaje fácil y ante un supuesto donde es previsible que la solución final, de darse esta, se adopte acudiendo no tanto a la estricta regulación tributaria del mecanismo de rectificación de la base imponible del IVA, sino a la finalidad protectora de los diferentes intereses en juego presentes en el proceso concursal, según está regulado en la vigente LC.