

 **ÁNGEL RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ***Inspector de Hacienda del Estado***Extracto:**

LA normativa tributaria española permite la recuperación del IVA repercutido cuando el destinatario de la operación está incurso en un proceso concursal, a través de la modificación de la base imponible de dicho impuesto una vez declarado judicialmente el concurso. Esta facultad permitida por la legislación debe ser coherente con el desarrollo procedimental del proceso concursal y debe estar rodeada de ciertas garantías que impidan quebrantos económicos para la Hacienda Pública. Se trata de regular de forma equilibrada la posibilidad de recuperar las cuotas repercutidas por el acreedor con el derecho a su percepción por parte de la Administración Tributaria, en la medida en que estas cuotas se han deducido previamente por el destinatario de la operación (que está incurso en un proceso concursal). En el presente trabajo se ha tratado de analizar la modificación de la base imponible del IVA, tanto desde la perspectiva tributaria como desde la óptica mercantil. No hay que olvidar que la primera ha sufrido diversas modificaciones tratando de facilitar la recuperación de ese IVA repercutido, mientras que la normativa concursal tiene una nueva regulación consecuencia de la aprobación de la Ley Concursal.

Sumario:

1. Introducción.
2. Presupuestos de hecho de la modificación.
3. Prohibiciones de modificación de la base imponible.
4. Requisitos.
 - i. Temporal.
 - ii. Requisitos reglamentarios.
5. Consecuencias.
6. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

La legislación tributaria ha sufrido diversas modificaciones tratando de facilitar que los acreedores de un deudor en proceso concursal no deban hacer frente al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) por los importes facturados a dicho deudor sin que los mismos ni las correspondientes cuotas de IVA hayan sido satisfechas por el destinatario de la operación.

Los cambios legislativos han tratado de facilitar lo anterior a través de la modificación de la base imponible del impuesto. En dicha línea, se ha tratado de simplificar los trámites administrativos para llevar a cabo dicha modificación de la base imponible, mediante el cumplimiento de diversos requisitos, tanto por parte del deudor como del acreedor, que evitasen menoscabos económicos a la Hacienda Pública. A su vez, se buscaba una mayor coordinación con el desarrollo procedimental del proceso concursal. De esta evolución legislativa se hace eco el Tribunal Económico-Administrativo Central ¹ con las siguientes palabras *«partiendo en un primer momento en el que el supuesto del impago total o parcial por parte de las empresas incursas en quiebras o suspensión de pagos no se contemplaba, se regula la circunstancia (la modificación de la base imponible) y paulatinamente se van introduciendo en el texto legal modificaciones que, tomadas en su conjunto, no sólo hacen más fácil el ejercicio de la facultad de rectificación en tales casos (se suprime la necesidad de autorización previa de la Administración Tributaria), sino que dicho ejercicio se compatibiliza mejor con la tramitación de los procedimientos concursales y sus momentos más significativos, y con el respeto a las garantías de la Hacienda Pública para el cobro de sus créditos»*.

Actualmente, en la legislación tributaria la modificación de la base imponible del IVA se regula en el apartado 3 del artículo 80 de la Ley del IVA ² (en adelante LIVA), según la redacción dada por la Ley 62/2003, en el artículo 114 apartado 2 número 2 último párrafo ³ de la misma ley y en el artículo 24 del Reglamento del IVA, modificado por el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero.

La existencia de recientes modificaciones legales en el ámbito tributario, junto a la nueva regulación de los procesos concursales contenida en la Ley 22/2003, Concursal (en adelante LC), en vigor desde el 1 de septiembre de 2004, demandan un análisis de la regulación actual de la

¹ Resolución del TEAC de 5 de abril de 2000, n.º 4586/1998 y 4587/1995 acumuladas. También en la Resolución 3571/1998, de 2 de noviembre de 2000.

² **Artículo 80.Tres.** La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de la declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

³ **Artículo 114.Dos 2.º.** Cuando la rectificación determine una aminoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que correspondan de conformidad con lo previsto en el artículo 61 número 3 de la Ley General Tributaria. No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado en derecho o en las causas del artículo 80 de esta Ley, éste deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en el que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

modificación de la base imponible del IVA motivada por la existencia de un proceso concursal y su concordancia con la normativa concursal.

2. PRESUPUESTOS DE HECHO DE LA MODIFICACIÓN

La modificación de la base imponible del IVA se configura en la norma tributaria como una facultad del acreedor ante la existencia de un proceso concursal, pero que puede ejercer o no. Así, la ley se refiere a que «la base imponible podrá reducirse».

Los presupuestos de hecho que permiten modificar la base imponible del impuesto son los siguientes:

- El impago de cuotas repercutidas.
- Que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso.

De lo anterior, se desprende que las **cuotas repercutidas cuyo devengo de la operación sea posterior al auto de declaración de concurso** no pueden dar lugar a la modificación de la base imponible del IVA. Si se tienen en cuenta los criterios de devengo del IVA contenidos en los artículos 75, 76 y 77 de la LIVA se puede apreciar que el devengo del impuesto se corresponde, en general, con operaciones que de conformidad con el artículo 84 de la LC⁴ dan lugar al nacimiento de créditos contra la masa. En los números 5 y 6 del apartado 2 de dicho artículo se encuentran los créditos generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial de deudor tras la declaración del concurso, así como los créditos que resulten de prestaciones a cargo del concursado en los contratos con obligaciones recíprocas pendientes de cumplimiento que continúen en vigor tras la declaración de concurso. Las operaciones anteriores devengarán unas cuotas de IVA soportados posteriores a la declaración del concurso, que conforme a la LC deben considerarse como créditos contra la masa. Por otro lado, el artículo 154 de la LC⁵ establece que antes de pagar los créditos concursales (o de la masa) hay que pagar estos créditos contra la masa y, además, hay que pagarlos a su vencimiento.

Esta clasificación de deudas contra la masa hay que contraponerla a las deudas de la masa, que se definen negativamente en el artículo 84 de la LC⁶, al considerar como tales a todas aquellas deudas que no sean deudas contra la masa.

Las reflexiones anteriores ponen de manifiesto la coherencia de la regulación tributaria con la concursal, ya que dado que las cuotas devengadas con posterioridad a la declaración de concur-

⁴ Dicho artículo no contiene un concepto de lo que constituyen créditos contra la masa y se limita a llevar a cabo una enumeración de los mismos.

⁵ **Artículo 154.1.** Antes de proceder al pago de los créditos concursales, la administración concursal deducirá de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra ésta. **2.** Los créditos contra la masa, cualquiera que sea su naturaleza, habrán de satisfacerse a su vencimiento, cualquiera que sea el estado del concurso...

⁶ **Artículo 84.1.** Constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa.

so deben ser pagadas a su vencimiento y con anterioridad a las deudas concursales no deben dar lugar a quebrantos económicos para el acreedor y, en consecuencia, no hay motivo económico que justifique la modificación de la base imponible del IVA.

En lo relativo a la **existencia del auto de declaración de concurso**, hay que acudir al artículo 21 de la LC que regula el contenido del mismo. De dicho contenido cabe destacar el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la Administración concursal la existencia de su crédito así como la publicidad que hay que dar al auto. La LC exige, en el artículo 23, que se dé publicidad al auto de la declaración del concurso anunciándose:

- En el Boletín Oficial del Estado.
- En un diario de los de mayor difusión en la provincia donde el deudor tenga el centro de sus principales intereses.
- En un diario de los de mayor difusión de la provincia donde radique el domicilio del deudor.

La LC, al regular el llamamiento a los acreedores para que comuniquen su crédito, establece un plazo para dicha comunicación de un mes a contar desde la última de las publicaciones anteriores del auto de la declaración de concurso.

3. PROHIBICIONES DE MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

El apartado 5 del artículo 80 de la LIVA no permite llevar a cabo la modificación de la base imponible de IVA en una serie de supuestos. Se trata de los siguientes:

1. Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada. En este caso, el legislador tributario debe considerar que la existencia de garantía real conlleva que se eliminen las posibilidades de impago del crédito. En este sentido, hay que mencionar que la normativa concursal, a este tipo de créditos, cuando el bien o derecho que constituye la garantía pertenece al deudor, le concede un privilegio especial (art. 90.1 LC) que le permite cobrar con absoluta preferencia del resultado de la liquidación de dicho bien o derecho (art. 155.1 LC). Incluso esa prioridad en el pago de dichos créditos impide pagar con el resultado de la liquidación de la garantía a los créditos contra la masa sin antes haber satisfecho los créditos que garantizan (art. 154.3 LC). La única divergencia existente entre la legislación tributaria y la concursal radica en que la primera sólo impide la modificación de la base imponible del IVA en los créditos con garantía real mientras en la norma concursal se incluyen entre los créditos con privilegio especial créditos que carecen de garantía real (ej. cuotas de *leasing*). En consecuencia, al existir este privilegio en estos créditos en la norma concursal, está justificada la prohibición de modificación de la base imponible del IVA establecida en la norma tributaria.
2. Créditos afianzados por entidades de créditos o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o caución, en la parte afianzada o asegurada. En este supuesto la existencia de una garantía de un tercero permite considerar que ante la

insolvencia del deudor principal se pueda recuperar el crédito mediante la ejecución de las garantías prestadas por dicho tercero. Si se llevase a cabo la ejecución de dicha garantía, la misma permitiría recuperar al acreedor el importe del crédito con la correspondiente carga tributaria. En este supuesto, el garante se convertirá en acreedor en el marco del concurso, por la totalidad del crédito satisfecho. Pero, en el nuevo acreedor, carece de trascendencia tributaria que una parte de su crédito proceda de cuotas de IVA repercutidas al concursado, ya que las mismas habrán sido liquidadas por el acreedor original.

3. Créditos entre personas o entidades vinculadas, conforme a la LIVA. En este caso, el legislador no permite que se pueda llevar a cabo la modificación de la base imponible del IVA para evitar operaciones artificiosas. Estas cautelas en operaciones entre personas o entidades vinculadas parece que también las comparte el legislador concursal que ha considerado los créditos existentes entre un concursado y las personas o entidades especialmente relacionadas con él como subordinados (art. 92.5 LC). La calificación anterior supone que carezcan de derecho de voto en las juntas de acreedores (art. 122 LC) y que, en su caso, perciban su crédito con posterioridad al resto de acreedores (art. 158 LC).
4. Créditos adeudados o afianzados por entes públicos. En estos casos se considera que el crédito no va a ser incobrable y, en consecuencia, se impide la modificación de la base imponible del IVA. Al respecto, cabe mencionar que el artículo 1 de la LC indica que no pueden ser declarados en concurso los entes de derecho público. Sin embargo, parece que la norma tributaria menciona todos los entes públicos, no sólo los de derecho público.

Éstos son supuestos que la normativa del IVA excluye de modificación de la base imponible. Los motivos de esta exclusión son, por un lado, la existencia de posibilidades de cobro del crédito, bien por tener alguna garantía (del deudor o de un tercero) bien por la naturaleza del deudor, y por otro lado, evitar modificaciones fraudulentas entre personas vinculadas. Estas limitaciones se justifican aún más a la vista de la legislación concursal, ya que las mismas tienen reflejo en la LC.

4. REQUISITOS

El artículo 80 de la LIVA regula un requisito temporal y, en su apartado 6, se remite a la norma reglamentaria para establecer otra serie de requisitos que permitan la modificación de la base imponible. El desarrollo reglamentario se lleva a cabo en el Reglamento del IVA (RD 1624/1992), en concreto en el artículo 24. La redacción actual de este último artículo es la procedente del Real Decreto 87/2005, de 31 de enero.

i. Temporal.

Se exige que la modificación de la base imponible del IVA se lleve a cabo en el plazo establecido en el artículo 21.1.5 de la LC ⁷. Este plazo es el relativo a la comunicación de los créditos por parte

⁷ **Artículo 21.1.** El auto de declaración del concurso contendrá los siguientes pronunciamientos:

5.ª El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de su crédito, en el plazo de un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto, dentro de las que con carácter obligatorio establece el apartado 1 del artículo 23.

de los acreedores antes comentado con motivo del contenido del auto de declaración del concurso. El plazo para dicha comunicación de los acreedores es de un mes a contar desde la última publicación de los anuncios previstos para el auto de declaración de concurso.

La LIVA prohíbe la modificación de la base imponible después de finalizar dicho plazo de comunicación de los créditos a la Administración concursal.

Esta prohibición es acorde con el desarrollo procedimental previsto para los procesos concursales en la LC. Así, el artículo 85 regula el contenido de la comunicación de los créditos como trámite previo a su reconocimiento y clasificación por parte de la Administración concursal. Esta comunicación de los acreedores va a permitir la elaboración por la Administración concursal del listado de acreedores (el art. 75 LC indica cuál debe ser el contenido del informe de la Administración concursal y una parte del mismo debe ser la mencionada lista de acreedores). En la medida en que un acreedor haya hecho uso de la facultad permitida por la legislación tributaria de modificación de la base imponible del IVA deberá informar de dicha circunstancia en la comunicación que realice de su crédito a la Administración concursal, procediendo a la aminoración del importe correspondiente. Lo anterior permitirá tener conocimiento a la Administración concursal de la reducción del crédito titular de acreedor que ha optado por modificar la base imponible del IVA y, a su vez, deberá proceder de conformidad con la normativa tributaria. La prohibición de modificar la base imponible una vez finalizado el plazo de comunicación de los créditos trata de evitar que un acreedor lleve a cabo dicha modificación originando una aminoración de su crédito, y que dicha reducción del crédito no le conste a la Administración concursal y en el informe de la misma figure su crédito de forma íntegra.

ii. Requisitos reglamentarios.

En el reglamento del impuesto se exigen diversos requisitos para proceder a rectificar la base imponible del IVA⁸. El cumplimiento de los mismos es obligación tanto del acreedor (sujeto pasivo del impuesto, en terminología tributaria) como del deudor (destinatario de la operación). Es importante resaltar que el apartado 6 del artículo 80 de la LIVA condiciona la modificación de la base imponible al cumplimiento de los requisitos, de tal forma que un incumplimiento de los mismos impedirá la modificación de la base imponible o convertirá a la misma en una operación no realizada por falta de cumplimiento de algún requisito ante una eventual actuación de comprobación por parte de la Administración Tributaria, con la consiguiente regularización e imposición de sanción, en su caso. La conclusión anterior admite algunos matices en la medida en que puede que el incumplimiento de alguna obligación por parte del deudor no se considere incumplimiento de las condiciones que permiten la modificación de la base imponible, como posteriormente se comprobará.

Obligaciones del sujeto pasivo del impuesto.

1. Expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento sustitutivo que rectifique o anule la cuota repercutida.

⁸ Artículo 24 del Reglamento del IVA.

2. Las operaciones cuya base imponible se pretenda modificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro-registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.
3. Comunicación a la Administración Tributaria, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, de la modificación practicada indicando que dicha modificación no afecta a créditos en los que no cabe la modificación de la base imponible. Se acompañará copia de las facturas rectificadas y del auto de declaración del concurso.

Del elenco de obligaciones impuestas al acreedor resalta por su importancia la remisión de la factura rectificativa al deudor, ya que ello permitirá al mismo conocer que se ha llevado a cabo la modificación de la base imponible del IVA con las consecuencias que de ello se derivan. La remisión de la factura rectificativa permitirá a la Administración concursal conocer la reducción que se ha producido en el crédito, al haber llevado a cabo su titular la modificación de la base imponible del IVA. Sin embargo, hay que indicar que pese al silencio de la normativa tributaria, el acreedor también tiene la obligación de informar de la aminoración del crédito de que es titular al comunicar el mismo en la forma prevista en el artículo 85 de la LC. Lo contrario supondría un fraude al reclamar un crédito por un importe superior al que le corresponde de conformidad con la LIVA. En este sentido, conviene recordar que el plazo para llevar a cabo la modificación de la base imponible del IVA es el mismo que existe para comunicar los créditos a la Administración concursal. En consecuencia, la regulación de la materia en ambas ramas del ordenamiento jurídico busca una coordinación entre el importe que reclama el acreedor y el que le corresponde una vez modificada la base imponible del IVA. Sin embargo, esta obligación de comunicar la reducción de su crédito no está entre las condiciones exigidas por la norma tributaria, y, en consecuencia, se plantea la duda de si su incumplimiento puede conllevar que se considere como no realizada la modificación de la base imponible. Tal vez, la solución a esta cuestión radique en que el acreedor, aunque no haya comunicado a la Administración concursal la aminoración de su crédito, pueda probar fehacientemente que ha remitido las facturas rectificativas (requisito exigido por la LIVA). Si acredita esto último, ello conlleva el conocimiento de la reducción de su crédito a la Administración concursal a través del concursado, y en este supuesto la Administración concursal en su informe debería registrar dicha aminoración (art. 86 LC). Quizás, el legislador tributario hubiese podido ser menos laxo en esta cuestión y exigir que en la comunicación que se realiza a la Administración Tributaria, por parte del acreedor, se aportase la justificación de la recepción del deudor de la factura rectificativa, ya que ello no conllevaría un gran coste indirecto. Así se evitaría que se modifique la base imponible y la misma no le conste al deudor.

Obligaciones del destinatario de las operaciones.

Estas obligaciones sólo son exigibles si es empresario o profesional. En caso de que no tenga tal condición no tiene que cumplir ninguna obligación, salvo aportar las facturas rectificativas si así se le requiriese.

1. Comunicar a la Administración Tributaria que ha recibido las facturas rectificativas, indicando el importe de las cuotas rectificadas y, en su caso, el importe de las no deducibles. Esta obligación deberá realizarla antes de finalizar el plazo de presentación de la declara-

ción correspondiente al período en que haya recibido las facturas (trimestre o mes, según corresponda). La LIVA indica que el incumplimiento de esta obligación no impedirá la rectificación de la base imponible por el acreedor.

2. Incluir la minoración de las cuotas deducidas en la declaración correspondiente al período en que recibió las facturas rectificativas. La norma guarda silencio sobre las consecuencias del incumplimiento de esta obligación, y no prevé como en el apartado anterior, que la falta de atención de esta obligación no impida la modificación de la base imponible. Ante esta ausencia de regulación expresa hay que considerar de aplicación la regulación general que consideraba como condición para la modificación el cumplimiento de los requisitos analizados. Sin embargo, se plantea una situación incongruente, ya que el acreedor que lleva a cabo la modificación y que cumple lo que establece la norma ignora si el deudor ha incluido o no en su declaración las facturas rectificativas. En consecuencia, pese al tenor de la norma, hay que considerar que sólo se puede condicionar la modificación de la base imponible del IVA a aquellas obligaciones cuyo cumplimiento pueda exigirse al acreedor, pero no a las obligaciones impuestas al deudor. Los incumplimientos de este último tendrán las consecuencias jurídicas que procedan, que no pueden ser condición para modificar la base imponible. En lo relativo al incumplimiento de esta obligación por parte del deudor declarado en concurso, hay que recordar que ante el impago de las eventuales deudas que puedan surgir de la modificación de la base imponible del IVA por el deudor concursado existe un régimen de responsabilidad subsidiaria que puede alcanzar a la Administración concursal [art. 43 apartado 1 letra c) de la Ley General Tributaria], dependiendo del régimen de facultades patrimoniales del deudor establecido por el juez del concurso (art. 40 LC).

Hay que resaltar que esta última obligación contenida en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto se recoge en la propia LIVA. Así, el artículo 80 en el número 4 del apartado 5 indica que la rectificación de las deducciones se realizará conforme al artículo 114 número 2 del apartado 2⁹. En dicho número se indica que la rectificación que determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, con origen en la existencia de un proceso concursal, deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en el que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

5. CONSECUENCIAS

El número 4 del apartado 5 del artículo 80 establece que la rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, realizadas de conformidad con el artículo 114 (antes comentado), determina el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública.

Lo anterior significa que el importe de las cuotas de IVA originadas por la modificación de la base imponible dan lugar a un crédito nuevo a favor de la Hacienda Pública, con la consiguiente obligación

⁹ Véanse notas 2 y 3.

de pago del mismo del destinatario de la operación y, en consecuencia, no existe una subrogación en dicho crédito en la misma posición que tenía el acreedor originario. El nacimiento del crédito a favor de la Hacienda Pública se produce una vez recibidas por el deudor las facturas rectificativas. En consecuencia, el crédito nace con posterioridad al auto de declaración de concurso.

La legislación concursal en el artículo 84 en el número 10 de su apartado 2 considera como créditos contra la masa los que resulten de obligaciones nacidas de la ley. En consecuencia, se trata de una obligación nacida de la LIVA (arts. 80 y 114 apartado 2) y origina un crédito contra la masa. Conviene recordar que de conformidad con el artículo 154 apartado 2 de la LC, estos créditos deben pagarse a su vencimiento y esto es lo que la legislación tributaria regula cuando indica que la aminoración de las cuotas inicialmente deducidas deberá llevarse a cabo en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que se reciben las facturas rectificativas.

Esta calificación del crédito titularidad de la Hacienda Pública originado por la modificación de la base imponible del IVA es coherente con el mecanismo de liquidación de dicho impuesto. En la medida en que el deudor concursado en un primer momento recibió las facturas del acreedor con las correspondientes cuotas de IVA soportado y procedió a deducírselas del IVA repercutido que hubiese originado y, en su caso, a ingresar la diferencia. Sin embargo, el hecho de deducirse las cuotas soportadas no significa que las haya satisfecho. Con la posterior modificación de la base imponible del IVA (ante el impago de las cuotas del mismo) y la aminoración de dichas cuotas soportadas, el deudor debe proceder a incluir en su liquidación las facturas rectificativas. Si se optase por otra solución se estaría permitiendo al deudor financiarse con unas cuotas de IVA soportado que se ha deducido en su liquidación, pero que no ha satisfecho. 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 emiten 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 cumpliese, existiría un menoscabo económico para la Hacienda Pública en la medida en que ha reconocido un derecho al acreedor.

La postura anterior la refleja con claridad el Tribunal Económico-Administrativo Central ¹⁰ cuando indica que *«hay que tener presente que el IVA es un tributo de naturaleza indirecta en el que las operaciones anteriores que configuran como hecho imponible son las entregas de bienes y prestación de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a los que se les atribuye la condición de sujetos pasivos y, por lo tanto, principales obligados frente a la Hacienda Pública. Sin embargo, el que el esquema elegido por la Ley 37/1992 haya supuesto adelantar el hecho imponible en un momento anterior al de su consumo, no altera la naturaleza de este impuesto como un tributo que recae sobre este último, arbitrándose para ello el mecanismo de la repercusión y la obligación del destinatario de la operación de soportar la cuota repercutida, el cual si, a su vez, es empresario o profesional y no consumidor final, deducirá estas cuotas soportadas de las devengadas en las operaciones que realice, de forma que sólo se grave el valor añadido en cada fase hasta que el producto llega a su consumidor final. La única obligación que, en consecuencia, recae sobre el destinatario de la operación por el impuesto devengado en la misma es la obligación de soportarlo, sin*

¹⁰ Resoluciones de 5 de abril de 2000, n.º 5413/1998, y de 4 de julio de 2000, n.º 8737/1998.

que por el hecho de la repercusión la Ley le considera responsable del pago de esta cuota devengada, salvo lo establecido en el artículo 87.Uno de la Ley del Impuesto. Así, en el supuesto analizado en la presente reclamación, los acreedores de la entidad interesada le repercutieron el IVA devengado en las operaciones realizadas con la misma en un momento anterior de la admisión a trámite de la suspensión de pagos, comprendiendo la deuda impagada tanto el precio de la entrega del bien o servicio, como el importe de las cuotas repercutidas. Como consecuencia del inicio del proceso concursal, la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido otorga al acreedor que ha declarado una cuota devengada que el empresario suspenso no le ha satisfecho, un derecho cuyo ejercicio determina el nacimiento para éste de un crédito frente a la Hacienda Pública que se concreta en un menor IVA devengado en la declaración del período en el que se emiten las facturas rectificativas, conforme lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley. Como consecuencia del ejercicio de este derecho por el acreedor nace, simultáneamente, una nueva obligación para el deudor suspenso cuyo importe coincide con el de la parte de la cuota previamente repercutida por sus acreedores y no satisfecha, pero cuya naturaleza no se identifica con la obligación derivada con el acto de la repercusión. Así, la obligación del destinatario de la operación de soportar el Impuesto devengado surge en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.Uno de la Ley 37/1992 y es una obligación que, independientemente de su trascendencia tributaria se establece entre los particulares que intervienen en la operación sujeta actuando la Administración al efecto de dirimir las controversias que puedan producirse entre los mismos, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la repercusión. Por el contrario, la obligación a cargo del empresario suspenso derivada de la modificación de la base imponible realizada por sus acreedores es una obligación específica que no nace hasta el momento en que el empresario recibe las facturas rectificativas, que le vinculan directamente frente a la Hacienda Pública y, por último, que surge en virtud de lo establecido en los artículos 114 y 80.Cinco de la Ley del Impuesto, por lo que no puede entenderse que simplemente se haya producido un cambio de titular de una obligación preexistente, sin perjuicio de que el antecedente remoto de la nueva obligación sea la operación en la que se devengó el Impuesto cuya base imponible ahora se modifica».

En sentido similar se pronuncia la Audiencia Nacional en la Sentencia de 13 de enero de 2000 cuando manifiesta que «el principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido precisa que el ajuste sea bilateral, por eso la normativa exige que una vez autorizada la modificación de la base imponible por el acreedor y comunicada por éste al cliente, destinatario de las operaciones, éste deberá presentar una declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas minorando las cuotas que se habían consignado como deducibles (IVA soportado) y que no han llegado realmente a satisfacer.

La finalidad de este sistema liquidatorio es que se mantenga la función de los empresarios y profesionales, que actúan en cuanto al IVA, como intermediarios entre el consumidor final y la Hacienda Pública, sin que dicha labor ocasione un perjuicio al acreedor que no puede cobrar el IVA repercutido al cliente suspenso, ni un enriquecimiento a éste que se deduce un IVA soportado no satisfecho efectivamente. El cumplimiento de la normativa del impuesto respecto de dicha modificación de la base imponible no implica para la Hacienda mantener una situación de privilegio frente a otros acreedores, con enriquecimiento injusto frente a éstos, sino que procura conservar dicho principio de neutralidad».

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en Sentencia de 14 de octubre de 2004 indica que «Por el contrario, la obligación a cargo del empresario suspenso derivada de

la modificación de la base imponible realizada por sus acreedores es una obligación específica que no nace hasta el momento en que el empresario recibe las facturas rectificativas que le vincula directamente frente a la Hacienda Pública y, por último, que surge en virtud de lo establecido en los artículos 114 y 80.Cinco de la Ley del Impuesto, por lo que no puede entenderse que simplemente se haya producido un cambio en el titular de una obligación preexistente, sin perjuicio de que el antecedente remoto de la nueva obligación sea la operación en la que se devengó el impuesto cuya base imponible ahora se modifica».

En consecuencia, de los comentarios anteriores se deduce que el crédito que surge a favor de la Hacienda Pública no deber tener la consideración de crédito de la masa, y no debe ser objeto de calificación ni se puede ver afectado por un eventual convenio ¹¹. Por otro lado, en la dinámica de la LC para determinar el pasivo del concurso tiene especial importancia el informe de la Administración concursal. Este informe deberá contener la relación de acreedores concursales con la cuantía de su crédito, así como los créditos contra la masa (art. 94 LC). Dicho informe, de conformidad con el artículo 74 de la LC, deberá presentarse en el plazo de dos meses desde la aceptación de dos miembros de la Administración concursal, aunque cabe la ampliación a un mes más por el juez del concurso. El artículo 29 del mismo texto legal prevé la aceptación en un plazo breve del cargo de administrador concursal (cinco días desde que recibió la comunicación), lo que conlleva que el plazo de presentación del informe sea inferior a los tres meses desde la declaración del concurso (salvo ampliación de plazo). Todo ello considerando que la aceptación del cargo se realizará en un plazo cercano a la declaración del concurso y que se respeten los plazos establecidos en el artículo 21 para la comunicación de los créditos por los acreedores (un mes desde la publicación del último auto de declaración del concurso).

Si las anteriores previsiones normativas se respetan en el informe de la Administración concursal se deben reflejar las modificaciones de base imponible recibidas para que la lista de acreedores sea lo más precisa posible. Pero, además, según el artículo 94 apartado 4 de la LC ¹² el informe deberá contener los créditos a favor de la Hacienda Pública derivados de dichas modificaciones y la fecha de su vencimiento. Esta fecha, según la legislación tributaria, será el plazo de presentación de la declaración correspondiente al período impositivo en que se recibieron las facturas rectificativas. Dado que los períodos impositivos en el IVA son de un mes o un trimestre, en el primer caso puede que a la fecha de presentación del informe de la Administración concursal ya se haya devengado la deuda generada con la Hacienda Pública y se haya incluido en la correspondiente declaración-liquidación del IVA (hay que considerar que junto al período impositivo también hay que computar el plazo de presentación de la liquidación). Si hubiese ampliación de plazo para presentar el informe, la previsión anterior también se cumpliría. En el supuesto de declaración trimestral es previsible que el informe de la Administración concursal sea anterior al vencimiento del plazo de presentación de la declaración correspondiente al período impositivo en que se recibió la factura rectificativa, en ese caso dicho informe deberá contener los créditos nacidos a favor de la Hacienda Pública con origen en la modificación de la base imponible del IVA (art. 94 apartado 4 LC).

¹¹ En ese mismo sentido cabe citar la Sentencia de 20 de enero de 2006 del Juzgado de lo Mercantil n.º 2 de Valencia. Sin embargo, las Sentencias de 2 de septiembre de 2005 del Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Valencia y 10 de noviembre de 2005 del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo niegan el carácter de crédito contra la masa al crédito originado por la modificación de la base imponible del IVA.

¹² **Artículo 94.4.** En relación separada se detallarán y se cuantificarán los créditos contra la masa devengados y pendientes de pago.

Las reflexiones anteriores ponen de manifiesto que el cumplimiento de la legislación concursal y de la legislación tributaria en esta materia conlleva que en el informe de la Administración concursal consten los créditos nacidos con motivo de las modificaciones de la base imponible del IVA, salvo que los mismos se hayan incluido en la declaración-liquidación correspondiente. Aun en el supuesto de no haber procedido de conformidad con el artículo 114 de la LIVA y no haber incluido dichos créditos en la correspondiente declaración-liquidación, dichos créditos deben figurar en el informe de la Administración concursal, ya que la regulación del contenido del mismo en la normativa concursal no permite la omisión o el silencio de los mismos. Lo anterior tiene una gran importancia en el desarrollo posterior del proceso concursal, ya que la lista de acreedores debe ser completa y fiable, para evitar problemas a la hora del cómputo de los votos en un eventual convenio, o para conocer con precisión los importes que debe percibir un acreedor que ha procedido a modificar la base imponible, bien perciba su crédito en el marco de un convenio o en el marco de la liquidación.

Junto a todo lo anterior, también suscita interés la cuestión relativa a la posible **modificación posterior de la base imponible del IVA** en función de la forma de finalizar el proceso concursal. Con anterioridad a la Ley 62/2003, el artículo 80 en su apartado 5 de la LIVA obligaba nuevamente a modificar la base imponible del impuesto cuando por cualquier caso se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra. Lo anterior parece razonable, en la medida en que ha desaparecido el presupuesto de hecho que permitió la modificación de la base imponible (la existencia de un proceso concursal) se debe proceder a modificar nuevamente la base imponible.

La cuestión que se analiza presenta aspectos difusos en la medida en que el artículo 7 de la Ley 62/2003 procedió a modificar dos veces al segundo párrafo del apartado 3 del artículo 80 (en el apartado primero en su número 3 y en el apartado segundo)¹³. La redacción del apartado segundo de dicho artículo 7 (que adaptaba esta materia a la LC) recogía como obligación de modificar la base imponible del IVA en el supuesto de sobreseimiento del concurso. Esto no era acorde con la nueva LC, que regula la conclusión del concurso, pero no se refiere a su sobreseimiento. La primera modificación regula los supuestos de modificación al alza de la base imponible en base a determinadas formas de

¹³ **Artículo 7. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.** Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Primero. Con efectos a partir del día 1 de enero de 2004:

Tres. Se modifica el segundo párrafo del apartado tres del artículo 80, que quedará redactado de la siguiente manera:

«Sólo cuando se acuerde 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.»

Segundo. Se modifica el apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que quedará redactado como sigue:

«Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto 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. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores, 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.»

finalización del proceso concursal de conformidad con la LC. Pese a la deficiente técnica legislativa, en base a la existencia de una regulación esta materia coherente en ambas ramas del ordenamiento jurídico se considera que la modificación introducida por el artículo 7 apartado primero número 3 está vigente y, en consecuencia, en determinados supuestos el acreedor que hubiera modificado la base imponible del IVA deberá volverla a modificar al alza. En consecuencia, no se tiene en consideración la redacción que el apartado segundo de este artículo 7 daba a esta cuestión. Debe destacarse que esta nueva modificación se regula como una obligación para el acreedor, no como una facultad como ocurría en la primera modificación.

Los supuestos en los que existe la obligación de modificar al alza la base imponible son las causas de conclusión del concurso contenida en el artículo 176 ¹⁴ apartado 1 números 1, 3 y 5 de la LC.

El primero de ellos se refiere a la conclusión del concurso por auto firme de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso. Este supuesto es coherente con el presupuesto de hecho de modificación de la base imponible, la existencia de un proceso concursal. Con dicha resolución judicial no hay proceso concursal, y, en consecuencia, si se hubiese producido la modificación de la base imponible se deberá volver a modificar por falta de presupuesto de hecho.

El segundo motivo de finalización del proceso concursal es el pago o consignación de la totalidad de los créditos o la íntegra satisfacción de los acreedores por otro medio. Es discutible que en este supuesto exista obligación de rectificar nuevamente la base imponible. En principio, si se ha procedido de acuerdo con la normativa concursal, a los acreedores se les pagará de conformidad con el crédito reconocido en el informe de la Administración concursal, donde ya se ha analizado, que debería incluirse sin el importe correspondiente a las cuotas de IVA, al haber comunicado la modificación de la base imponible del impuesto. Parece que en este apartado la legislación tributaria no es coincidente con la legislación concursal sin que se aprecie motivación para ello. Esta obligación puede ocasionar perjuicio al acreedor que modificó la base imponible en la medida que puede que la Administración concursal se niegue a pagar mayor importe que el crédito que consta reconocido en el informe de la misma. Mientras el acreedor puede tener dificultad para cobrar el importe de las cuotas repercutidas, la norma tributaria le obliga a rectificar la base imponible al alza y a incluir dichas cuotas en su declaración-liquidación. No parece acertada la regulación de este supuesto de obligación de modificar al alza la base imponible, ya que es contraria a los propios fines que busca la modificación de la base imponible (evitar el deterioro económico para el acreedor de las cuotas de IVA impagadas en el marco de un proceso concursal). Junto a lo anterior, razones de eficacia

¹⁴ **Artículo 176.** Causas de conclusión del concurso.

1. Procederá la conclusión del concurso y el archivo de las actuaciones en los siguientes casos:

1.º Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.

2.º Una vez firme el auto que declare el cumplimiento del convenio y, en su caso, caducadas o rechazadas por sentencia firme las acciones de declaración de incumplimiento.

3.º En cualquier estado del procedimiento, cuando se produzca o compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio.

4.º En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe la inexistencia de bienes y derechos del concursado ni de terceros responsables con los que satisfacer a los acreedores.

5.º En cualquier estado del procedimiento, una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

y de evitar costes indirectos a los contribuyentes aconsejan la desaparición de este supuesto de modificación de la base imponible del IVA.

Es especialmente sorprendente que exista la obligación de elevar al alza la base imponible en el supuesto anterior, cuando en el Reglamento [art. 24 apartado 2 letra c)] se indica que la aprobación de un convenio no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera modificado previamente. El contenido de dicho convenio puede ser un pago íntegro para todos o para algún grupo de acreedores con o sin espera. En estos casos, también se perciben íntegramente los créditos y no se obliga a modificar la base imponible, lo cual es incongruente con el supuesto antes analizado.

El tercero de los supuestos de conclusión del concurso que obliga a modificar al alza la base imponible es la existencia de resolución firme que acepte el desistimiento o renuncia de todos los acreedores reconocidos. Este supuesto, que no será muy habitual en la práctica, presenta un perfil similar al primero de los supuestos analizado (ausencia del presupuesto de hecho habilitante para modificar la base imponible). Como en aquel supuesto, es lógico que exista la obligación de modificar al alza la base imponible del IVA ante la desaparición del presupuesto de hecho que lo permitía.

6. CONCLUSIONES

Del análisis de la legislación tributaria y concursal realizado se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. La normativa fiscal permite al acreedor, titular de créditos cuyo deudor está incurso en proceso concursal, la facultad de modificar la base imponible del IVA. Para poder ejercer dicha facultad se exige que exista un pronunciamiento judicial declarando el concurso y que las cuotas se hayan devengado con anterioridad a dicho proceso concursal. Este segundo requisito es acorde con la legislación concursal que exige que los créditos posteriores a la declaración del concurso (donde se incluyen las correspondientes cuotas de IVA) deben atenderse a su vencimiento y con prioridad sobre los créditos anteriores al proceso concursal.
2. La modificación de la base imponible sólo puede llevarse a cabo dentro del mes existente para comunicar los créditos a la Administración concursal. El cómputo de dicho plazo se inicia desde el último de los anuncios que deben publicarse obligatoriamente del auto de declaración del concurso. Esto permitirá que en dicha comunicación se informe de la modificación de la base imponible del IVA, y de la aminoración del crédito titularidad del acreedor que modificó la base imponible.
3. El acreedor deberá expedir una factura rectificativa y enviarla al destinatario de la operación. Igualmente deberá comunicar a la Administración Tributaria que ha llevado a cabo la modificación de la base imponible del IVA, aportando las facturas rectificativas y copia del auto de declaración del concurso.

4. El deudor, empresario o profesional, deberá comunicar a la Administración Tributaria que ha recibido las facturas rectificativas y proceder a incluirlas en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que se han recibido las facturas.
5. La LIVA indica que el cumplimiento de los requisitos anteriores es condición para modificar la base imponible. El Reglamento, sin embargo, no considera como condición la comunicación que debe realizar el deudor. Ante esta situación cabe plantearse si puede ser condición para llevar a cabo la modificación de la base imponible el cumplimiento de las obligaciones impuestas al deudor. El incumplimiento por el deudor de sus obligaciones no parece que pueda impedir el ejercicio de la facultad del acreedor para modificar la base imponible.
6. El crédito que nace con motivo de la modificación de la base imponible del IVA surge con posterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo dispuesto en el artículo 80 apartado 3 y 114 apartado 2 número 2 *in fine* de la LIVA. De conformidad con el artículo 84 apartado 2 número 10 de la LC dicho crédito tiene el carácter de crédito contra la masa y debe ser atendido a su vencimiento. El segundo de los preceptos antes mencionados obliga a que este crédito se incluya en la declaración-liquidación a presentar en el período impositivo en que se ha recibido la factura rectificativa.
7. El informe de la Administración concursal se ha convertido en instrumento clave para la tramitación de un proceso concursal. En el mismo deberán figurar los acreedores con la aminoración de los créditos de que sean titulares motivada por la modificación de la base imponible del IVA. A su vez, salvo que se hayan incluido en la declaración-liquidación correspondiente, deberán constar los créditos titularidad de la Hacienda Pública con origen en la modificación de la base imponible del IVA.
8. La legislación tributaria establece la obligación de modificar al alza la base imponible ante la existencia de determinadas causas de finalización del concurso. De estas causas, dos suponen la ausencia de proceso concursal (revocación del auto de declaración de concurso y renuncia o desistimiento de todos los acreedores) y, en consecuencia, es coherente que exista obligación de modificar nuevamente la base imponible, por desaparecer el presupuesto de hecho que permitió la modificación original. La otra causa es el cobro íntegro de todos los créditos. En este supuesto no parece razonable establecer la obligación de modificar al alza la base imponible nuevamente, cuando ha existido proceso concursal hasta ese momento y es posible que las cuotas de IVA no estén reconocidas como titularidad del acreedor en el informe de la Administración concursal. Para mayor coherencia entre normativa fiscal y concursal debería desaparecer este supuesto como causa de obligación de modificar al alza la base imponible previamente modificada.