

## CLASIFICACIÓN DEL CRÉDITO POR LIQUIDACIÓN DEL IVA EN EL CONCURSO DE ACREEDORES

JOSÉ IGNACIO ATIENZA LÓPEZ  
*Secretario Judicial*

**Palabras clave:** concursos, crédito contra la masa o concursal, clasificación de créditos por IVA, nacimiento de la obligación fiscal.

### ENUNCIADO

La empresa «AAA» ha sido declarada en concurso voluntario por Auto de fecha 26 de noviembre de 2004, y tras haberse verificado el trámite de elaboración de la lista de créditos, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) muestra su discrepancia con la misma en relación con la clasificación de cantidad de IVA correspondiente a la liquidación del cuarto trimestre del año 2004 que se le ha de abonar, al haber sido calificada como crédito concursal, considerando que se trata de un crédito contra la masa, e igualmente rechaza la AEAT el prorrateo de cantidades que ha hecho la Administración concursal.

Por la AEAT se considera que el reconocimiento de la suma correspondiente a la liquidación del IVA del cuarto trimestre de 2004 como crédito contra la masa se apoya necesariamente en que la declaración de concurso tuvo lugar con fecha de 26 de noviembre de 2004 y que el periodo de liquidación del impuesto del último trimestre de ese año comenzó el 31 de diciembre de 2004 y se extiende a los 20 primeros días naturales del mes siguiente, por lo tanto, con posterioridad a tal declaración, dentro de cuyo ámbito temporal se ha de determinar la deuda tributaria o el crédito fiscal por la diferencia entre las cuotas devengadas y soportadas, acumuladas en dicho periodo, se concluye que tratándose de una cuota compleja se ha de liquidar al final de cada periodo. Ello hace que no resulte posible hacer un prorrateo dentro de cada trimestre en función de la fecha de declaración de concurso, lo que daría lugar a clasificar las cantidades correspondientes a un mismo trimestre de dis-

tinta manera, pues tampoco es lícito presentar por el mismo periodo de liquidación dos autoliquidaciones distintas.

Frente a estas tesis, la Administración concursal sostiene que el dato determinante para la clasificación del crédito por IVA vendrá dado por el devengo como elemento temporal del hecho imponible, sin que se pueda dar a las normas de liquidación del impuesto la relevancia que pretende la impugnante, habida cuenta de las consecuencias arbitrarias que en tal caso resultarían si la declaración de concurso aconteciera durante el transcurso del plazo de 20 días para presentar la declaración-liquidación del impuesto.

¿Qué naturaleza debe darse a la cantidad que debe ser abonada a la AEAT por el IVA del trimestre citado a la vista de la fechas de declaración de concurso?

#### CUESTIONES PLANTEADAS:

1. Consideración como créditos concursales de créditos por IVA por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso.
2. Momento de devengo del IVA para la clasificación del crédito.

### **SOLUCIÓN**

Para la solución de la controversia planteada en los términos expuestos, habremos de partir de una premisa inicial, cual es la configuración de la obligación tributaria por IVA como una obligación *ex lege* cuyo nacimiento se vincula a la realización de un presupuesto de hecho definido como hecho imponible que en el artículo 4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, viene vinculado a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad profesional o empresarial. Trasladado lo anterior al ámbito concursal, encontramos que tales obligaciones tributarias por IVA únicamente pueden gozar del reconocimiento de créditos contra la masa si hubieran nacido en el espacio temporal que viene delimitado como *dies a quo* por el momento de declaración de concurso y como *dies ad quem* por aquel en que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, apruebe un convenio o, en otro caso, declare la conclusión del concurso, todo ello conforme se dispone en el artículo 84.2.5.º de la Ley Concursal.

No puede por lo tanto desconocerse que la fecha de la declaración de concurso se erige por el legislador como el momento preciso y determinante para configurar los créditos que puedan nacer en lo sucesivo como créditos contra la masa. A partir de aquí cabe recordar que el devengo de la obli-

gación tributaria viene definido en el artículo 21.1 de la Ley General Tributaria (LGT) como «el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal», añadiendo la norma que: «la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa». Esto es, la LGT identifica el momento del devengo con el momento de nacimiento de la obligación tributaria, añadiendo que dicha fecha resulta relevante para determinar las circunstancias de que venga revestida su configuración, lo que llevado al presente supuesto equivale a identificar la fecha de devengo del crédito por IVA con su repetida configuración como crédito contra la masa si aquél acontece en situación posconcurzal.

De lo anterior se desprende igualmente que para el nacimiento de la deuda tributaria no es necesario proceder a su previa liquidación, pues lo que surge de la cuota liquidada no es la deuda tributaria misma sino la deuda tributaria líquida, como así resulta por otra parte del régimen previsto en el artículo 101 de la LGT en materia de liquidación y en el artículo 120 para las autoliquidaciones, en el que se definen tales operaciones de cuantificación como necesarias para determinar el importe de la deuda o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar. La liquidación constituye por lo tanto un presupuesto de la exigibilidad de la obligación, exigibilidad que puede diferirse a un momento ulterior de su devengo como expresamente admite el artículo 21.2 de la LGT.

El IVA es un impuesto de devengo instantáneo pero de liquidación periódica, pues se devenga para cada hecho imponible o actividad concreta en cada uno de los momentos descritos en el artículo 75 de la Ley 37/1992, y de la misma forma individualizada se aplica la correspondiente deducción conforme a los artículos 92 y siguientes de aquella normativa. No puede afectar a tal consideración la circunstancia de que el conjunto de las operaciones realizadas por el profesional o el empresario se agrupen a los solos efectos de la gestión del impuesto en unos periodos de liquidación que oscilan entre el trimestre natural y el mes natural, según el volumen de operaciones de la empresa (art. 71.3 Rgto. del IVA), pues ello no puede equipararse a un genuino periodo impositivo, ya que ni la base ni la cuota se ven afectados por los hechos acontecidos durante ese lapso, sino que se trata de un simple periodo fiscal en cuyo ámbito temporal se determina el importe de la deuda tributaria por la diferencia entre las cuotas devengadas y las soportadas durante ese periodo.

Lo hasta aquí razonado conduce necesariamente a concluir que únicamente el crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración de concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar del reconocimiento de crédito contra la masa. No puede resultar relevante a esta finalidad el momento en que tenga lugar la liquidación del impuesto pues, toda vez que ello sólo sirve a la mejor gestión del impuesto y su recaudación por la Hacienda Pública, una solución contraria supondría en el ámbito concursal que un sistema diseñado por el Reglamento del IVA para la propia comodidad del acreedor operaría al mismo tiempo para transmutar en el concurso la naturaleza del crédito que por ley naturalmente le correspondería, alterándola en su propio beneficio, lo que no resulta tolerable. A ello cabe añadir que también se contemplan en la regulación del IVA supuestos excepcionales de liquidación e ingreso de la cuota que tienen lugar

de forma instantánea operación por operación (como ocurre en las importaciones y ciertos tipos de adquisiciones intracomunitarias, arts. 167.2 Ley del IVA y 71.7 Rgto. del IVA), de tal manera que aceptar la tesis defendida por la AEAT conduciría a dispensar injustificadamente un tratamiento concursal distinto a un mismo crédito por IVA dependiendo del tipo de actividad que viniera ejerciendo el deudor fallido.

El nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 de la LGT. Estos artículos establecen que el nacimiento de la obligación tributaria principal tiene lugar en el momento del devengo, en el que se entiende realizado el hecho imponible aunque la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo.

Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA, que es el de la realización del hecho imponible, determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración de concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º de la Ley Concursal, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad. En efecto, de acuerdo con este precepto son créditos contra la masa los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso.

La clasificación del crédito por IVA en atención al momento de la liquidación, que propugna la recurrente, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado, pues, como ha observado la doctrina, las importaciones y algunas adquisiciones intracomunitarias tienen un sistema de liquidación e ingreso de la cuota diferente, conforme a los artículos 167.2 de la Ley del IVA y 71.7 del Reglamento de la Ley del IVA, y el sistema de liquidación también es variable entre el trimestre natural y el mes natural según el volumen de operaciones de la empresa concursada.

El carácter de obligación legal del crédito por IVA, sujeto a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito, puesto que el artículo 167 de la Ley del IVA, que se invoca por la parte recurrente, se limita a establecer, en relación con su liquidación, el momento en que los sujetos pasivos deben determinar e ingresar la deuda tributaria. La liquidación constituye, según las normas generales de la LGT (arts. 101 y 120), un acto, encuadrado en el procedimiento de gestión, apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del devengo.

#### SENTENCIAS, AUTOS Y DISPOSICIONES CONSULTADAS:

- Ley 37/1992 (Ley del IVA), art. 167.

- Ley 22/2003 (Concursal), art. 84.2.5.º y 10.º.
- Ley 58/2003 (LGT), arts. 21, 101 y 120.
- RD 1624/1992 (Rgto. de la Ley del IVA), art. 71.
- SSAP de Asturias, de 22 de septiembre de 2006; de Barcelona, de 26 de abril de 2007; de Zaragoza, de 13 de febrero de 2009 y de Castellón, de 20 de febrero de 2009.