

El IVA Y EL CONCURSO

Cristina Coto del Valle

Abogada del Estado

Introducción.-

El funcionamiento del IVA .Compatibilidad con la Ley Concursal

La primera pregunta que puede plantearse el lector es la razón de porqué abordar el estudio de una sola figura impositiva frente a la Ley Concursal, el Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante, I.V.A, y no otros impuestos.

La respuesta a este posible interrogante o inquietud es bien sencilla, el propio mecanismo de funcionamiento del I.V.A hace del mismo un impuesto especialmente complejo que funciona con un mecanismo de repercusiones y deducciones en las operaciones realizadas entre empresarios o profesionales, que son los sujetos pasivos del impuesto, de manera que cualquiera que sea el número de fases por las que pase la entrega de bienes o la prestación de servicios, el fundamento del IVA es gravar al consumidor final.

Dejando a un lado el estudio en profundidad de algunos hechos impositivos del IVA como las importaciones, adquisiciones intracomunitarias o exportaciones, con carácter general, el hecho imponible del IVA son las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Mediante el sistema de repercusión se desplaza la carga tributaria al que adquiere el bien o recibe el servicio, de manera que es el destinatario quien lo soporta y debe ingresarlo, si bien, para garantizar la neutralidad del impuesto, si el destinatario del bien o servicio es un empresario o profesional el impuesto no le supone coste alguno. En estos casos, aun cuando deban ingresar aquellos IVAS que les repercuten, mediante el sistema de deducciones el IVA que soportan minoran sus ingresos o les generan devoluciones por exceso de IVAS soportados. En toda esta cadena, quien de verdad paga el impuesto, como ya se ha dicho, es el consumidor final.

El IVA, es un impuesto armonizado desde el punto de vista del derecho comunitario que debe ajustarse a la Sexta Directiva, Directiva 2006/112/CE, de 28 de Noviembre, ligeramente modificada con posterioridad por algunas otras Directivas¹. Para articular este funcionamiento –que se acaba de definir como complejo- tanto en la Ley del IVA (en adelante LIVA²) como en la Sexta Directiva, se diferencia entre el devengo y la exigibilidad del impuesto³ ,de tal

¹ Directiva 45/2010/UE de 13 de Julio; Directiva 2010/23/UE, de 16 de marzo, Directiva 2009/162/UE de 22 de diciembre, Reglamento de Ejecución 583/2011, de 9 de junio.

² Ley 37/1992, de 28 de diciembre y Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

³ El artículo 62 de la Sexta Directiva diferencia entre el devengo del impuesto y su exigibilidad, definiendo esta última como el derecho del Tesoro Público a hacer valer el pago del impuesto a partir de un determinado momento.

forma que el devengo se produce operación por operación , con cada entrega de bienes o cada prestación de servicio, pero, en la medida que cada repercusión del impuesto no va seguida de un ingreso inmediato en las arcas públicas, el devengo y el pago se producen en dos momentos distintos.

El principio de neutralidad impositiva que inspira toda la regulación comunitaria del IVA establece que el pago del impuesto sólo sea exigible cuando finalice el periodo de declaración-liquidación que se haya fijado en la normativa fiscal, y algo muy importante, los sujetos pasivos sólo deberán abonar el importe neto del IVA ⁴ que resulte de un cálculo aritmético durante dicho periodo, la diferencia del IVA repercutido y el IVA soportado con derecho a deducción, que puede resultar a ingresar o a devolver.

Explicado brevemente en estos términos el funcionamiento del IVA , a nadie se le escapa la mala concordancia y correlación que existe entre el mecanismo del impuesto y la Ley Concursal, en primer lugar , y sin perjuicio de ulteriores detalles y examen en profundidad de otros problemas, porque sin ir más lejos, el artículo 58 de la Ley Concursal, (en adelante LC) prohíbe con carácter general, declarado el concurso la compensación de créditos y deudas del concursado salvo que los requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración judicial. Desde el punto de vista concursal, sólo se permite compensar créditos y deudas que sean vencidas, líquidas y exigibles a la fecha que se dicte el Auto de Concurso, precisando la Ley 38/2010, de 10 de octubre, de reforma de la LC *aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad.*

Dicho esto, en el IVA, aunque seguramente de forma no premeditada y sin reflejo legal en la norma fiscal, el Auto de declaración de concurso pone fin al periodo de liquidación del impuesto, alterando la regla general de exigibilidad, de forma que todo lo que se repercute antes del concurso será crédito concursal y crédito contra la masa las repercusiones posteriores y ello aunque la exigibilidad del crédito sólo se produzca en un momento ulterior.

Y es que el propio mecanismo de funcionamiento del IVA al exigir pagar el importe neto que resulte de la diferencia entre el repercutido (deuda del concursado) y el soportado (crédito del mismo) no es sino -en sí mismo-un mecanismo de compensación que se verá alterado por el Auto de declaración de concurso, dado que los créditos y deudas del concursado no son exigibles para la Hacienda Pública hasta que finalice el periodo de declaración-liquidación. La neutralidad del impuesto se fundamenta en que éste no puede suponer un coste para el empresario o profesional, de forma que el impuesto que se soporta por la repercusión se *compensa* con la repercusión del devengado. Separar las repercusiones y las deducciones desvirtúa la neutralidad, máxime cuando no existe previsión legal alguna de que esto se produzca por la declaración de concurso. Si la exigibilidad del importe neto (diferencia entre repercutidos y soportados) se difiere a la finalización del

⁴ El artículo 206 de la Sexta Directiva habla de abonar el importe neto que resulte en el momento de presentar la declaración del IVA.

periodo de declaración liquidación y con anterioridad se declara el concurso, mal se puede compatibilizar la determinación de la cuota tributaria con la Ley Concursal.

En definitiva, el propio mecanismo de funcionamiento del IVA choca frontalmente con ciertos institutos concursales como es la compensación lo que provoca distorsiones tributarias de importancia en cuanto a la exigibilidad del impuesto.

Estas distorsiones que se analizan a continuación provocan que, con la excusa que el IVA no debe suponer un coste para los empresarios o profesionales que realizan operaciones sujetas y no exentas del impuesto, acaban generando un ingreso o beneficio para los mismos.

.-Principales problemas prácticos que se han generado con el IVA en sede concursal.-

Aunque ciertamente muchos son los problemas existentes, por su importancia y relevancia cuantitativa, vamos a referirnos a tres concretos:

- a) El IVA que se genera por las ventas de bienes inmuebles en el procedimiento concursal
- b) El fraccionamiento de las declaraciones del Impuesto en función de la fecha del Auto de concurso: clasificación de los créditos en función de la fecha del Auto judicial
- c) Las facturas rectificativas :
 - c.1.-En el ámbito del artículo 80 Tres de la Ley del IVA: calificación como créditos concursales. Incidencia en la competencia de liquidación.
 - c.2.- Rectificación al amparo del artículo 80.Dos de la Ley del impuesto cuando se rescinde por resolución judicial firme una operación gravada por IVA por entenderla perjudicial para la masa: duplicidad de devoluciones tributarias sin producirse ingreso alguno.

.-Consecuencias de los problemas detectados.-

Estos problemas que se acaban de enumerar no se concretan en nimios problemas de gestión para la Agencia Tributaria (en adelante AEAT) sino que se traducen en importantísimas pérdidas de ingresos fiscales para el erario público español, contraviniendo la Sexta Directiva, y generando en la Hacienda Pública el convencimiento de que no sólo se han perdido los llamados privilegios en el concurso sino que además, se descarta toda posibilidad de recuperación de la deuda, concentrando su esfuerzo gestor en no tener que ingresar dinero en la masa activa del concurso.

Incluso, cuando exclusivamente la AEAT tiene una posición acreedora en los concursos, no deja de ser sorprendente que la gran preocupación sea el no tener que abonar dinero de las arcas públicas a la masa del concurso. Ni que

decir tiene que semejante afirmación y realidad práctica dista mucho de los comentarios doctrinales sobre los intentos de reforma de la Administración Pública para recuperar sus *privilegios*.

Los efectos perversos del concurso sobre el mecanismo de funcionamiento del IVA no debe permitir, como de hecho ocurre, que la Hacienda Pública financie muchos concursos, ni mucho menos, que la fiscalidad de los concursados sea mucho más favorable que el resto de empresarios que no están en insolvencia declarada. Esa diferencia de trato no está justificada en la propia declaración de concurso y la existencia de otras *reglas de juego*, sino simplemente es una de las distorsiones del sistema de liquidación del IVA con ocasión de un concurso.

En los juzgados de lo mercantil se incumple sistemáticamente la LIVA, la Sexta Directiva rompiendo la neutralidad del impuesto, sin que los esfuerzos defensivos desplegados hasta la fecha por los Abogados del Estado, hayan tenido éxito. La incompreensión judicial sufrida respecto de estos problemas, fruto quizás de un excesivo enfoque tributario más propio de la jurisdicción contencioso administrativa que de la jurisdicción civil, ha desembocado en la progresiva creación, muchas veces a golpe de sentencia, en lo que me voy a permitir denominar como un “*derecho tributario concursal*”.

.-Posibles soluciones a los problemas planteados.-

La Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la ley Concursal sólo ha dado solución a uno de los problemas enumerados, el ingreso del IVA en los casos de transmisión de bienes inmuebles en el procedimiento concursal.

La solución legal recogida en la Disposición Adicional Undécima bis de la Ley 38/2011 de reforma de la Ley Concursal, mediante la inversión del sujeto pasivo en las transmisiones de inmuebles que se produzcan con ocasión del concurso, pone fin a la problemática anterior, de manera que es el adquirente del inmueble y no el transmitente, el sujeto pasivo del impuesto.

Los otros dos problemas enunciados han quedado sin resolver. No obstante, no se pretende exponer una serie de problemas y darlos por irresolubles, sino que en el examen detallado de cada uno de ellos se proponen posibles modificaciones legales para dar solución a los problemas detectados y alternativas a la consolidación del antes llamado “*derecho tributario concursal*”.

.-El IVA generado en las ventas de bienes inmuebles en el seno del concurso

La Disposición Adicional Undécima bis de la Ley 38/2011 de Reforma de la Ley Concursal, da nueva redacción al artículo 84.1.2º de la Ley del IVA e incluye, junto a otros supuestos legales de inversión del sujeto pasivo, las entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

Desde su entrada en vigor, si la entrega de bienes inmuebles se sujeta al IVA, previa renuncia a la exención, será el adjudicatario del inmueble quien sea el sujeto pasivo del impuesto y el obligado a ingresar el impuesto en el erario público, con el cumplimiento de todas las obligaciones formales que ello conlleva.

Para ello es necesario que, tratándose de segundas entregas de bienes inmuebles, el adquirente sea un empresario o profesional que realice la adquisición en ejercicio de su actividad, ya que, en otro caso, la transmisión se sujetará al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁵ en adelante, ITPADOC.

Durante la tramitación del Proyecto de Ley primero⁶, y en la tramitación parlamentaria después⁷, existieron voces y enmiendas que buscaban la supresión de la reforma de la LIVA por entender que la Administración Tributaria buscaba defender un privilegio. No comparto estas afirmaciones, la nueva redacción legal es acorde con el ordenamiento comunitario, máxime cuando es uno de los supuestos de inversión del sujeto pasivo expresamente previstos en el artículo 199.1 letra g) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de Noviembre⁸, todo ello en concordancia con la definición del *procedimiento de liquidación* contenida en el artículo 2 c) del Reglamento Comunitario de Insolvencia de 29 de mayo de 2000⁹. Asimismo, contrariamente a lo que desde algunas asociaciones se ha dicho, la inversión del sujeto pasivo en estos casos no supone ninguna carga adicional para el comprador, que tendrá que pagar el ITPADOC (exactamente igual que lo que ocurría antes de la reforma) caso de no ser sujeto pasivo del IVA, y si lo es, previa renuncia a la exención-caso de ser segunda transmisión-, la inversión del sujeto pasivo en nada perjudica al adquirente ni le supone coste alguno adicional, pues conforme al artículo 92.1.3 de la LIVA son perfectamente compatibles y deducibles simultáneamente la deducción de las cuotas ingresadas directamente por la inversión, con la deducción del resto de las cuotas soportadas.

Con la situación anterior a esta reforma, la Hacienda Pública, se convertía en innumerables ocasiones en una verdadera fuente de financiación de los concursos. Comprobaremos esta afirmación con un ejemplo: un concurso cuyo único activo fuera la nave industrial donde se desarrolla la actividad del empresario concursado. Si la nave estuviera gravada con una importante carga hipotecaria, estaríamos todos de acuerdo que se trata de un concurso donde, salvo el acreedor hipotecario, no existen activos para pagar al resto de

5 Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido del ITPADOC

⁶ Alegaciones al proyecto de Ley por la Asociación Española de la Banca (AEB).

⁷ Enmiendas de supresión de la Disposición Adicional Undécima Bis formuladas por el Grupo Parlamentario Popular y Convergencia y Unión.

⁸ Art.199 letra g) de la Sexta Directiva: "la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación".

⁹ Procedimiento de liquidación: "el procedimiento de insolvencia contemplado en la letra a) que implica la liquidación de los bienes del deudor, incluidos en los casos en los que el procedimiento termina, bien a consecuencia de un convenio o de otras medidas, que pongan fin a la insolvencia del deudor, bien a causa de la insuficiencia del activo. Estos procedimientos se enumeran en el anexo B, donde para España figura el Concurso.

acreedores. Y lo que ocurre es lo siguiente, inicialmente la ejecución hipotecaria se paralizaría por aplicación del artículo 56 de la LC, y dentro de la fase común o cuando se abra la liquidación, si se vende el inmueble por la Administración Concursal bien utilizando la facultad del artículo 155.2 de la LC o por la vía del artículo 155.3 de la LC, el acreedor hipotecario vería siempre satisfecho su crédito, bien por el pago de la Administración Concursal bien porque el precio de la enajenación se destinaría de inmediato al pago del crédito con privilegio especial, pero lo curioso es que, no habiendo remanente, aparece un dinero que se destina al pago de los primeros créditos contra la masa por orden de vencimiento, normalmente los honorarios de los Administradores Concursales o de los profesionales que intervienen en el concurso.

La pregunta es obvia ¿Cómo ha llegado ese dinero a la masa para realizar esos pagos?

La respuesta hay que buscarla en el pago del IVA al que pudo estar sujeta la enajenación. El empresario o profesional que adquiere el inmueble, en el acto de venta y con la conformidad de la Administración Concursal, renuncia a la exención del IVA y manifiesta que se le ha repercutido el impuesto y que lo ha pagado junto con el precio. Recibido el precio y el IVA por el concursado se ingresa en la masa activa del concurso y, al vencimiento del periodo de declaración-liquidación, no se ingresaría en las arcas públicas sino que se dedicaría a la satisfacción de otros créditos contra la masa anteriores conforme al orden previsto en el artículo 154 de la LC. El IVA pagado por el adquirente nunca ingresa en el Tesoro Público sino que se destina al pago de otros créditos. En esto consiste la financiación por la Hacienda Pública.

Desde mi punto de vista, el IVA debería ser considerado como un gasto inherente a las operaciones de liquidación o de venta o, como actualmente dice el artículo 176bis de la LC, *créditos imprescindibles para concluir la liquidación*, equiparables a los gastos de notaría o de registro derivados de la operación de venta. Sin embargo a estos últimos, en ningún caso se les ha sometido a las reglas de pago de los créditos contra la masa del artículo 154 de la LC. En diversas normas, los impuestos derivados de una operación de venta forman parte del coste de adquisición, véase por ejemplo el artículo 35.1 b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante IRPF) donde se dice que los tributos inherentes a la adquisición forman parte del valor de adquisición, con sus repercusiones por ejemplo en la exención por reinversión en vivienda habitual que todos conocemos.

Antes de la reforma, la postura tomada por los Juzgados de lo Mercantil con carácter general respecto de ese IVA, imbuidos por un primer pronunciamiento del Juzgado de lo Mercantil de Granada, pasaba por considerar legítimo que el IVA derivado de esa operación ingresara en la masa activa del concurso y someterse a las reglas de pago del artículo 154 de la LC, justificándolo en la inexistencia de un derecho de retención o separación a favor de la Hacienda Pública respecto de dicha cantidad, por lo que no podía

considerarse como un patrimonio separado afecta a un fin. El reciente Auto de 20 de septiembre de 2011 del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada, conociendo ya el estado de tramitación de la reforma concursal, llega a decir que si el legislador ahora ha optado por la inversión del sujeto pasivo ello implica que, mientras la reforma no entre en vigor, no existe un patrimonio separado por razón de su destino para la AEAT, por lo que –al no existir derecho de separación alguno- se somete a las reglas en el orden de pago a la LC.

Por último, no podemos dejar de mencionar que antes de la reforma y de la inversión del sujeto pasivo para estos casos, introducida por la Ley 38/2011 y su Disposición Adicional Undécima Bis, existía y existe un precepto en la LIVA que se aplicaba a estos supuestos, la Disposición Adicional Sexta de la LIVA¹⁰.

La postura de los jueces de lo mercantil ante dicha norma tributaria era dispar, unos la consideraban inaplicable al concurso, otros, consideraban que por ser norma tributaria su aplicación en la relación jurídica tributaria del comprador y vendedor le era ajena, pero más o menos todos coincidían que aplicable o no, competentes o no para pronunciarse sobre la misma, era una norma opcional para el comprador, y no suponía una verdadera inversión del sujeto pasivo, porque seguía siendo el concursado el obligado tributario. Se consideraba que, lo que la norma tributaria permitía, era una actuación del adquirente del bien por cuenta y en nombre del concursado que, en esencia, no era sino un pago por tercero y que no eximía ni suplía al declarado en concurso, como sujeto pasivo del impuesto.

Con la inversión del sujeto pasivo, será el comprador o adquirente del bien inmueble el único que tenga obligación para con la Hacienda Pública en cuanto la operación pudiera estar gravada por IVA.

.-El fraccionamiento de las declaraciones del Impuesto en función de la fecha del Auto de concurso: clasificación de los créditos concursales o contra la masa en función de la fecha del Auto judicial.

Se ha dicho que el mecanismo de funcionamiento del IVA no encaja con la filosofía que inspira la Ley Concursal. Un claro ejemplo de esta afirmación es precisamente el problema que se plantea con el fraccionamiento de las declaraciones del IVA en función de la fecha del Auto de Concurso.

Esta postura contradice de plano la regulación normativa de la LIVA. El origen de la discrepancia no es otro que la distinta consideración – a efectos

¹⁰ En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este impuesto están facultados en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos para:

.-Expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del Impuesto, presentar la declaración liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante.

.-Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado Dos del artículo 20 de esta ley. Reglamentariamente se determinarán las condiciones y requisitos para el ejercicio de estas facultades.

tributarios- entre el devengo del impuesto y su exigibilidad o nacimiento de la obligación de pago.

El artículo 75 de la LIVA considera que el impuesto se devenga cuando se ponga a disposición del adquirente el bien o cuando se preste, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Por otro lado, la LIVA y por expresa remisión, el artículo 71.3 del Reglamento del IVA (en adelante RLIVA) declaran la exigibilidad del importe neto global resultante de compensar las cuotas repercutidas con las soportadas -con derecho a deducción-, al final de cada periodo impositivo, que se establece, con carácter general, por trimestres naturales y por meses naturales para las grandes empresas, entendiéndose por tales aquellas con un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros.

Y aunque la estrategia defensiva de la AEAT durante los primeros años de vigencia de la LC fue la de proponer la clasificación como crédito contra la masa la derivada del importe neto de las autoliquidaciones por IVA correspondientes al periodo de declaración-liquidación en el momento en que se dicta el Auto de Concurso, y ello aunque el periodo finalizara con posterioridad al Auto , basándose en el momento de exigibilidad del impuesto, las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 y 20 de septiembre de 2009 , entre otras muchas posteriores, declararon la necesidad de fraccionar el periodo de declaración liquidación del IVA con ocasión de la declaración de concurso.

El Tribunal Supremo considera que lo determinante para resolver la controversia jurídica es que el hecho imponible y el devengo del IVA se producen operación por operación, de manera que los IVAS devengados o repercutidos antes del Auto de Concurso son créditos concursales y los posteriores, créditos contra la masa, obligando con ello a realizar un prorrateo respecto del periodo de declaración -liquidación. El Tribunal Supremo concluye su razonamiento recordando la primacía -por su especialidad- de la Ley Concursal sobre la Ley General Tributaria.

La postura defendida por la AEAT podría haber tenido su reflejo legal en la reforma de la LC, especificando en su artículo 84.2.10 que serán créditos contra la masa aquellos que se incluyan en la declaración- liquidación del IVA inmediatamente posterior al Auto de Concurso, respecto del periodo de liquidación en curso al tiempo de declararse la insolvencia, cosa que no ha ocurrido en la Ley 38/2011, de 10 de octubre, bien por olvido bien porque no era esa la intención del legislador, por lo que la cuestión parece zanjada.

Además, con este fraccionamiento se impide el mecanismo de compensación previsto para liquidar el IVA en un periodo de declaración-liquidación posterior al Auto de concurso, no pudiendo declarar la cifra global a ingresar o a devolver del periodo. Para admitir esa compensación debería redactarse de nuevo el artículo 58 de la LC añadiendo un párrafo que permitiera considerar que los requisitos para la compensación concurren antes del Auto de declaración de concurso, tratándose de declaraciones-liquidaciones por IVA de

periodos impositivos que estén en curso al tiempo de dictarse el Auto judicial y que su plazo de presentación vence con posterioridad, tampoco se ha contemplado esta posible redacción en la reforma concursal.

Este criterio jurisprudencial ha obligado a la AEAT a infringir lo dispuesto en la LIVA y admitir el fraccionamiento del periodo de declaración –liquidación en función de la fecha del Auto de Concurso, lo que supone admitir la presentación de dos autoliquidaciones respecto de un mismo periodo impositivo, una para los créditos devengados antes del concurso y otra para los créditos posteriores y por ende, contra la masa. Esta posibilidad no tiene reflejo actual en la normativa del IVA. Si este criterio se consolida, debería modificarse la LIVA para poder establecer y definir la forma de autoliquidar estos supuestos.

Pero la asunción de este criterio jurisprudencial no sólo supone para la AEAT admitir un fraccionamiento de un periodo impositivo sin previsión legal, sino que existe un importante problema añadido cual es la forma de determinar la deuda tributaria que correspondería a cada periodo.

Si la cuota repercutida no es la deuda tributaria sino únicamente un componente de la misma, veremos como la aplicación estricta de la LC y LIVA supone otorgarle al concursado la potestad para determinar el importe de la deuda tributaria concursal a su conveniencia.

Lo que viene ocurriendo desde la consolidación de este criterio es que en la autoliquidación presentada anterior al Auto de Concurso se declaran todos los IVAS repercutidos a ingresar y, en cambio, en la autoliquidación posterior se declaran todos los IVAS soportados y se solicita una devolución que, por ser crédito contra la masa, es de obligado pago a la fecha de su vencimiento, sin percibir el ingreso correspondiente a los IVAS repercutidos del mismo periodo de declaración-liquidación tributario. Para comprobar la veracidad de los datos de las dos autoliquidaciones (anterior y posterior al Auto) habría de acudirse a un procedimiento de comprobación de gestión o inspección y examinar el devengo de la operación, factura por factura.

Ni siquiera la actuación inspectora puede corregir estos fraudes pues hay que recordar que el sujeto pasivo del impuesto, a diferencia del IVA repercutido, en el caso del soportado deducible, no es necesario que emita factura cuando soporte la repercusión sólo tiene obligación de contabilizarlo y tiene el plazo de cuatro años para deducirlo. Dice el artículo 99.3 de la LIVA: *“El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento de tal derecho”.*

Con este precepto al concursado se le abre la posibilidad de determinar las deudas tributarias a su antojo, me explico, como presentará las dos autoliquidaciones mencionadas una vez ya dictado el Auto del Concurso, puede decidir incluir todas las cuotas deducibles en la autoliquidación

posterior al Auto que, por ser créditos contra la masa, su acumulación dará casi seguramente derecho a una devolución, exigible a la AEAT dado que con la redacción actual del artículo 58 de la LC está prohibida la compensación.

Con ocasión del concurso se han detectado conductas en las que siendo clara la falta de liquidez o insolvencia, se van presentando autoliquidaciones por IVA declarando el repercutido en el periodo correspondiente, sin ingresarlo (y simplemente contabilizando el soportado) de manera que, aunque la maquinaria recaudatoria de la autotutela ejecutiva de la AEAT se ponga en marcha, esta conducta puede perpetuarse bastante en el tiempo y ocurre que cuando la ejecución administrativa llega a su punto más incómodo, el deudor presenta el concurso voluntario, intenta paralizar las ejecuciones tributarias vía artículo 55 de la LC (si ha llegado a la fase de embargo invocando que el bien es necesario para la continuidad de la actividad) y consiguiendo además que la Hacienda Pública le pague una importante devolución al poco tiempo de declararse el concurso. ¿Cómo? Declarando en el periodo fraccionado posterior al Auto de Concurso todos los IVAS soportados que había ido contabilizando y no pagando. Con el artículo 99.3 de LIVA la AEAT no le puede denegar la devolución.

La sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 13 de mayo de 2011, examina un supuesto parecido al que se acaba de plantear y vista la conclusión a la que lleva la dicción literal del artículo 99.3 de la LIVA hace una interpretación propia de este precepto y concluye a su no aplicación al caso de concurso pues no permite más que la deducción en el momento del devengo del IVA soportado llegando a decir que: “... *Ello no le da derecho a la concursada a deducir íntegramente todo el IVA soportado independientemente de la fecha de pago*” y añade “*limitando la deducción del soportado a las facturas recibidas en ese mismo periodo temporal*”. Soluciones como estas nos aproximan al *derecho tributario concursal*

Estos abusos y disfunciones se podrían corregir mediante la nueva redacción propuesta del artículo 58 de la LC en cuanto a las compensaciones del IVA soportado y repercutido a la fecha del Auto. En todo caso, se propone modificar la redacción actual del artículo 99.3 de la LC eliminando la posibilidad de deducir las cuotas soportadas en los periodos sucesivos y hasta en cuatro años en caso de concurso, esto es, eliminar este derecho del obligado tributario en caso de concurso y restringir esta posibilidad para los casos de exceso de IVA soportado en el periodo inmediato anterior al Auto de Concurso que es el supuesto contemplado en el artículo 99.5 de la LC.

La justificación de esta reforma para adecuarse a la Sexta Directiva sería la cláusula de la gravedad del fraude en el IVA que permite a los Estados miembros aplicar mecanismos para evitar el efecto que produce el Auto de declaración de Concurso respecto a la exigibilidad del impuesto, siendo inmediato el de los créditos contra la masa, a diferencia de los créditos concursales, clasificándose unos y otros exclusivamente en función de la fecha del devengo (antes o después del Auto judicial)desconectada de su exigibilidad.

La propuesta pasa por la restricción del derecho a la deducción en periodos posteriores a recibir la factura, realizar el pago o soportar la repercusión, para evitar los abusos que merman seriamente las arcas públicas e infringen el principio de neutralidad del impuesto.

.-Facturas rectificativas:

a) Al amparo del artículo 80.TRES de la LIVA

La LIVA con la clara finalidad de proteger a los acreedores-proveedores del concursado, siempre que le hayan prestado un servicio o realizado una transmisión, emitiendo factura e ingresando el IVA de la operación- a pesar de no haberla cobrado- les concede la facultad ,al declararse su deudor en concurso, y ante la previsión del imposible cobro de su factura , que rectifiquen su factura al amparo del artículo 80.Tres de la LIVA¹¹ y recuperen el IVA ingresado en el Tesoro de una operación que no les han pagado.

Este precepto obedece a razones de justicia material para aquel que ha ingresado en el Tesoro un IVA *-pagado de su bolsillo-* sin haber aún cobrado la operación, de modo que, declarado el concurso de su deudor, parece aún más difícil que pueda llegar a cobrar siendo habitual que se traten de créditos ordinarios. Visto así, la AEAT le ofrece la posibilidad de recuperar el IVA que ingresó, cumpliendo una serie de requisitos legales que-en síntesis- consisten en rectificar la factura en el plazo de un mes siguiente al Auto de declaración de Concurso y comunicarlo a la AEAT y al concursado.

Quizás ahora la siguiente pregunta podría ser ¿Y en qué se ve perjudicada la AEAT por esta operación de rectificación cuando hasta entonces había disfrutado de un ingreso por una operación no pagada? La respuesta pasa por comprender la neutralidad del IVA. Es cierto que cuando la operación se facturó (antes del concurso) se ingresó el IVA al vencer el periodo de declaración-liquidación del periodo en que se produjo, pero no lo es menos que, el destinatario de la operación, y a la sazón el ahora concursado, también se dedujo el IVA soportado por esa operación, minorando sus ingresos para con la Hacienda Pública en aquel momento. Esto explica que realizada la rectificación de la factura por el proveedor para recuperar su IVA, el concursado debe aumentar su deuda para con la AEAT y evitar así un

¹¹ El artículo 80 Tres de la Ley del IVA, Ley 37/92 de 28 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, adaptada a la Ley Concursal , y en vigor desde el 1 de septiembre de 2004,dice: *“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, podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.*

enriquecimiento injusto. Por eso la norma ¹² le obliga a minorar su IVA soportado, sin intereses ni recargos.

La discusión jurídica que esta previsión legal provocó en los juzgados mercantiles estaba referida a la calificación del nuevo crédito de la Hacienda Pública para con el concursado consecuencia de la rectificación. La LIVA dice en su artículo 80.Cinco 4º que la rectificación de las deducciones por el concursado al amparo del artículo 114 Dos:”...*determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública*”. Con esta premisa legal se defendió por la AEAT el carácter de crédito contra la masa el derivado de la modificación de las deducciones del concursado por la rectificación de las facturas, con el argumento de que era un crédito que siempre nacía después del Auto de Concurso, pues su base era el derecho a la rectificación de la factura, y que se trataba de una nueva obligación, de ahí que no se exigieran recargos ni intereses a la corrección de las deducciones indebidas del concursado. Avalaba esta tesis diversas Resoluciones de los Tribunales Económicos y varias sentencias de la Audiencia Nacional¹³ relativas al mismo precepto, vigente para el antiguo derecho de quiebras y suspensiones de pagos, aplicado y enjuiciado en sede contencioso-administrativa.

Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 y otras posteriores han avalado el criterio contrario y han consagrado definitivamente el carácter de concursales de estos créditos, entendiendo además de la especialidad de la LC sobre la LGT- que la postura de las Audiencias Provinciales era la correcta¹⁴.

Solucionada la controversia jurídica sobre la calificación del crédito derivado de la rectificación, y además de la pérdida de ingresos fiscales que se produce por no exigir intereses y recargos a la rectificación de las indebidas deducciones del concursado, se recrudece el problema de cómo el deudor concursado debe autoliquidar en un periodo post-concursal deudas derivadas de las facturas rectificadas que hubiere recibido, que deben ser calificadas como créditos concursales, con el resto de deudas que debe autoliquidar. De nuevo el Tribunal Supremo se ha olvidado que la deuda derivada de la rectificación de las facturas no es una deuda independiente, sino que es un componente más a la hora de determinar la deuda tributaria de un periodo. De nuevo el criterio del TS obligaría a determinar dos deudas tributarias de un

¹² El artículo 114 de la Ley Reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley 37/92 de 28 de Diciembre, a cuyo tenor: “*Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma: 1º. Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, (...)*”

¹³ Por ejemplo: Sentencia de 15 de marzo de 2002, recurso 3252/2002 relativa a la suspensión de pagos de Galerías Preciados.

¹⁴ Las Audiencias Provinciales venían a decir que estábamos en un supuesto de cambio de deudor pero que la obligación era la misma por lo que retrotraían la fecha para calificar el crédito al momento del devengo. Textualmente a la que se refiere la STS dice: “... *por disposición legal, nace un crédito a favor de la Hacienda, pero no puede olvidarse que es el mismo crédito, idéntico y por el mismo concepto, que se había devengado en el instante mismo en que se produjo el hecho imponible, y éste fue la operación gravada con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicho en otros términos, lo que establece la ley es el cambio de acreedor, es decir la modificación o novación subjetiva, pero ninguna otra cosa*”

mismo periodo, una por las operaciones post-concursales, y otra por la que resulta a ingresar con carácter de concursal derivado de facturas rectificativas.

Este problema se agrava cuando es la propia Administración la que determina la deuda tributaria del periodo en que se reciben las facturas rectificativas. Cuando en virtud de una actuación inspectora se comprueba el IVA del concursado de uno o varios ejercicios puede ocurrir que se regularice el IVA que tenga que ingresar por facturas rectificativas junto con otros conceptos, o, incluso, con devoluciones debidas.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 73.1 segundo párrafo de la LGT, se permite compensar de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o de inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada la anterior, respecto de un mismo obligado tributario.

El problema surge, de aplicarse por la Inspección tal precepto que, conforme a la LC la compensación es indebida porque estaría compensado créditos contra la masa como pueden ser las devoluciones, con créditos concursales, precisamente los que resulten de la regularización por facturas rectificativas.

Las soluciones dadas por los Juzgados Mercantiles han sido variadas, desde anular en sede mercantil la compensación efectuada y calificar los créditos regularizados por la Inspección conforme a la LC, hasta quien considera que la LC limita las competencias de recaudación en cuanto ordena que el cobro de una regularización ha de ajustar a las reglas de pago de la LC, pero en ningún caso afecta las competencias de la Inspección de Tributos para cuantificar y reconocer el crédito tributario. Esta última solución que me parece la más correcta desde el punto de vista jurídico, y no deja de suponer que, en sede mercantil, se va a deshacer el contenido del Acta de la Inspección en cuanto reordena la regularización para ajustarla al orden de cobros de la Ley Concursal. No parece que un conflicto de jurisdicción pueda arreglar este problema. Quizás lo procedente sea ajustar por una modificación legal el contenido del artículo 73 de la LGT eliminando la compensación de oficio en los casos de concurso cuando se trate de créditos concursales y contra la masa aunque sean de un mismo periodo.

Recapitulando lo anterior, mientras se mantenga el criterio del TS calificando de concursales los créditos derivados de facturas rectificativas, será necesaria una modificación normativa en la LIVA para realizar una liquidación independiente por este concepto al margen del resto de operaciones, o bien modificar el sistema y considerar que lo procedente es rectificar la deuda del periodo en que se realizó la operación originaria cuya factura se rectifica minorando las cuotas deducibles de aquel periodo y aumentando la deuda concursal con recargos e intereses.

Por último, no se puede concluir el tema de las facturas rectificativas del artículo 80.Tres de LIVA para poner de manifiesto una importante disfunción que se ha producido por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC, al dar nueva redacción al apartado 3º del artículo 176 de la LC.

La LIVA en su artículo 80.Tres, para el caso de conclusión de concurso, dice textualmente: “*Sólo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1º, 3º y 5º 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*”.

Hasta la fecha la aplicación de esta rectificación al alza para el proveedor del concursado era desconocida. Ello resultaba de los supuestos a los que aludía el artículo 176.1. 1º, 3º y 5º, revocación del Auto de Concurso, pago total a los acreedores, desistimiento de los acreedores, casi supuestos de *ciencia ficción*. Sin embargo, la nueva redacción del nº 3 del artículo 176.1 de la LC que le ha dado la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC: “ En cualquier estado del procedimiento , cuando se compruebe la insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa” hace de este supuesto un caso muy frecuente y habitual, con lo que puede haber un incremento muy importante de supuestos en los que el proveedor del concursado debe rectificar al alza nuevamente su IVA e ingresarlo en el Tesoro perdiendo la facultad del párrafo primero del artículo 80 Tres de LIVA. No parece haber sido esa la intención del legislador y se trate de una simple pero importante disfunción originada por los cambios de numeración del artículo 176 bis de la LC con lo cual, mientras no se reenumeren, habrá que modificar el artículo 80 Tres de la LIVA y eliminar allí la referencia al supuesto del artículo 176.1.nº 3 para hacer coincidir la letra de la Ley con el espíritu del legislador. La afirmación anterior sobre la verdadera intención del legislador se corrobora por la difusión en los medios de comunicación de la necesidad de instaurar el principio de caja en el IVA, que mal cuadra con esta nueva causa de eliminación de la rectificación de la factura al proveedor del concursado.

Es evidente que el anunciado criterio de caja del IVA eliminaría la figura de la rectificación de las facturas, pues ya nadie pagaría el IVA anticipadamente antes de cobrar la factura.

Si bien la solución del criterio de caja amortiguaría las pérdidas de ingresos fiscales por la falta de exigencia de intereses y recargos que se ha comentado, ha de subrayarse que , conforme la Directiva 2010/45/UE de 13 de julio,¹⁵ sólo se permitiría aplicar este criterio, de forma opcional, y para un determinado colectivo, aquellos que tengan un concreto volumen de negocio anual con la siguiente regla de cálculo: Suma de la cuantía de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el cómputo del IVA y sumando las

¹⁵ Artículo 167bis de la Directiva 2010/45/UE de 13 de Julio

operaciones exentas con derecho a deducción del IVA, quedando sólo excluidas del cómputo las cesiones de bienes de inversión. Para ello la Directiva fija un umbral máximo a este colectivo de 500.000 Euros que podrá ser aumentado hasta un máximo de 2 millones de euros previa consulta al comité del IVA.

Es decir de transponerse esa Directiva al ordenamiento jurídico español, como mucho, el umbral máximo se fija para un colectivo cuyo volumen de operaciones no supere los dos millones de euros. Y es que la filosofía a la que responde el criterio de caja aparece recogida en el punto 4 de la Introducción de la Directiva 45/2010 , *la ayuda a las pequeñas y medianas empresas a las que resulta difícil abonar el IVA antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o destinatario. La opción de declarar el IVA con arreglo al principio de contabilidad o caja permite abonar el impuesto cuando se realice el pago.* Señalar que la Directiva considera el sistema de caja como algo excepcional respecto del régimen general cuya autorización ha de responder a razones justificadas.

.-Rectificación de facturas al amparo del artículo 80.Dos de la LIVA cuando se rescinde por resolución judicial firme una operación gravada por IVA por entenderla perjudicial para la masa. Problemas cuando el deudor y el acreedor se han declarado en concurso. Duplicidad de devoluciones tributarias sin producirse ingreso alguno.

Merece la pena detenerse en el análisis que, para la rectificación de las facturas, provoca la adicional declaración en concurso del acreedor del concursado.

Como se dijo, el acreedor-proveedor del concursado puede solicitar la rectificación al amparo del artículo 80.Tres pudiendo en ese momento tener derecho a una devolución. Pero si el acreedor se declara en concurso, conforme a la normativa vigente de LIVA, ello no le impide reclamar u obtener la devolución correspondiente. Ello responde a la filosofía de LIVA, se hace equivaler técnicamente una cantidad autoliquidada a una cantidad ingresada a efectos de futuras rectificaciones y posibles derechos a deducir o devolver pensando que un débito y un crédito reconocido a una misma persona se podrá compensar si no es pagado el primero, cosa que no ocurre si interfiere un proceso concursal sin que la LIVA lo haya previsto.

Para poder denegar estas devoluciones habría que conectar la devolución por rectificación de facturas al previo ingreso de la misma.

Lo mismo ocurre con las rectificaciones que se producen al amparo del artículo 80 Dos de LIVA cuando, realizada una operación gravada por el Impuesto, se genera un IVA repercutido que no se ingresa en el Tesoro, pues al finalizar el periodo de declaración liquidación el sujeto pasivo ha sido declarado en concurso, y en cambio se genera un IVA soportado para el destinatario de los bienes o de las prestaciones del servicio que genera el derecho a una devolución y se paga.

Como ya se dijo el IVA y su mecanismo liquidatorio no exige el ingreso del repercutido para que se pague la devolución, hasta aquí la neutralidad del impuesto no se vería afectada.

Sin embargo, si consecuencia de una acción de reintegración se anula la citada operación mercantil por Resolución Judicial firme, el artículo 80.Dos de la LIVA permite expedir una factura rectificativa para modificar la base imponible en la cuantía correspondiente. El problema se agrava aún más si el destinatario de la operación anulada también se declara en concurso.

El concursado podría expedir una factura rectificativa reclamando el IVA repercutido de la operación anulada y ello a pesar de no haberse ingresado el IVA repercutido reclamado- por haberse declarado el concurso- e incluso, aunque se haya devuelto el IVA soportado al destinatario de la operación, ahora en concurso.

Para evitar estas distorsiones del IVA, pago de dos devoluciones sin ingreso alguno, se propone una modificación del artículo 80 Dos de la LIVA de forma que prevea expresamente la imposibilidad de aceptar la rectificación de la factura por la operación anulada por Resolución judicial, si la rescisión se produce con ocasión de un concurso y no se ha ingresado el IVA repercutido cuya rectificación se solicita. Modificación legal que pasaría por conectar la rectificación de una factura y devolución del IVA repercutido de una operación judicialmente anulada, con su pago. Ello sería posible y conforme a la Sexta Directiva pues su artículo 90 habla de la reducción de la base imponible en la cuantía correspondiente por anulación, rescisión o reducción del precio *en las condiciones que los Estados miembros determinen*. Y una de esas condiciones puede ser precisamente conectar la devolución del repercutido de la operación anulada a su pago, ello es excepcional para la Directiva comunitaria, pero se ha aceptado en supuestos para evitar el fraude, como podría argumentarse.

Cuando el acreedor –proveedor del concursado se haya declarado en concurso habría que modificar la LIVA en el mismo sentido para los supuestos del artículo 80.Tres de LIVA.

En ambos casos, como dice la Directiva, *los Estados miembros determinaran las condiciones en las que se haga*, por lo que la Administración española puede fijar esas condiciones velando por la neutralidad del impuesto y para evitar que, siendo acreedora en un concurso, no se produzca lo que ahora ocurre *que se dedique a pagar y no a recaudar*, que se paguen dos devoluciones y no se ingrese cantidad alguna.

.-Modificaciones normativas propuestas:

.- 1º Como quiera que el fraccionamiento del periodo impositivo del IVA en función de la fecha del Auto de Concurso impide el funcionamiento del mecanismo de compensación previsto para liquidar el IVA en un periodo de declaración-liquidación posterior al Auto de concurso, no pudiendo declarar la cifra global a ingresar o a devolver del periodo. Se propone redactar el artículo

58 de la LC añadiendo un párrafo que permitiera considerar que los requisitos para la compensación concurren antes del Auto de declaración de concurso, tratándose de declaraciones-liquidaciones por IVA de periodos impositivos que estén en curso al tiempo de dictarse el Auto judicial y que su plazo de presentación vence con posterioridad.

2º.- El criterio de fraccionamiento instaurado por la doctrina del TS está obligando a la AEAT a infringir lo dispuesto en la LIVA y admitir el fraccionamiento del periodo de declaración –liquidación en función de la fecha del Auto de Concurso. Esta posibilidad no tiene reflejo actual en la normativa del IVA. Si este criterio se consolida, debería modificarse la LIVA para poder establecer y definir la forma de autoliquidar estos supuestos.

3º.- En todo caso, se propone modificar la redacción actual del artículo 99.3 de la LC eliminando la posibilidad de deducir las cuotas soportadas en los periodos sucesivos y hasta en cuatro años en caso de concurso, esto es, eliminar este derecho del obligado tributario en caso de concurso y restringir esta posibilidad para los casos de exceso de IVA soportado en el periodo inmediato anterior al Auto de Concurso que es el supuesto contemplado en el artículo 99.5 de la LC.

4º.- Mientras se mantenga el criterio del TS calificando de concursales los créditos derivados de facturas rectificativas, será necesaria una modificación normativa en la LIVA para realizar una liquidación independiente por este concepto al margen del resto de operaciones, o bien modificar el sistema y considerar que lo procedente es rectificar la deuda del periodo en que se realizó la operación originaria cuya factura se rectifica minorando las cuotas deducibles de aquel periodo y aumentando la deuda concursal con recargos e intereses.

5º.- La nueva redacción del nº 3 del artículo 176.1 de la LC que le ha dado la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC: “ *En cualquier estado del procedimiento , cuando se compruebe la insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa*” hace de este supuesto un caso muy frecuente y habitual, con lo que puede haber un incremento muy importante de supuestos en los que el proveedor del concursado debe rectificar al alza nuevamente su IVA e ingresarlo en el Tesoro perdiendo la facultad del párrafo primero del artículo 80 Tres de LIVA. No parece haber sido esa la intención del legislador y se trate de una simple pero importante disfunción originada por los cambios de numeración del artículo 176 bis de la LC con lo cual, mientras no se reenumeren, habrá que modificar el artículo 80 Tres de la LIVA y eliminar allí la referencia al supuesto del artículo 176.1.nº 3 para hacer coincidir la letra de la Ley con el espíritu del legislador.

6º.- Se propone una modificación del artículo 80 Dos de la LIVA de forma que prevea expresamente la imposibilidad de aceptar la rectificación de la factura por la operación anulada por Resolución judicial, si la rescisión se produce con ocasión de un concurso y no se ha ingresado el IVA repercutido cuya

rectificación se solicita. Modificación legal que pasaría por conectar la rectificación de una factura y devolución del IVA repercutido de una operación judicialmente anulada, con su pago. Modificación más necesaria y común al supuesto del artículo 80 Tres de LIVA para el caso de que el acreedor-proveedor del concursado que rectifica la factura se declare en concurso, o la parte que celebró con el concursado la operación sujeta a rescisión haya recibido la devolución del IVA y se declare en concurso.

Cristina Coto del Valle

Abogada del Estado