

Los créditos públicos en sede concursal

Fernando Gómez Martín

Auditor y Censor Jurado de Cuentas

Miembro de la AEDAF y miembro Correspondiente para el País Vasco
de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras

Resumen

El propósito de este trabajo es comentar el tratamiento de créditos públicos en la Ley concursal, identificados como de titularidad de la Administración del Estado, particularmente de la Hacienda Pública y de la Tesorería General de la Seguridad Social, y que se extiende a las Haciendas Autonómicas, Provinciales y Locales, acreedores profesionales y que se encuentran cautivos en procesos de ejecución universal, generalmente.

Abstract

The purpose of this paper is to discuss the treatment of public debts in the bankruptcy law, identified as owned by the state administration, particularly the Treasury and the General Treasury of Social Security, and extending to the Autonomic, Provincial and Town Treasury and professional creditors which are involved in an universal enforcement proceeding.

Palabras clave

Ley concursal, créditos públicos, acreedores

Keywords:

Bankruptcy law, public creditors, creditor

Sumario:

1. Informes de la administración concursal
 - 1.1. Informe principal
 - 1.1.1. Memoria
 - 1.1.2. Contabilidad
 - 1.1.3. Inventario
 - 1.1.4. Masa pasiva
2. Reconocimiento y clasificación de créditos públicos
 - 2.1. Determinación de créditos públicos
 - 2.1.1. Cotizaciones sociales
 - 2.1.2. Retenciones IRPF y «cuota obrera»
 - 2.1.3. Retenciones del Impuesto sobre Sociedades
 - 2.1.4. Impuesto sobre el Valor Añadido
3. Clasificación del crédito tributario y de la Seguridad Social
 - 3.1. Privilegio especial
 - 3.2. Privilegio general
 - 3.2.1. Privilegio general limitado
 - 3.3. Ordinarios
 - 3.4. Subordinados
 - 3.5. Clasificación del crédito tributario en caso de convenio concursal
4. Impuesto sobre el Valor Añadido y modificación de la base imponible
 - 4.1. Facturas rectificativas
 - 4.1.1. Contabilización de las facturas rectificativas por el concursado

La Ley concursal¹, que resalta el interés del concurso, sin concretar su alcance, regula el crédito público de manera coherente con dicho principio rector, aunque no satisfaga todas las expectativas. Como aproximación al interés del concurso, conviene destacar su cita en la exposición de motivos² y en diversos preceptos de la nueva Ley. Puede identificarse el interés del concurso con la satisfacción de los acreedores (créditos concursales), la protección del deudor (persona natural o jurídica y la herencia), así como de los trabajadores, y en la conservación de las empresas o unidades productivas de bienes y servicios, en su caso, es decir, se procura la defensa del marco socio-económico nacional, que coincide con la política económica del Gobierno español, para coadyuvar en el mantenimiento de la empresa.

Desde esta perspectiva puede entenderse mejor la pérdida o disminución de ciertos privilegios tradicionales³ de los acreedores de Derecho público, particularmente el crédito tributario y el laboral, sacrificio que comparten otros acreedores de Derecho privado, especialmente los que gozan de garantía real.

Me propongo comentar el tratamiento de créditos públicos en la Ley concursal, identificados como de titularidad de la Administración del Estado, particularmente de la Hacienda Pública y de la Tesorería General de la Seguridad Social, y que se extiende a las Haciendas Autonómicas, Provinciales y Locales⁴, “acreedores profesionales” y cautivos en procesos de ejecución universal, generalmente.

El crédito público se vincula al informe ex art. 74 de la Ley concursal, principalmente, aunque incide en otros documentos del procedimiento concursal (convenio, liquidación etc.).

1. Informes de la administración concursal

La administración concursal emitirá los informes previstos en la Ley, durante la tramitación del concurso. Algunos son imprescindibles en todo concurso y otros pueden ser exigibles únicamente en determinados supuestos procesales. Para tales funciones informativas, según se expone seguidamente, los registros y documentos contables pueden ser imprescindibles, cuando el deudor sea sujeto contable.

1 LEY 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE núm. 164, 10 julio 2003), en vigor desde el 1 de septiembre de 2004.

2 *La ley procura la conservación de las empresas o unidades productivas de bienes o servicios integradas en la masa, mediante su enajenación como un todo, salvo que resulte más conveniente a los intereses del concurso su división o la realización aislada de todos o alguno de sus elementos componentes, con preferencia a las soluciones que garanticen la continuidad de la empresa.*

3 Para la Hacienda Pública se concretaban sus privilegios en los arts. 71 a 75 y 129 de la Ley General Tributaria de 1963, éste último según modificación parcial por Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE 22.07.1995). Consecuentemente, el crédito tributario ostentaba la calificación jurídica de privilegiado, gozaba del derecho de abstención y, en su caso, de ejecución separada, hasta el 1.09.2004. La nueva LGT, 58/2003, de 17 de diciembre, dedica el artículo 77 al derecho de prelación del crédito tributario, en los términos siguientes: «1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley. 2. En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal».

4 VALERO LOZANO, Nicolás, El Régimen Jurídico del Crédito Público en la Ley Concursal, LA LEY, septiembre 2007, págs. 39 a 43.

1.1. Informe principal

El citado artículo 74 señala el plazo para la presentación del informe, que González Pascual⁵ califica de ordinario y considera que su emisión constituye la pieza clave y más importante de la actuación de este órgano en el concurso, importancia que radica en la transcendencia de su contenido, de marcado carácter patrimonial y financiero. Efectivamente, sobre la estructura del informe, el art. 75 menciona su contenido, del que destaca la determinación de la masa activa y pasiva del concurso, a los indicados efectos patrimoniales.

1.1.1. Memoria

El art. 75.1.1º señala: «Análisis de los datos y circunstancias del deudor expresados en la memoria a que se refiere el número 2º del apartado 2 del artículo 6».

La administración concursal, además de ratificar, rectificar o completar la memoria expresiva de la historia económica y jurídica presentada por el deudor, debe hacerlo, igualmente, respecto de la actividad o actividades a que se haya dedicado, durante los tres últimos años, y de los establecimientos, oficinas y explotaciones de que sea titular, así como tiene que manifestar su opinión sobre las causas de la insolvencia, para finalizar, esta primera parte de su informe, analizando las valoraciones y propuestas presentadas respecto de su viabilidad patrimonial.

1.1.2. Contabilidad

El primer inciso del apartado 1.2º del art. 75 establece que el informe se refiera a: «Estado de la contabilidad del deudor y, en su caso, juicio sobre las cuentas, estados financieros, informes y memoria a que se refiere el apartado 3 del artículo 6...».

El informe sobre este apartado puede concretarse en una exposición sobre los registros contables, el plan de cuentas utilizado por la empresa, las cuentas anuales y los estados financieros presentados, así como de la memoria de los cambios significativos operados en el patrimonio, etc., después de efectuar el análisis sobre el grado de observancia de los requisitos que deben cumplir el sistema contable y de los principios de contabilidad generalmente aceptados, según previene el Código de comercio, el TRLSA (arts. 171 y siguientes), y el PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y RD 1515/2007 (PYMES).

1.1.3. Inventario

El art. 75.2 ordena: «Al informe se unirán los documentos siguientes: 1º. Inventario de la masa activa». El art. 76.1 dispone: «Constituyen la masa activa del concurso los bienes y derechos integrados en el patrimonio del deudor a la fecha de la declaración de concurso y los que se reintegren al mismo o adquiera hasta la conclusión del procedimiento».

5 GONZÁLEZ PASCUAL, Julián, «La información contable y los informes de la administración judicial en el Anteproyecto de Ley Concursal», *Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España*, 3ª Época, núm. 20-2002, págs. 32-45.

El antecedente de este inventario se halla en el art. 6.2.3º: «6. Solicitud del deudor... 2. A la solicitud se acompañarán los documentos siguientes: ...3.º Un inventario de bienes y derechos, con expresión de su naturaleza, lugar en que se encuentren, datos de identificación registral en su caso, valor de adquisición, correcciones valorativas que procedan y estimación del valor real actual...».

El art. 82 regula la formación de la masa activa: «1. La administración concursal elaborará a la mayor brevedad posible un inventario que contendrá la relación y el avalúo de los bienes y derechos del deudor integrados en la masa activa a la fecha de cierre, que será el día anterior al de emisión de su informe».

1.1.4. Masa pasiva

Recuerdo lo ordenado en el art. 75.2: «Al informe se unirán los documentos siguientes:... 2º Lista de acreedores».

El artículo 94, sobre estructura y contenido, dispone: «1. Al informe de la administración concursal se acompañará la lista de acreedores, referida a la fecha de solicitud de concurso, que comprenderá una relación de los incluidos y otra de los excluidos, ambas ordenadas alfabéticamente». No es probable que haya pasado inadvertida la referencia de la lista de acreedores «a la fecha de la solicitud del concurso», cuando es más razonable que incluya los derechos de crédito, que integran la masa pasiva, determinados a la fecha de la declaración del concurso, como se establece para la masa activa, en el citado art. 76.1, concordante con lo dispuesto en el art. 49, que ordena la integración de todos los acreedores en la masa pasiva, una vez declarado el concurso, así como respecto de la valoración de créditos en moneda extranjera (art. 88.2), a la valoración de prestaciones no dinerarias (art. 88.3), y a las prestaciones dinerarias futuras (art. 88.4), que se refieren a la fecha de la declaración del concurso. Además de responder a la lógica de los requerimientos que se hacen a los acreedores, para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos (art. 21.1.5º y 21.4), y de la comunicación de créditos (art. 85).

Las Resoluciones de los Juzgados de lo Mercantil N° 1 Vitoria-Gasteiz (D. Edorta Josu Etxarandio Herrera) y de Málaga (D. Enrique Sanjuán y Muñoz), de fechas 21.06.2005 y 18 de julio de 2005, respectivamente, avalan esta tesis relativa a que la lista de acreedores debe referirse a la fecha del Auto de declaración de concurso.

De nuevo acudo al artículo 75: «Estructura del informe... 2. Al informe se unirán los documentos siguientes:... 3.º En su caso, el escrito de evaluación de las propuestas de convenio o anticipada de liquidación que se hubiesen presentado».

La propuesta de convenio no puede ofrecer quita mayor del 50% de las deudas, ni espera superior a cinco años, excepto en empresas con especial trascendencia para la economía, y no puede consistir en *datio pro soluto o pro solvendo*, ni en la liquidación global del patrimonio [masa activa] (art. 100º).

6 Se modifica por el mencionado RDL 3/2009: «Artículo 10. *Convenio*. Cuatro. El párrafo segundo del apartado 1 del artículo 100 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, queda redactado como sigue: «Excepcionalmente, cuando se trate del concurso de empresas cuya actividad pueda tener especial trascendencia para la economía, siempre que lo contemple el plan de viabilidad que se presente, el juez del concurso podrá, a solicitud de parte, autorizar motivadamente la superación de dichos límites».

Finaliza el art. 75: «3. El informe concluirá con la exposición motivada de los administradores concursales acerca de la situación patrimonial del deudor y de cuantos datos y circunstancias pudieran ser relevantes para la ulterior tramitación del concurso».

Además de otros datos relevantes para el concurso, lo dispuesto en este precepto encomienda a la administración concursal que exprese una opinión motivada sobre la situación patrimonial del deudor, es decir, que compare las valoraciones de la masa activa (inventario) con la pasiva (lista de acreedores), más la relación de créditos contra la masa, para informar sobre si presentan superávit (bienes suficientes para satisfacer las obligaciones) o déficit (incapacidad patrimonial). Esta información, en sí misma, además de otra que pueda figurar en la referida exposición, es relevante para la ulterior tramitación del concurso, respecto a lo dispuesto en los arts. 48.3-5 y 71, así como en los arts. 164 y 165, relativos a la calificación de concurso.

2. Reconocimiento y clasificación de créditos públicos

Conviene recordar el art. 86.1, sobre facultades de la administración concursal relativas a la adopción de decisiones, sobre reconocimiento o exclusión de créditos, que en el apartado 1 del referido art. 94 se plasma en la lista de acreedores, compuesta de dos relaciones: una de los créditos incluidos (reconocidos) y otra de los excluidos (no reconocidos), referida a la fecha de la solicitud del concurso.

A la administración concursal corresponde incluir o excluir los créditos en la lista de acreedores, es decir, debe adoptar dicha decisión respecto de cada uno de los créditos comunicados por los acreedores y de los que resultasen de los libros y documentos del deudor o constaren en el concurso (art. 86.1), la cual mención a cada uno de los créditos, en lugar de a los acreedores, no es ociosa, pues un acreedor puede ser titular de varios créditos con distinta calificación jurídica (clasificación).

El art. 86.2 obliga a la administración concursal a incluir en la lista de acreedores: a) aquellos créditos que hayan sido reconocidos por laudo o por sentencia, aunque no fueran firmes; b) los que consten en documento con fuerza ejecutiva; c) los reconocidos por certificación administrativa; d) los asegurados con garantía real inscrita en registro público; y, e) los créditos de los trabajadores, cuya existencia y cuantía resulten de los libros y documentos del deudor o por cualquier otra razón consten en el concurso. Faculta a la administración concursal para impugnar en juicio ordinario y dentro del plazo para emitir su informe, los convenios o procedimientos arbitrales en caso de fraude, conforme a lo previsto en el 53, y la existencia y validez de los créditos consignados en título ejecutivo o asegurados con garantía real, así como, a través de los cauces admitidos al efecto por su legislación específica⁷, los actos administrativos. Si así fuere, es decir, si estuvieran impugnados o recurridos créditos reconocidos por laudo o por sentencia, los consignados en título ejecutivo, y los créditos de los trabajadores, la administración los clasificará como contingentes sin cuantía.

El apartado 3 de dicho art. 86 se refiere a concursado persona casada, en régimen de gananciales o cualquier otro de comunidad de bienes, y ordena a la administración concursal que haga constar en la

7 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

lista de acreedores (art. 94), respecto de cada uno de los créditos incluidos, si sólo pueden hacerse efectivos sobre su patrimonio privativo [arts. 1372 y 1373 del Código Civil] o también sobre el patrimonio común [arts. 1362 y 1363, 1365 a 1369 del CC].

Lo expuesto, sobre reconocimiento de créditos por los administradores concursales, cuando el deudor sea empresario mercantil, requiere servirse de los procedimientos de revisión y verificación contable, que utiliza métodos de los prácticos, además de las Normas Técnicas de Auditoría del ICAC, para obtener evidencia pertinente, suficiente y adecuada, mediante la realización de las pruebas que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre las deudas del concursado, entre las que se encuentra la circularización a los acreedores conocidos, obligatoria en caso de concurso (art. 21.4 Lc), e indispensable para la posterior clasificación de créditos, y que ha sido objeto de atención en la Resolución de 24 de junio de 2003, del ICAC, que publica la NTA sobre «*Confirmaciones de terceros*». De igual modo, los administradores concursales deberán aplicar procedimientos para averiguar la existencia de litigios y reclamaciones contra el concursado con efectos patrimoniales, a los que se refiere la NTA mencionada al tratar sobre litigios inherentes a la masa activa. No parece ocioso, por tanto, que la administración concursal, para la determinación de la masa pasiva, deba acudir a los registros, justificantes y documentos contables del concursado.

Así se desprende de la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 3 de Madrid, de fecha veintidós de julio de dos mil cinco: «Hay que destacar que las reclamaciones deben contrastarse con la contabilidad sin que los incidentes de impugnación sean cauce adecuado para dirimir otras controversias... Lo relevante, en consecuencia, es que tales reconocimientos implican pronunciamientos que exceden del objeto del incidente que parte, no se olvide, de la función propia de los administradores, labor exclusivamente de verificación contable en virtud de la cual elaboran su informe. Es esa actividad, a una fecha concreta plasmada en la lista de acreedores, lo que conforma el alcance de la impugnación». D. Gregorio Plaza González.

El artículo 87 contempla determinados supuestos especiales de reconocimiento de créditos, particularmente aquellos sometidos a condición, resolutoria o suspensiva, los litigiosos y los afianzados, aunque sólo hará mención a los créditos públicos.

Los créditos sometidos a condición suspensiva⁸ y los litigiosos [STS (Sala de lo Civil) 28.02.1991] serán reconocidos en el concurso como créditos contingentes sin cuantía propia y con la calificación que corresponda, admitiéndose a sus titulares como acreedores legitimados en el juicio, sin más limitaciones

Lo dispuesto en este precepto encomienda a la administración concursal que exprese una opinión motivada sobre la situación patrimonial del deudor, es decir, que compare las valoraciones de la masa activa con la pasiva, más la relación de créditos contra la masa

8 « La condición es suspensiva cuando de su cumplimiento depende la existencia de la obligación. La obligación bajo condición suspensiva es la que debe existir o no existir, según que un acontecimiento futuro e incierto suceda o no suceda».

que la suspensión de los derechos de adhesión, de voto y de cobro. En todo caso, la confirmación del crédito contingente o su reconocimiento en sentencia firme o susceptible de ejecución provisional, otorgará a su titular la totalidad de los derechos concursales que correspondan a su cuantía y calificación (art. 87.3).

Llama la atención que a los créditos de derecho público de la Administración, recurridos en vía administrativa o jurisdiccional, claramente litigiosos, sean tratados como créditos sometidos a condición resolutoria, objeto de reconocimiento provisional, y no como a los sometidos a condición suspensiva [art. 1114 del Código Civil] y a los litigiosos [arts. 1535 y 1536 del Código Civil], es decir, contingentes sin cuantía, ambos con la calificación jurídica que les corresponda, quizá debido a la presunción de legalidad de los actos administrativos (art. 87.2). Así se considera en la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil N° 2 de Bilbao, de fecha veintiocho de julio de dos mil seis: «... dicha Recaudación [TGSS] cuenta con beneficios, tanto para el reconocimiento, puesto que necesariamente se incluyen en la lista de acreedores en certificación administrativa (art. 86.2 LECO), como en la clasificación de los de derecho público recurridos en vía administrativa o jurisdiccional, pues se reputan sometidos a condición resolutoria y no litigiosos contingentes (art. 87.2 LECO)...». D. Edorta J. Etxarandio Herrera.

No obstante, la cuestión ha quedado resuelta con la modificación operada por el RDL 3/2009, de 27 de marzo: «Artículo 9. Reconocimiento y subordinación de créditos. Uno. El apartado 2 del artículo 87 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, queda redactado como sigue: «2. A los créditos de derecho público de las Administraciones públicas y sus organismos públicos recurridos en vía administrativa o jurisdiccional, aún cuando su ejecutividad se encuentre cautelarmente suspendida, les será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior. Por el contrario, los créditos de derecho público de las Administraciones públicas y sus organismos públicos que resulten de procedimientos de comprobación o inspección se reconocerán como contingentes hasta su cuantificación, a partir de la cual tendrán el carácter que les corresponda con arreglo a su naturaleza, sin que sea posible su subordinación por comunicación tardía. Igualmente, en el caso de no existir liquidación administrativa, se clasificarán como contingentes hasta su reconocimiento, por sentencia judicial, las cantidades defraudadas a la Hacienda Pública y a la Tesorería General de la Seguridad Social desde la admisión a trámite de la querella o denuncia»⁹.

2.1 Determinación de créditos públicos

La periodificación contable es un método para respetar algunos de los principios de contabilidad generalmente aceptados, según la Primera Parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en particular, el de devengo¹⁰ y el de correlación de ingresos y gastos¹¹, con la finalidad de que el resultado contable incluya todos los ingresos y gastos devengados en

9 Disposición transitoria quinta. Reconocimiento y subordinación de créditos. El artículo 9 de este Real Decreto-ley será de aplicación a los procedimientos concursales que se declaren a partir de su entrada en vigor. No obstante, el apartado uno y dos del artículo 9 de este Real Decreto-ley será de aplicación a todos los procedimientos concursales que estén en tramitación a la fecha de su entrada en vigor (1.04.2009).

10 La imputación de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

11 El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados directamente con la actividad de la empresa.

el período, que generalmente es anual y coincide con el año natural, aunque también cuando se formulen estados financieros intermedios referidos a cualquier otro período, mediante el registro de determinados ajustes sobre ingresos o gastos que se produzcan en los siguientes supuestos: a) Que se hayan devengado en el período, aunque todavía no se hayan cobrado o pagado; b) Que no se hayan devengado en el período, pero se hayan cobrado o pagado durante el mismo. Tales hechos contables se regulan en el citado PGC, a saber: 48. Ajustes por periodificación; 480. Gastos anticipados; 485. Ingresos anticipados; 58. Ajustes por periodificación; 580. Intereses pagados por anticipado; y 585. Intereses cobrados por anticipado.

Sin embargo, el vulgar comentario que antecede no tiene otro interés que descartar su aplicación al análisis del crédito público en sede concursal, salvo como referencia conceptual.

2.1.1. Cotizaciones sociales

Es probable que la fecha del auto de declaración de concurso (arts. 14, 15, 20 y 21 de la Ley concursal) no coincida con el fin de mes, lo que aconsejaría “periodificar” las nóminas, normalmente mensuales¹², y respectivas cotizaciones sociales, también calculadas sobre bases mensuales¹³, si el deudor fuese empresario y decidiese formular estados financieros intermedios a la fecha de declaración de concurso. No imagino su utilidad, salvo en el supuesto de suspensión de facultades del deudor y sustitución por la administración concursal, la cual bien pudiera estar interesada en dejar constancia, en los registros contables, de la situación patrimonial, financiera y de los resultados del deudor a dicha, con la finalidad de separar las responsabilidades de ambas administraciones, aunque en este supuesto el interés de la administración concursal se inclinaría por la fecha de aceptación de su nombramiento.

2.1.2. Retenciones IRPF y «cuota obrera»

En relación con las citadas nóminas, si se encontrasen a medio camino para su liquidación, por no haber finalizado el mes correspondiente, cuando se inicie el procedimiento de concurso (auto de declaración), es evidente que no habría llegado el momento de practicar retención alguna, a cuenta del IRPF¹⁴, que tendrá lugar en la fecha de pago, o para cotizar a la Seguridad Social¹⁵, cuya liquidación también se practicará cuando nazca la obligación salarial, es decir, al finalizar el mes correspondiente, luego no cabe plantear provisión de ninguna clase y menos aún calcular ambas retenciones sobre parte de las nóminas, para su inclusión en la lista de acreedores, pues a la fecha de la declaración de concurso, salvo que coincidiese con el último día de mes, no han nacido como créditos concursales. Cuando nazcan, al finalizar el mes durante el cual fue declarado el concurso, en

12 Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

13 Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social.

14 Ley 35/2006, de 28 de noviembre

15 TRLGSS. Artículo 104. Sujeto responsable... «2. El empresario descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo...».

el caso de las cotizaciones a la TGSS, o de su pago, en referencia a las retenciones del IRPF, no serán créditos concursales sino créditos contra la masa (art. 84.2.5°).

Conviene mencionar el art. 1090 del Código civil, para recordar que el deber de retener a cuenta de los impuestos personales sobre la renta y de cotización a la Seguridad Social, causa de las obligaciones de pago a la Hacienda Pública y a la TGSS (prestación), nace de la Ley General Tributaria y de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades, así como de la Ley General de la Seguridad Social (leyes especiales).

Un apunte contable completa el comentario anterior. El último día de cada mes, en general, el empresario debe reconocer y registrar la obligación salarial, con cargo a «Sueldos y salarios» (640) y abono a «Remuneraciones pendientes de pago» (465), e igualmente su obligación de cotización a la Seguridad Social, con cargo a «Seguridad Social a cargo de la empresa» (642) y abono a «Organismos de la Seguridad Social, acreedores» (476). Si el mismo día, último del mes, pagase las nóminas correspondientes, contabilizará la cancelación de la obligación anterior, con cargo a «Remuneraciones pendientes de pago» (465) y «Organismos de la Seguridad Social, acreedores» (476), mediante abono en la cuenta de Tesorería correspondiente (57), por las cantidades efectivamente satisfechas a los trabajadores, y en las cuentas de «Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas» (4751) y «Organismos de la Seguridad Social, acreedores» (476), por las retenciones practicadas a los trabajadores (IRPF y Cuota Obrera). Si ese día, último del mes, no pagase y, consecuentemente, no practicase las referidas retenciones, no nace crédito alguno para la Hacienda Pública por retenciones del IRPF; sin embargo, nace el derecho de crédito por la llamada cuota obrera a favor de la Seguridad Social (art. 104 TRLSS).

Se refiere a esta cuestión, en alguna medida, la Sentencia pronunciada por D. Javier Antón Guijarro, Magistrado-Juez de lo Mercantil Nº 1 de Oviedo, de fecha treinta y uno de mayo de dos mil cinco, al considerar que únicamente las retenciones practicadas con posterioridad a la fecha de declaración del concurso pueden ser tenidas como créditos contra la masa en la medida en que traen causa en el ejercicio de la actividad empresarial del concursado desarrollado tras dicho momento y encuentran acomodo en el nº 5 del Art. 84-2 L.C.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de fecha veinte de septiembre de dos mil nueve, confirma la anterior doctrina: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. SEGUNDO. - Enunciación del motivo de casación.

El motivo primero y único de casación se introduce con la siguiente fórmula: «Al amparo de lo establecido en el artículo 477.1 LEC, en relación con los artículos 477.2.3.º y 477.3 del mismo texto legal, es la infracción de lo establecido en el artículo 84.2.10 LCon en relación con la clasificación del crédito tributario en concepto de IVA cuarto trimestre ejercicio 2004».

Dicho motivo se funda, síntesis, en que (a) la sentencia recurrida omite que en el IVA la cantidad a ingresar se calcula por la diferencia entre el impuesto devengado en las ventas o servicios prestados y el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios, pues las deducciones tratan de garantizar su plena neutralidad como característica esencial del IVA comunitario; (b) el crédito tributario no nace con las repercusiones que se practican en una factura por el IVA, sino con posterioridad, al fin del trimestre (o mes si la empresa por su dimensión tiene que hacer declaración mensual) pues hasta entonces no hay obligación de ingresar

la cantidad repercutida; la cantidad resultante puede ser mayor o menor de las repercutidas e, incluso, generar un derecho a devolver o a compensar frente a la Hacienda Pública; (c) la sentencia recurrida se detiene en el momento del devengo teórico, de la repercusión, sin tener en cuenta el mecanismo de la deducción y considera posible fraccionar el periodo trimestral olvidando el presupuesto principal de que haya crédito para la Hacienda Pública; d) el artículo 167 LIVA establece que los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda; (e) El carácter de créditos contra la masa no se fundamenta en el artículo 84.2.5.º LCon, como se hace constar en la sentencia, por actividad profesional o empresarial posterior al auto del concurso, sino en el artículo 84.2.10.º LCon a cuyo tenor son créditos contra la masa las obligaciones nacidas por Ley después del auto de declaración de concurso; (f) en la medida en la que las obligaciones tributarias, en concreto el IVA, son obligaciones legales, su fuente es la ley, y la legislación reguladora del IVA fija el periodo de liquidación, en este caso trimestral, para la determinación del crédito tributario; (g) no existe norma legal que permita fraccionar la deuda tributaria y la LCon tampoco lo permite; los casos en que expresamente se admite que exista un fraccionamiento de la deuda tributaria son tasados y se prevén legalmente; (h) la controversia no se puede resolver aplicando al ámbito civil construcciones conceptuales sobre la diferencia entre el devengo, hecho imponible, exigibilidad, liquidación, autoliquidación, pues se trata de conceptos tributarios propios de otro orden jurisdiccional.

El motivo debe ser desestimado.

TERCERO - Consideración como créditos concursales de créditos por IVA por hechos imposables anteriores a la declaración del concurso.

Se plantea en este recurso de casación la cuestión acerca de si los créditos por IVA contra el deudor liquidados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a hechos imposables anteriores a la declaración del concurso, aunque la liquidación haya tenido lugar con posterioridad.

Esta Sala fija como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imposables anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales. Esta conclusión se funda en los siguientes argumentos:

- a. Esta doctrina ha sido seguida por diversas audiencias provinciales, además de la que ha dictado la sentencia objeto de impugnación (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 23 de junio de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 17 de noviembre de 2006, SAP Córdoba, Sección 3ª, de 7 de junio de 2007, SAP La Rioja, Sección 1.ª, de 22 de junio de 2007, SAP A Coruña, Sección 4.ª, de 19 de febrero de 2008, SAP Valencia, Sección 9.ª, de 25 de febrero de 2008).
- b. Las audiencias provinciales han seguido una doctrina similar, aplicada a las circunstancias de cada supuesto, en relación con las facturas de rectificación del IVA (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP de Barcelona, Sección 15.ª, de 26 de abril de 2007, SAP Zaragoza, Sección 5.ª, de 13 de febrero de 2009, SAP Castellón, Sección 3.ª, 20 de febrero de 2009, y en relación con los recargos en concepto de IVA (SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 15 de diciembre de 2008, SAP de Asturias, Sección 15.ª, de 23 de marzo de 2009).
- c. 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 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 del hecho imponible (presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo), 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.

- d. 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 del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, 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 «[l]os que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso». El artículo 84.1 LCon establece que «[c]onstituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa».
- e. 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 LIVA, 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 (artículos 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. Por el contrario, el artículo 75 LIVA regula el devengo del impuesto ateniéndose al momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos.
- f. 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 arts. 167.2 LIVA y el 71.7 RLIVA, 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.
- g. Los obstáculos que opone la AEAT (cifrados en la falta de previsión de la posibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y en la importancia de la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones esencial en este impuesto) no son suficientes para alterar la conclusión obtenida. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, como expresa la sentencia recurrida. La falta de una norma

específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.2.10.º LCon. La DA octava LGT establece que, en materia de «Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento».

Habiéndolo entendido así la sentencia recurrida, no se aprecia, en suma, la infracción denunciada». Ponente D. Juan Antonio Xiol Rios.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de fecha veinte de septiembre de dos mil nueve, reitera la anterior doctrina: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. SEXTO.- Calificación de los créditos por retenciones correspondientes al IRPF.

Se plantea en este recurso de casación la cuestión, aún no resuelta por esta Sala, acerca de si los créditos por retenciones por IRPF contra el deudor declarados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a retenciones realizadas con anterioridad a la declaración del concurso, aunque su declaración haya tenido lugar con posterioridad.

Esta Sala fija como doctrina que los créditos por retenciones por IRPF contra el deudor correspondientes a rentas o salarios abonados con anterioridad a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para el ingreso, constituyen créditos concursales. Esta conclusión se funda en los siguientes argumentos:

- a. Esta doctrina ha sido seguida por diversas audiencias provinciales, además de la que ha dictado la sentencia objeto de impugnación (SAP Asturias, Sección 1.ª de 23 de junio de 2006; SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006; SAP Asturias, Sección 1.ª, 5 de febrero de 2007, RA n.º 438/2006; SAP Córdoba, Sección 3.ª, de 7 de junio de 2007; SAP La Rioja, Sección 1.ª, de 22 de junio de 2007; SAP Valencia, Sección 9.ª, de 25 de febrero de 2008, SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 11 de septiembre de 2008 y SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 15 de diciembre de 2008).
- b. Algunas de estas sentencias se han fundado en la identidad del momento de nacimiento de la obligación del contribuyente principal por IRPF y el retenedor, fijado en el momento de la realización del hecho imponible (así se observa en la sentencia recurrida, por remisión a la argumentación del Juzgado). Esta doctrina debe ser matizada, aunque la conclusión es idéntica a la alcanzada por las expresadas sentencias.
- c. El nacimiento de la obligación tributaria principal que corresponde al contribuyente por renta 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 LGT. Según el artículo 6.1 LIRPF 2004 constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. Este precepto debe completarse con lo dispuesto en el artículo 12 LIRPF 2004, del que resulta que hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente durante el periodo impositivo anual («El IRPF se devengará el 31 de diciembre de cada año [...]»). Sin embargo, la obligación del retenedor es una obligación tributaria (artículo 58 LGT) autónoma respecto de la obligación tributaria principal (según se reconoce unánimemente en la doctrina científica y en la jurisprudencia administrativa) y tiene un carácter bifronte, pues comporta en sí misma («en todo caso») la obligación de ingresar en el Tesoro el

importe de lo retenido o de lo que debe retenerse si la retención no se verifica («En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquélla obligación pueda excusarles de ésta»: artículo 101.4 LIRPF 2004). Según el artículo 76 RIRPF de 2004 «[c]on carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes». De esta regulación se sigue que la obligación del retenedor, en sus dos aspectos de retención e ingreso en el Tesoro, nace en el momento del abono de las rentas o salarios con independencia de que la retención se realice o no y del momento en que proceda efectuar el ingreso. No entendemos aceptable la posición de la Abogacía del Estado con arreglo a la cual nacerían en momentos diversos la obligación de retener y la obligación de ingresar lo retenido en el Tesoro, pues la regulación que acaba de exponerse refleja que se trata de dos aspectos de la misma obligación tributaria sujetos a un régimen conjunto.

- d. Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por retenciones por el IRPF, que es el del abono de las rentas o salarios, determina que el crédito tenga carácter concursal si el abono se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación o el ingreso haya concluido con posterioridad. En efecto, de acuerdo con este precepto son créditos contra la masa «[l]os que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso». El artículo 84.1 LCon establece que «[c]onstituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa».
- e. El carácter de obligación legal del crédito por retenciones por el IRPF, sujeta a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito, puesto que la obligación formal de declaración a que está obligado el retenedor durante un determinado plazo en que debe producirse el ingreso constituye, según las normas generales de la LGT (artículo 119 LGT), un acto, encuadrado en el procedimiento de gestión, mediante el que el obligado tributario reconoce o manifiesta la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del nacimiento de la obligación.
- f. La clasificación del crédito por retención por el IRPF en atención al momento en que procede el ingreso, que propugna la recurrente, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado, pues, de modo similar a como ocurre con el IVA, los plazos de ingreso pueden sufrir alteraciones según el sujeto obligado. Frente a la regla general que ordena el ingreso en los veinte primeros días de abril, julio, octubre y enero, la Administración del Estado, y los retenedores con un determinado volumen de operaciones, deben ingresar las retenciones en los veinte primeros días de cada mes (art. 69 RIRPF 2004).
- g. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario, los cuales deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen plazos especiales para el ingreso) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. La DA octava LGT establece que, en materia de

«Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento».

Habiéndolo entendido así la sentencia recurrida, no se aprecia, en suma, la infracción denunciada». Ponente D. Juan Antonio Xiol Rios.

2.1.3. Retenciones del Impuesto sobre Sociedades

Sin embargo, en las retenciones por arrendamiento la obligación nace en el momento de la exigibilidad de las rentas correspondientes, según el art. 63 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, que impone la obligación de retener cuando la renta sea exigible (con independencia de que se haya producido o no el pago): *«Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta 1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior».*

2.1.4. Impuesto sobre el Valor Añadido

Respecto del IVA, en el supuesto temporal contemplado (fecha de referencia patrimonial –fecha del auto de declaración de concurso– distinta de fin de mes o trimestre), deberán mantenerse los saldos figurados en las cuentas «HP, IVA soportado» (472) y «HP, IVA repercutido» (477), sin que proceda asiento compensatorio alguno que permita trasladar, en su caso, el exceso del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible, a la cuenta «HP, acreedor por IVA» (4750), lo que sólo tendrá lugar al finalizar el período impositivo correspondiente¹⁶. Es decir, no procede, a mi juicio, liquidar el IVA a la fecha de declaración de concurso, salvo que coincidiese con el último día del mes o trimestre, ni reconocer el saldo acreedor resultante como crédito concursal en la lista de acreedores, pues tal iniciativa debería ser seguida de otra, al finalizar el período impositivo, para presentar la autoliquidación¹⁷ del IVA, por el tiempo transcurrido desde la fecha de declaración de concurso hasta el final del mes o trimestre, ambas claramente contrarias a la normativa del IVA sobre declaraciones-liquidaciones (arts. 99, 164 y 167 LIVA).

En mi modesta opinión, el IVA devengado (repercutido) que figure como saldo acreedor en la cuenta «HP, IVA repercutido» (477), a la fecha de declaración de concurso, integra la masa pasiva (art. 49 de la Ley concursal) y será objeto de liquidación separada en el plazo de declaración correspondiente. En ese período, deberá presentarse otra liquidación ante la Hacienda Pública con el IVA repercutido, desde la declaración de concurso hasta la finalización del período impositivo (mes o trimestre), y con el soportado hasta el final del período impositivo (anterior y posterior a la declaración de concurso), procediendo el pago de la cuota a ingresar resultante o la compensación o devolución correspondiente.

Así se deduce, me parece, de la autorizada opinión del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Oviedo, en la sentencia de fecha 26.06.2005, al concluir que únicamente el crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar

¹⁶ LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

¹⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 120.1.

La confirmación del crédito contingente o su reconocimiento en sentencia firme o susceptible de ejecución provisional, otorgará a su titular la totalidad de los derechos concursales que correspondan a su cuantía y calificación

del reconocimiento de crédito contra la masa.
D. Javier Anton Guijarro.

Considero, por tanto, que el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado, por excelencia tributo repercutido, forma parte de la masa pasiva del sujeto pasivo (en el momento de la repercusión no exigible e ilíquida), aunque no sea deuda tributaria en sede administrativa, pero sí concursal. A mi juicio, conviene repasar la Ley 37/1992, de 28 de diciembre –en particular, el hecho imponible (art. 4), el devengo (arts. 75 a 77), la base imponible (arts. 78 a 83), los sujetos pasivos (arts. 84 a 86), la repercusión del impuesto (art. 88), los tipos impositivos (arts. 90

y 91) y, por último, fundamentalmente, las deducciones (arts. 92 a 114)– para reconducir la valoración del IVA a la fecha de declaración de concurso, distinta de la de fin de mes o trimestre, respetuosa con la neutralidad que sirvió de fundamento a su implantación, por Ley 39/1985, de 2 de agosto, así como en la citada vigente, promulgada como consecuencia de la creación del Mercado interior, para su adaptación y armonización con las Directivas comunitarias.

Por ello, reitero que el devengo del IVA repercutido, a la fecha de declaración de concurso, con causa en la entrega de bienes o prestación de servicios, etc., constituye una obligación tributaria indeterminada, aunque determinable, en sede concursal. El IVA devengado, después de la declaración de concurso, dará lugar a otra liquidación a presentar durante el plazo establecido, y dependerá de que se produzca o no un IVA soportado, que podrá ser inferior, igual o superior al IVA repercutido, para lo que habrá que esperar a la finalización del período impositivo (mes o trimestre), en cuyo momento se conocerá si existe o no deuda tributaria. Si el período impositivo finalizase después de la declaración de concurso, la deuda tributaria resultante, por esta segunda liquidación, no sería un crédito concursal sino un crédito contra la masa (art. 84.2.10º).

No obstante, debe valorarse, también, que en el IVA la deuda tributaria nace con el devengo del impuesto. Significa esto que durante el período impositivo (normalmente, el trimestre) irán naciendo sucesivas deudas tributarias por IVA repercutido, así como sucesivos créditos de impuesto por IVA soportado. Estos créditos son distintos, individualizados y separados, pero su exigibilidad es aplazada hasta el final del período impositivo. La deuda ya ha nacido y es líquida, pero no es exigible, a la espera de una eventual compensación con posiciones acreedoras. Es lo que se denomina “suspensión de la exigibilidad”. Al término del período impositivo, el sujeto pasivo “podrá” (art. 99.uno LIVA) deducir globalmente el montante total de las cuotas soportadas en dicho período. Si el sujeto pasivo hace uso de este derecho a la deducción (art. 100), entonces, la deuda tributaria se determina por diferencia entre las cuotas repercutidas y las cuotas soportadas. En este trance, estaríamos ante la sustitución de las deudas tributarias nacidas y devengadas, durante el período, por una deuda única (o crédito único) producto de la compensación. Esta interpretación se acepta, salvando la gran distancia que existe, en el esquema de funcionamiento del denominado contrato de cuenta corriente mercantil, y se contempla una corriente doctrinal (Uría) que defiende la supervivencia y autonomía de los créditos durante el período previo a la liquidación y fijación

del saldo. De hecho, la situación de cuenta corriente no es ajena al campo de la compensación de las obligaciones tributarias (art. 71 LGT). La consecuencia de esta interpretación, en la medida que la deuda tributaria por IVA ya se ha devengado y existe, es que podría defenderse el corte del período impositivo, al tiempo de la declaración de concurso, a los fines de clasificar, en su caso, la deuda como crédito concursal, todo ello sin perjuicio de que, en cumplimiento de las normas fiscales, se haga la correspondiente declaración al término de período y por todo el período impositivo. A esta interpretación ayuda el hecho de que la deducción (compensación) sea configurada como un derecho del sujeto pasivo, lo cual es relevante. Y es que el legislador pudo configurar la compensación como un mecanismo necesario, por imperio de la ley (compensación legal) y no como un derecho, que se puede ejercer o no, a voluntad del sujeto pasivo y sujeto a caducidad.

Cuanto antecede, permite inclinarse por la interpretación de que tales créditos con la Seguridad Social (cotización patronal y retenciones) o la Hacienda Pública (retenciones IRPF e IVA, en su caso), en los supuestos temporales contemplados (fecha de declaración de concurso anterior a la fecha de autoliquidación impositiva correspondiente), serán créditos concursales o «contra la masa»¹⁸, por haber nacido la correspondiente obligación antes o con posterioridad a la declaración de concurso, para su pago una vez hayan vencido y sean exigibles las devengadas después de la declaración de concurso.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de fecha uno de septiembre de dos mil nueve, confirma la anterior doctrina: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. SEGUNDO. - Enunciación del motivo de casación.

El motivo primero y único de casación se introduce con la siguiente fórmula:

«Al amparo de lo establecido en el artículo 477.1 LEC, en relación con los artículos 477.2.3.º y 477.3 del mismo texto legal, es la infracción de lo establecido en el artículo 84.2.10 LCon en relación con la clasificación del crédito tributario en concepto de IVA cuarto trimestre ejercicio 2004».

Dicho motivo se funda, síntesis, en que (a) la sentencia recurrida omite que en el IVA la cantidad a ingresar se calcula por la diferencia entre el impuesto devengado en las ventas o servicios prestados y el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios, pues las deducciones tratan de garantizar su plena neutralidad como característica esencial del IVA comunitario; (b) el crédito tributario no nace con las repercusiones que se practican en una factura por el IVA, sino con posterioridad, al fin del trimestre (o mes si la empresa por su dimensión tiene que hacer declaración mensual) pues hasta entonces no hay obligación de ingresar la cantidad repercutida; la cantidad resultante puede ser mayor o menor de las repercutidas e, incluso, generar un derecho a devolver o a compensar frente a la Hacienda Pública; (c) la sentencia recurrida se detiene en el momento del devengo teórico, de la repercusión, sin tener en cuenta el mecanismo de la deducción y considera posible fraccionar el período trimestral olvidando el presupuesto principal de que haya crédito para la Hacienda Pública; (d) el artículo 167 LIVA establece que los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda; (e) El carácter de créditos contra la masa no se fundamenta en el artículo 84.2.5.º LCon, como se hace constar en la sentencia, por actividad profesional o empresarial posterior al auto del concurso, sino en el artículo 84.2.10.º LCon a cuyo tenor son créditos contra la masa las obligaciones nacidas por Ley después del auto de declaración de concurso; (f) en la medida en la que las

¹⁸ El art. 84.2 presenta un meritorio esfuerzo recopilador, para detallar los créditos que integran las deudas contra la masa.

Únicamente las retenciones practicadas con posterioridad a la fecha de declaración del concurso pueden ser tenidas como créditos contra la masa en la medida en que traen causa en el ejercicio de la actividad empresarial del concursado

obligaciones tributarias, en concreto el IVA, son obligaciones legales, su fuente es la ley, y la legislación reguladora del IVA fija el periodo de liquidación, en este caso trimestral, para la determinación del crédito tributario; (g) no existe norma legal que permita fraccionar la deuda tributaria y la LCon tampoco lo permite; los casos en que expresamente se admite que exista un fraccionamiento de la deuda tributaria son tasados y se prevén legalmente; (h) la controversia no se puede resolver aplicando al ámbito civil construcciones conceptuales sobre la diferencia entre el devengo, hecho imponible, exigibilidad, liquidación, autoliquidación, pues se trata de conceptos tributarios propios de otro orden jurisdiccional.

El motivo debe ser desestimado.

TERCERO - Consideración como créditos concursales de créditos por IVA por hechos imponderables anteriores a la declaración del concurso.

Se plantea en este recurso de casación la cuestión acerca de si los créditos por IVA contra el deudor liquidados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a hechos imponderables anteriores a la declaración del concurso, aunque la liquidación haya tenido lugar con posterioridad.

Esta Sala fija como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponderables anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales. Esta conclusión se funda en los siguientes argumentos:

- a. Esta doctrina ha sido seguida por diversas audiencias provinciales, además de la que ha dictado la sentencia objeto de impugnación (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 23 de junio de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 17 de noviembre de 2006, SAP Córdoba, Sección 3ª, de 7 de junio de 2007, SAP La Rioja, Sección 1.ª, de 22 de junio de 2007, SAP A Coruña, Sección 4.ª, de 19 de febrero de 2008, SAP Valencia, Sección 9.ª, de 25 de febrero de 2008).
- b. Las audiencias provinciales han seguido una doctrina similar, aplicada a las circunstancias de cada supuesto, en relación con las facturas de rectificación del IVA (SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP de Barcelona, Sección 15.ª, de 26 de abril de 2007, SAP Zaragoza, Sección 5.ª, de 13 de febrero de 2009, SAP Castellón, Sección 3.ª, 20 de febrero de 2009, y en relación con los recargos en concepto de IVA (SAP Zaragoza, Sección 5.ª, 15 de diciembre de 2008, SAP de Asturias, Sección 15.ª, de 23 de marzo de 2009).
- c. 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 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 del hecho imponible (presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo), 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.

- d. 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 del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, 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 «[l]os que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso». El artículo 84.1 LCon establece que «[c]onstituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa».
- e. 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 LIVA, 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 (artículos 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. Por el contrario, el artículo 75 LIVA regula el devengo del impuesto ateniéndose al momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos.
- f. 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 arts. 167.2 LIVA y el 71.7 RLIVA, 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.
- g. Los obstáculos que opone la AEAT (cifrados en la falta de previsión de la posibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y en la importancia de la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones esencial en este impuesto) no son suficientes para alterar la conclusión obtenida. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, como expresa la sentencia recurrida. La falta de una norma específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de

liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.2.10.º LCon. La DA octava LGT establece que, en materia de «Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento».

Habiéndolo entendido así la sentencia recurrida, no se aprecia, en suma, la infracción denunciada». Ponente D. Juan Antonio Xiol Rios.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de fecha veinte de septiembre de dos mil nueve, reitera la anterior doctrina: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. QUINTO. - Calificación de los créditos tributarios por IVA.

En STS de esta misma fecha se sienta la doctrina de que deben considerarse como créditos concursales y no contra la masa los créditos por IVA por hechos imponible anteriores a la declaración del concurso aunque el plazo de liquidación se cierre con posterioridad fundándose, en síntesis, en que (a) el nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible (momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos); (b) el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad; (c) la liquidación constituye, según las normas generales de la LGT un acto apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del devengo; (d) 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; (e) los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación deben ceder para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen». Ponente D. Juan Antonio Xiol Rios.

3. Clasificación del crédito tributario y de la Seguridad Social

En el artículo 89 y en los inmediatos siguientes (90 a 93) de la Ley concursal, se comprueba la llamada poda de privilegios, así como la nueva clasificación de créditos concursales: privilegio especial ex art. 90 (hipotecarios, prendarios, refaccionarios¹⁹, venta de bienes muebles a plazo, *leasing*, etc.); privilegio general ex art. 91 (laborales e institucionales, etc.); ordinarios; y, subordinados ex art. 92 (morosos, participativos, intereses, sanciones, etc., y personas especialmente vinculadas con el deudor, según el art. 93).

¹⁹ Arts. 59 y siguientes del Decreto de 8 febrero 1946 por el que aprueba el texto refundido de la Ley Hipotecaria.

3.1. Privilegio especial

Son créditos con privilegio especial, según el art. 90: «1º Los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal²⁰...». A la hipoteca legal tácita se refiere el art. 78 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: «En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior».

El crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar del reconocimiento de crédito contra la masa

No es infrecuente que el crédito tributario disfrute de garantía real, con causa en aplazamientos y fraccionamientos de pago, además del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3.2. Privilegio general

Son créditos con privilegio general, ex art. 91:...«2º Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal...».

El legislador ha zanjado la cuestión relativa a las retenciones tributarias y de la Seguridad social, sobre su naturaleza jurídica, objeto de encendida polémica en las suspensiones de pagos y quiebras, frente a la pretensión de la administración pública de su consideración como depósito, y dispuesto que las retenciones tributarias y de la Seguridad Social son créditos con privilegio general, por la totalidad de la deuda contraída (art. 91.2º).

3.2.1. Privilegio general limitado

«91.4º Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social...», aunque sólo podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe. El resto de los créditos tributarios y de la Seguridad Social, es decir, los que no traen causa en retenciones de los impuestos personales sobre la renta y de cotizaciones sociales de los trabajadores, el privilegio general puede ejercerse respecto del referido 50% y así se observa que el filtro ministerial, sobre el texto de la Comisión Codificadora, sirvió para aumentar del 10% al 50% su preferencia crediticia.

El criterio mayoritario de los Juzgados de lo Mercantil y de las Audiencias Provinciales atribuye privilegio general al 50 % del crédito público, calculado sobre la suma de créditos que no gozan de privilegio

20 Arts. 158 a 168 de la Ley Hipotecaria.

especial, ni traen causa en retenciones de los impuestos personales sobre la renta o de cotizaciones sociales de los trabajadores, ni han sido postergados como subordinados (intereses, sanciones y recargos), según Sentencias del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Madrid, de fecha 5 de julio de 2005; Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Bilbao, de fecha 15 de febrero de 2006; Juzgado de lo Mercantil de Sevilla, de fecha 7 de febrero de 2006; Juzgado Mercantil nº 1 de Cádiz, de fecha 21.02.2006; Audiencia Provincial de Barcelona, de fecha 19 de enero de 2006; Audiencia Provincial de Soria (Sección 1ª), de 12 mayo de 2006; Sentencias de la Audiencia Provincial de Álava, de fechas 13 de octubre de 2006 y 31 de octubre de 2007; Auto de fecha veinte de julio de dos mil seis, de la Sección Vigésimo Octava de la Audiencia Provincial de Madrid; Sentencias de la Audiencia Provincial de Bizkaia, de fechas 12 y 18 de Marzo de 2.008.

La Sentencia del Juzgado de lo Mercantil de Santander, de fecha 3 de junio de 2005, estima la impugnación planteada por la TGSS, relativa a la clasificación de las costas causadas en procedimiento de apremio, y resuelve que han de incluirse como crédito para el cómputo del 50 % del apartado 4º del art. 91, con privilegio general. Doña María del Mar Hernández Rodríguez.

Las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala Primera, de fechas 21/01/2009 y 20/09/2009, se identifican con la doctrina unánime de las Audiencias Provinciales, en relación con la forma de cálculo del privilegio general del art. 91.4º del crédito tributario y de la TGSS. Ponentes D. Jesús Corbal Fernández y D. Juan Antonio Xiol Rios, respectivamente. Se dispone, por tanto, de Jurisprudencia que soluciona finalmente la polémica interpretación del art. 91.4º de la Ley concursal.

3.3. Ordinarios

Según el art. 89.3: «Se entenderán clasificados como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados en esta Ley como privilegiados ni como subordinados».

3.4. Subordinados

Son créditos subordinados (art. 92):... «3º Los créditos por intereses, salvo los créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía». Se incluyen los intereses de demora que integran la deuda tributaria. «4º Los créditos por multas y sanciones pecuniarias». Así se clasificarán, por tanto, los intereses y sanciones tributarias, aunque éstas no forman parte de la deuda tributaria, y las de la Seguridad Social.

La clasificación de los recargos²¹ tributarios y de la Seguridad Social como créditos subordinados no parecía muy segura, aunque la nueva LGT²² permite reinterpretación, dada su misma naturaleza jurídica que los intereses de demora²³. Esta tesis se mantiene unánimemente por los Juzgados de lo Mercantil,

21 LÓPEZ DÍAZ, Antonio, "Período ejecutivo. Procedimiento de apremio y recargo", Aranzadi Editorial, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Navarra, 2001, páginas 178-197. Considera que el recargo de apremio se ha convertido en una medida híbrida, parcialmente indemnizatoria y sancionadora.

22 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 25.

23 Así se deduce de la citada Sentencia del Juzgado de lo Mercantil nº 3 de Madrid, de fecha 4.03.2005 y se confirma en Sentencias del Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Barcelona, de fecha 29.03.2005; Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Barcelona, de fecha 04.04.2005; Juzgado Mercantil nº 5 Madrid, de fecha 29.03.2005 y en el Acta Nº 14/2005 de Junta de Jueces de lo Mercantil, de fecha 5 de abril de 2005.

que seguidamente citaré, y por las Audiencias Provinciales de Barcelona, de fechas 19 de enero de 2006 y de 22 de junio de 2007, de Cantabria, de fecha 11 de septiembre de 2006, y de Álava, de fecha 31 de octubre de 2007.

Respecto de la clasificación de los recargos tributarios como créditos subordinados, entre otras²⁴, se pronuncia la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Madrid, de fecha 5 de julio de 2005, y considera que el recargo es una pena -en el sentido de “castigo impuesto por autoridad legítima” (DRAE)- al que infringe

la ley, y estaríamos ante un supuesto de hecho consistente en la infracción del imperativo de presentar la declaración y consiguiente ingreso tributario dentro de plazo, que conllevaría el “castigo” de abonarlo, y tal castigo cumple fielmente con el propósito de la sanción, esto es, estimular el pago dentro del periodo previsto. D. Antoni Frigola i Riera.

De igual modo, sobre clasificación del recargo de apremio como subordinado, se destaca la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Oviedo, de fecha 27 de mayo de 2005, la cual interpreta que el carácter de orden público, en lo que al establecimiento de los privilegios y su clasificación se refiere, queda expresamente reflejada en el apartado 3 del art. 100 LC, al proscribir el legislador “la alteración de la clasificación de créditos establecida por la Ley”, todo lo cual conduce a apreciar de oficio la clasificación como crédito subordinado respecto de los recargos tributarios. D. Javier Anton Guijarro.

Asimismo, la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 5 de Madrid, de fecha 29 de marzo de 2005, considera que el recargo de apremio ordinario no sólo es compatible con los intereses de demora sino que, además, lo es con los recargos por declaración extemporánea (artículo 27.4) y con las propias sanciones tributarias (artículo 180.4), por lo que si no tiene finalidad resarcitoria y su finalidad disuasoria queda francamente disminuida, dicha figura tiene unos contornos aún más próximos a las sanciones en sentido propio, que los recargos por declaración extemporánea, tengan o no una finalidad represiva, que es lo que el Tribunal Constitucional exige para la aplicación de las garantías del procedimiento sancionador, lo que permite someter a los recargos al régimen de subordinación de la Ley Concursal. D. Alberto Arribas Hernández.

También la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Bilbao, de fecha 15 de febrero de dos mil seis, considera que es aplicable a la naturaleza del recargo de la TGSS el art. 92.4º, según la STC 276/2000. D. Edmundo Rodríguez Achútegui.

Con el mismo criterio resuelve la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Oviedo, de fecha 10 de mayo de 2006. D. Javier Anton Guijarro.

No es infrecuente que el
crédito tributario disfrute
de garantía real, con
causa en aplazamientos
y fraccionamientos
de pago, además del
Impuesto sobre Bienes
Inmuebles.

24 Sentencia J. M. nº 2 Barcelona, de 29.03.2005; Sentencia J. M. nº 4 Barcelona, de 04.04.2005; SJM nº 2 Barcelona, de 11.04.2005; Sentencia, de 21.04.2005, J M nº 4 Madrid; SJM Oviedo S. 27.05.2005; SJM nº 1 Madrid, de 05.06.2005; J M nº 2 Madrid, S. de 23.06.2005; SJM nº 1 Madrid, de 5.07.2005.

La clasificación de los recargos tributarios y de la Seguridad Social como créditos subordinados no parecía muy segura, aunque la nueva LGT permite reinterpretación, dada su misma naturaleza jurídica que los intereses de demora

La mencionada Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de fecha 19 de enero de 2006, ratifica la doctrina unánime de los Juzgados de lo Mercantil. Ponente D. Ignacio Sancho Gargallo.

La Sentencia de la Audiencia de Barcelona (Sección 15.ª), de fecha 22 de junio de 2007, considera que los recargos administrativos de demora (de la TGSS), por falta de ingreso en el plazo reglamentario, siguen siendo créditos subordinados pese a estar garantizados con hipoteca. Ponente D. Luis Garrido.

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Vitoria-Gasteiz, de fecha treinta y uno de octubre de dos mil siete, resuelve con el mismo criterio el tratamiento de los recargos administrativos como créditos subordinados. Ponente D. Iñigo Madaria Azcoitia.

Esta opinión unánime de los Juzgados de lo Mercantil y de las Audiencias Provinciales se compadece con la *mens legislatoris*, según ha investigado el Magistrado D. Enrique Sanjuan²⁵, en la ENMIENDA NÚM. 393. PRIMER FIRMANTE: Grupo Parlamentario Socialista. A la disposición final novena, apartado 2, De modificación: Se propone que los apartados tercero y cuarto del artículo 72 de la Ley General Tributaria, que añade a dicho artículo esta Disposición final novena, tengan la siguiente redacción: «2. Se añaden dos nuevos apartados 3 y 4 al artículo 72 de la Ley General Tributaria. 3. Lo dispuesto en los dos apartados anteriores no será de aplicación a los adquirentes de establecimientos, explotaciones, y cualquiera otra unidades productivas de bienes o de servicios pertenecientes a un deudor declarado en concurso cuando la adquisición tenga lugar en ejecución de un convenio entre el deudor y sus acreedores, aprobado por el Juez, o como consecuencia de la liquidación de la masa activa. 4. En caso de concurso de acreedores, se estará a lo dispuesto en la Ley Concursal». La justificación señalaba: MOTIVACIÓN. Las enajenaciones de unidades productivas no sólo pueden tener lugar durante la fase de liquidación del procedimiento concursal, sino también de ejecución de un convenio. Así, por ejemplo, la enajenación de un establecimiento marginal para los intereses del concurso. Incluso aunque no se admitieran las enmiendas presentadas por este Grupo parlamentario al artículo 99 de este Proyecto de Ley, es de destacar que el propio Proyecto admite que los convenios contengan previsiones en orden a la liquidación parcial del patrimonio del concursado, ya que la prohibición establecida tan sólo afecta a la denominada liquidación global (art. 99.2, párrafo segundo). En cuanto a la modificación que se propone del apartado cuarto del artículo 72 de la Ley General Tributaria, se trata de evitar que se imponga una solución que está en contradicción con los postulados restrictivos en materia de privilegios y con la consideración de los recargos como créditos subordinados (art. 91.4º), y que está en contradicción también con lo establecido en el artículo 54.1, párrafo primero, de este Proyecto de Ley. Además, tal como está

25 XXXI JORNADAS ANDALUZAS DE ESTUDIOS FISCALES organizadas por el Colegio de Titulados Mercantiles de Málaga, octubre 2007.

redactada, la norma que se pretende introducir supone un retorno a la vieja concepción de que la ejecución tributaria se inicia automáticamente desde el mismo momento en que finaliza el plazo de ingreso voluntario sin haber efectuado el pago».

Las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala Primera, de fechas 21/01/2009 y 20/09/2009, se identifican con la doctrina unánime de las Audiencias Provinciales, en relación la subordinación de los recargos tributarios y de la TGSS. Ponentes D. Jesús Corbal Fernández y D. Juan Antonio Xiol Rios, respectivamente.

Se dispone, por tanto, de Jurisprudencia que soluciona finalmente la polémica sobre la clasificación de los recargos tributarios y de la TGSS como créditos subordinados.

3.5. Clasificación del crédito tributario en caso de convenio concursal

El convenio concursal afectará siempre a los créditos tributarios con privilegio general no ejercible (art. 91.4º), que la doctrina de los Juzgados de lo Mercantil clasifica como créditos ordinarios, es decir, al cincuenta por ciento del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, una vez deducidos los créditos que no gozan de privilegio especial, ni traen causa en retenciones de los impuestos personales sobre la renta o de cotizaciones sociales de los trabajadores, ni han sido postergados como subordinados (intereses, sanciones y recargos), así como a los créditos tributarios subordinados, pero puede afectar, también, al crédito tributario con privilegio especial y al general ejercitable, cuando la Hacienda Pública haya suscrito o se haya adherido al convenio de masa. Sin embargo, el cambio introducido no debe permitir que se pierda la perspectiva concursal sobre composición de la masa pasiva ex art. 84, es decir, no debe olvidarse que constituyen la masa pasiva todos los créditos contra el deudor común, según el art. 49, también los créditos tributarios, cualquiera que fuese su calificación jurídica (clasificación de créditos ex art. 89), que quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal²⁶.

En la Primera Mesa Redonda del II CONGRESO DE DERECHO MERCANTIL, celebrado en Valencia, los días 1 y 2 de diciembre de 2005, sobre “Aspectos jurídicos de la formación de la lista de acreedores”, se aborda esta cuestión: « Si poco sentido tiene que un mismo legislador lleve a cabo su función de modo contradictorio en un tan corto periodo de tiempo –nótese que según la interpretación de la Agencia Tributaria se habría derogado en parte el régimen del tratamiento de los créditos tributarios previsto en la Ley Concursal mediante una norma que se habría promulgado sólo cinco meses después-, choca abiertamente con el criterio interpretativo que sostiene la Administración Tributaria el tenor de la Disposición Adicional Octava de la LGT, que establece “lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”, y que denota la voluntad del legislador de que la Ley General Tributaria sea interpretada de manera que se ajuste en cada momento a la “legislación concursal vigente”, lo cual revela de manera terminante la voluntad del legislador de no dotar al artículo 77 LGT de la eficacia parcialmente derogatoria de la Ley Concursal –para los créditos tributarios en casos de liquidación del patrimonio del concursado- que pretende la Agencia Tributaria».

²⁶ Acta de la Junta de Jueces de lo Mercantil, celebrada el día 5 de abril de 2005, y Sentencia de la Magistrada del Juzgado de Primera Instancia nº 10 y de lo Mercantil de Santander, de Junio de 2005.

En el IV Congreso de los Jueces especialistas en los asuntos propios de los Juzgados de lo Mercantil²⁷, celebrado en Barcelona, los días 29 y 30 de noviembre de 2007, se estudia el artículo 77.2 de la LGT y se reitera: «De la normativa reseñada podemos llegar a dos conclusiones: 1. Todos los apartados de los acuerdos y convenios debe sujetarse a la normativa concursal y a los efectos señalados en el convenio y en la liquidación concursal; 2. El régimen de cargas deberá sujetarse igualmente a lo dispuesto en la normativa concursal conforme hemos reseñado.

OCTAVA CONCLUSIÓN: La normativa particular propia de determinados créditos en sus respectivas leyes debe acomodarse a la legislación concursal y parte de los efectos derivados del concurso».

Así se interpreta en las Sentencias del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Madrid, de fecha cinco de julio de dos mil cinco, Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Málaga, de fecha 15 de marzo de 2006, Juzgado de lo Mercantil de La Coruña, de fecha doce de diciembre de dos mil cinco, y Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Sevilla, de fecha diez de enero de dos mil seis.

La Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de Málaga, de fecha 15 de marzo de 2006, ha sido revocada por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga (Sección Sexta), de fecha 16 de marzo de 2007, y considera que la preferencia general establecida en el artículo 77.1 de la LGT sólo ha de entenderse limitada cuando se suscriba convenio concursal, en el que se incluyan los créditos tributarios, en tanto que en los casos de liquidación o en los que la Hacienda ejerza su derecho de abstención, el crédito tributario gozará íntegramente del derecho de prelación. Ponente el Ilmo. Sr. Don José Javier Díez Núñez.

Idéntico pronunciamiento en las Sentencias de la Audiencia Provincial de Málaga (Sección Sexta), de fechas 27 de septiembre de 2007 y de julio de 2009. D. José Javier Díez Núñez.

Sin embargo, la doctrina de las Audiencias Provinciales es mayoritaria en defensa de la tesis que supedita la calificación del crédito tributario a la normativa concursal, en todo caso, es decir, tanto si el concurso finaliza por convenio como en liquidación, según resuelven la Audiencia Provincial de Murcia, Sección Cuarta, por Auto de fecha seis de marzo de dos mil seis (Ponente D. Carlos Moreno Millán), la Sentencia de la Audiencia Provincial de La Coruña (Sección 4ª), de fecha 7 abril de 2006 (Ponente D. José Luis Seoane Spiegelberg), así como la Sentencia de Audiencia Provincial de Soria (Sección 1ª), de fecha 5 mayo de 2006 (Ponente D. Blas Alberto González Navarro), la Sentencia de Audiencia Provincial de Barcelona, de fecha diecinueve de julio de dos mil seis, la Sección Vigésimo Octava de la Audiencia Provincial de Madrid, de fecha veinte de julio de dos mil seis (Ponente D. Gregorio Plaza González), la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Zaragoza, en Sentencia de fecha tres de mayo de dos mil siete (Ponente D. Antonio Luis Pastor Oliver), y la Sección nº 3 de la Audiencia Provincial de Córdoba, de fecha once de junio de dos mil siete. (Ponente D. Pedro Jose Vela Torres.

Y así parece deducirse de los siguientes comentarios de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de fecha veintiuno de septiembre de dos mil nueve: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. SEGUNDO...

27 Segunda Mesa Redonda. FORMACIÓN DE LA MASA ACTIVA Y DE LA MASA PASIVA. Coordinador: Ilmo. Sr. D. Enrique Sanjuán y Muñoz, *Magistrado Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Málaga*. Miembros de la mesa: Ilmo. Sr. D. Fernando Caballero García, *Magistrado Juzgado de 1ª Instancia de Córdoba*; Ilmo. Sr. D. Francisco De Borja Villena Cortés, *Magistrado Juzgado de lo Mercantil núm. 5 de Barcelona*.

y, finalmente, nada dice el art. 77 LGT de 2.003 porque, sin necesidad de entrar aquí en otras digresiones, procede resaltar que la Disposición adicional octava de dicha Ley, bajo la rúbrica de “Procedimientos concursales”, indica que “lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”, y en el art. 89.2, inciso final, LC claramente se establece que “No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley”... TERCERO... En primer lugar debe destacarse que, en materia

de clasificación de créditos a efectos de un concurso, la regulación de la Ley General Tributaria se halla subordinada a la normativa de la Ley Concursal, pues, aun cuando la nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre, parece matizar el régimen anterior (ya que el art. 77.2 limita la remisión a la Ley Concursal en relación con la prelación de créditos tributarios al “caso de convenio concursal”, en tanto el art. 71.2 de la LGT 239/1963, de 28 de diciembre, redactado por la Disposición final undécima de la LC, se refería al “caso de concurso”), sin embargo sigue siendo prevalente el régimen de la LC porque la Disposición adicional octava de la LGT de 2.003 establece que, en materia de “Procedimientos concursales”, “lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”, y el art. 89.2, “in fine”, de la LC, dispone que no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley”. Por ello, no puede prevalecer contra el contenido de la LC, o interpretación de la misma, cualquier disposición o conclusión hermenéutica dimanante de la LGT. Ponente D. Jesús Corbal Fernández.

En materia de
clasificación de créditos a
efectos de un concurso,
la regulación de la Ley
General Tributaria se
halla subordinada a
la normativa de la Ley
Concursal

4. **Impuesto sobre el Valor Añadido y modificación de la base imponible**

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. 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 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».

Efectivamente, el artículo 176 de la Ley concursal dispone: «1. Procederá la conclusión del concurso y el archivo de las actuaciones en los siguientes casos:... 1º Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso; 3º En cualquier estado del procedimiento, cuando se produzca o compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos

Tampoco cabe afirmar que como consecuencia de la emisión de las facturas rectificativas de IVA nazca o surja un crédito postconcursal pues el crédito sigue siendo el mismo, si bien se modifica su titularidad, a través de una novación modificativa parcial en la persona del acreedor, en este caso la Agencia Tributaria

o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio; 5º 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».

«Cuatro. Se modifica el apartado cuatro del artículo 80, que quedará redactado como sigue: Cuatro. La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.

Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de dos años a que se refiere la condición 1 del párrafo anterior y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente».

«Cinco. Se modifica el apartado uno del artículo 97, que quedará redactado como sigue:

Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1. La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.
2. La factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6 del apartado uno del artículo 164 de esta Ley.
3. El documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación.
4. La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta Ley.
5. El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta Ley.

«Seis. Se modifica el apartado uno del artículo 165, que quedará redactado como sigue: Uno. En los supuestos a que se refieren los artículos 84, apartado uno, números 2 y 3 y 140 quinque de esta Ley, a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación se unirá una factura que contenga la liquidación del Impuesto. Dicha factura se ajustará a los requisitos que se establezcan reglamentariamente».

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 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal [un mes desde la última publicación del auto de declaración de concurso]. 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».

Dos aspectos se abordan en esta modificación, a saber: a) El sujeto pasivo podrá recuperar el IVA devengado cuando el destinatario de la operación (insolvente) sea declarado en concurso, pero deberá hacerlo en el plazo de un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto de declaración de concurso; b) Cuando se sobresea el proceso concursal (no expediente), el sujeto pasivo anteriormente mencionado deberá volver a repercutir el IVA recuperado. Es causa de conclusión del concurso y archivo de las actuaciones (la nueva Ley no contempla sobreseimiento alguno), según el citado art. 176, además de las citadas anteriormente, la firmeza el auto que declare el cumplimiento del convenio o, en su caso, caducadas o rechazadas por sentencia firme las acciones de declaración de incumplimiento.

La disposición adicional segunda, se refiere al régimen de rectificación de bases en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario hasta la entrada en vigor de la Ley 22/2003,

Sin embargo, la Administración Tributaria mantiene otro criterio, según se desprende de la contestación a consulta vinculante evacuada con fecha 29 de diciembre de 2008

de 9 de julio, Concursal, y regula situaciones de suspensión de pagos o quiebra del destinatario de las operaciones sujetas a IVA, que ha perdido actualidad.

La disposición final decimonovena de la reiterada Ley 62/2003 dispone: «Tres. Las nuevas redacciones del apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y del número 6 del artículo 22 e la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del

Régimen Económico Fiscal de Canarias, entrarán en vigor el 1 de septiembre de 2004».

4.1. Facturas rectificativas

El art. 24.1 del Reglamento del IVA, aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre, en su actual redacción, precisa que en los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del dicho Impuesto, el sujeto pasivo (o sea, el proveedor) estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones (aquí el concursado) una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento, por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Esta norma reglamentaria (art. 24) desarrolla lo dispuesto por el art. 114 LIVA, que establece la forma de proceder en la rectificación de las deducciones, originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas.

Es decir, debe emitirse una factura rectificativa, que puede hacer referencia a varias, o tantas facturas rectificativas como facturas anteriores objeto de rectificación, haciendo constar los datos correspondientes y el importe del IVA devengado con signo negativo.

Además, debe comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa (La modificación no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, es decir, en el plazo de un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto de declaración de concurso), la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por entes públicos ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto. A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:

- a. La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.
- b. La copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquel.

El asiento contable para registrar las facturas rectificativas, que expida el sujeto pasivo (acreedor concursal), se hará con cargo a la cuenta 4750 “Hacienda pública, acreedora por IVA” con abono a la 430 “clientes”, por el importe de la cuota del IVA correspondiente, y con la fecha de la factura rectificativa, para que se refleje como menor importe del crédito concursal, a resultas del convenio o de la liquidación.

4.1.1. Contabilización de las facturas rectificativas por el concursado

El art. 24.2.b del Reglamento del IVA, según redacción por RD 87/2005, de 31 de Enero), establece: «b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración liquidación a que se refiere el párrafo siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a). Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones el citado destinatario deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas. Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor».

No obstante, el Juzgado de lo Mercantil de Córdoba, en el Auto de 2 junio 2005, considera: «Tampoco cabe afirmar que como consecuencia de la emisión de las facturas rectificativas de IVA nazca o surja un crédito postconcursal (categoría, por cierto, inexistente en relación con la nueva legislación concursal, puesto que en el seno del procedimiento de concurso los créditos son o concursales o contra la masa, según establece el art. 84 de la Ley Concursal), pues el crédito sigue siendo el mismo, si bien se modifica su titularidad, a través de una novación modificativa parcial en la persona del acreedor, en este caso la Agencia Tributaria». D. Pedro José Vela Torres.

A este respecto, conviene citar los Autos del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo N° 1, de fechas 10 de noviembre de 2.005 y 18 de noviembre de 2.005, en los que literalmente se resuelve: «... la norma invocada por la AEAT (art. 80, apartado 5, regla 4ª de aquella Ley) señala que la declaración-liquidación que habrá de presentar el destinatario de las operaciones “determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública”, lo que se interpreta por la parte impugnante como expresivo de que el instante en que nace su derecho frente al deudor lo será después de declarado el concurso y por lo tanto con la naturaleza de crédito contra la masa (art. 84-2-10ª L.C.). No compartimos sin embargo esa opinión desde el momento en que, como arriba se ha apuntado, la obligación tributaria ya ha nacido con antelación a la declaración del concurso, pues ello es precisamente el presupuesto fáctico de aplicación de la norma al exigir el art. 80 tres que “con posterioridad al devengo de la operación” se haya dictado auto de declaración del concurso.

... la interpretación conjunta de los preceptos transcritos conduce a entender que la declaración del concurso del sujeto destinatario de las operaciones viene a operar en el seno de las complejas relaciones entre los sujetos vinculados por la relación tributaria del IVA una mera novación modificativa de dicha obligación, la cual se mantiene desde su nacimiento por el devengo de la operación y únicamente se

modificará, en su caso, la titularidad del derecho de crédito correspondiente conforme se sucedan una u otra de las circunstancias señaladas. En definitiva, y como se pronuncia a este respecto el Juzgado de lo Mercantil de Córdoba en el auto de 2 de junio 2005, no cabe afirmar que como consecuencia de la emisión de las facturas rectificativas del IVA nazca o surja un crédito contra la masa, pues el crédito sigue siendo el mismo, si bien se modifica su titularidad, a través de una novación modificativa en la persona del acreedor, en este caso la Agencia Tributaria». D. Javier Anton Guijarro

Criterio que viene siendo reiterado por el Juzgado de lo Mercantil N° 1 de Oviedo, entre otras en resolución de 21 de junio de 2.006, y que fue ratificado por la audiencia Provincial de Asturias, en Sentencia de 22 de septiembre de 2.006 (citada en la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, de fecha 20/09/2009). Ponente Don Guillermo Sacristán Represa.

Idéntica interpretación se sostiene en la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil N° 1 de Sevilla, de fecha a cinco de junio de dos mil ocho. Doña María Teresa Vázquez Pizarro.

La Sentencia del Juzgado de lo Mercantil N° 4 de Madrid, de fecha treinta de junio de dos mil nueve, reitera el criterio expuesto. D. Miguel María Rodríguez San Vicente.

También la Audiencia Provincial de Valencia se han pronunciado en el mismo sentido, en la citada Sentencia de fecha 25 de febrero de 200.: Ponente Doña María Antonia Gaitón Redondo.

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Castellón, de fecha veinte de febrero de dos mil nueve, sostiene la misma tesis. Ponente Doña Adela Bardón Martínez.

Se confirma la doctrina expuesta en la Sentencia del Juzgado de Primera Instancia N° 10 y de lo Mercantil de Santander, de fecha 14 de noviembre de 2009. Doña María del Mar Hernández Rodríguez.

Sin embargo, la Administración Tributaria mantiene otro criterio, según se desprende de la contestación a consulta vinculante evacuada con fecha 29 de diciembre de 2008: «DESCRIPCION-HECHOS. La sociedad consultante expidió diversas facturas, con la consiguiente repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios a favor de una entidad que, con posterioridad, ha sido declarada en situación de concurso y respecto de las cuales no ha logrado su cobro, sin que haya procedido a efectos de la modificación de la base imponible, a expedir facturas rectificativas, ni a comunicar a la Administración Tributaria dicha circunstancia dentro del plazo del mes siguiente a la publicación del edicto dando publicidad a la declaración de concurso.

QUESTION-PLANTEADA. Posibilidad de modificar la base imponible en virtud de lo establecido en el artículo 80.cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION-COMPLETA. 1.- Los supuestos de modificación de la base imponible por insolvencia del deudor vienen regulados en el artículo 80, apartados tres y cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29)...

- b. En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que

le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente... Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones el citado destinatario deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas... La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se haya obtenido la devolución, salvo que ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados"... ».

Se reitera la opinión administrativa anterior en: «NUM-CONSULTA V0358-09, ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo, FECHA-SALIDA 3/02/2009.

A modo de conclusión, con las debidas reservas, parece lo más seguro que la administración concursal, cuando el deudor reciba facturas rectificativas del IVA, por parte de los acreedores concursales, con los requisitos correspondientes, deberá incluir en la lista de acreedores a los sujetos pasivos interesados, sólo por el principal o precio de su facturación, y el crédito del IVA correspondiente (devengado o repercutido) deberá ser reconocido a la AEAT, por subrogación, como crédito concursal, y clasificado con privilegio general y ordinario ex art. 91.4º de la Ley concursal.

El asiento contable para registrar las facturas rectificativas, que reciba el concursado, se hará con cargo a la cuenta 400 "proveedores..." o 410 "acreedores por prestación de servicios" con abono a la 4750 "Hacienda pública, acreedora por IVA", por el importe de la cuota del IVA correspondiente, y con la fecha de la factura rectificativa, para que se refleje como pasivo concursal, a resultas del convenio o de la liquidación.

Puede considerarse que la doctrina del Tribunal Supremo, en la Sentencia de la Sala Primera, de fechas 20/09/2009, se inclina por la interpretación expuesta: «FUNDAMENTOS DE DERECHO. SEXTO... g) La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario, los cuales deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen plazos especiales para el ingreso) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. La DA octava LGT establece que, en materia de «Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento». Ponente D. Juan Antonio Xiol Rios.