



## ESTUDIOS

### ■ **Periodificación salarial, tributaria y de cotizaciones sociales en el concurso de acreedores**

■ **Fernando Gómez Martín**

Profesor de Derecho concursal en la Universidad de Deusto.  
Miembro de la AEDAF

#### ■ **SUMARIO:**

##### **1. Masa pasiva**

- I.1 Nóminas y cotizaciones sociales
- I.2 Retenciones IRPF y «cuota obrera»
- I.3 Impuesto sobre el Valor Añadido
- I.4 Impuestos personales sobre la renta
- I.5 Impuestos municipales
  - I.5.1 Impuesto sobre Bienes Inmuebles
  - I.5.2 Impuesto sobre Actividades Económicas
  - I.5.3 Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

##### **2. Masa activa**

- 2.1 Impuesto sobre el Valor Añadido
- 2.2 Impuestos personales sobre la Renta

##### **3. Recapitulación**

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 (Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre), en particular, el de devengo<sup>1</sup> y el de correlación de ingresos y gastos<sup>2</sup>, con la finalidad de que el resultado contable incluya todos los ingresos y gastos devengados en el período, que generalmente es anual y coincide con el año natural, aunque también cuando se formulen estados financieros intermedios referidos a cualquier otro periodo, mediante el registro de determinados ajustes sobre ingresos o gastos que se produzcan en los siguientes supuestos: a) Que se hayan devengado en el periodo, 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, 585. Intereses cobrados por anticipado.

Sin embargo, el vulgar comentario que antecede no tiene otro interés que descartar su aplicación al análisis pretendido en estas notas, dedicadas al concurso de acreedores, salvo como referencia conceptual.

El art. 75 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, sobre estructura del informe de la administración concursal, en el apartado 2, ordena que se unirán al mismo, entre otros, los documentos siguientes: 1º Inventario (masa activa), referido al día anterior al de emisión del informe (arts. 76 y 82); y, 2º Lista de acreedores (masa pasiva), referida a la fecha de la declaración de concurso (arts. 49 y 94<sup>3</sup>). Estas referencias temporales, a fechas concretas, condicionan el contenido de ambos documentos y requieren de la “periodificación”, aunque no tenga efectos contables, cuando tales fechas no coincidan con el día que finalice el mes o trimestre correspondiente.

---

<sup>1</sup> La imputación de ingresos y gastos deber hacerse en funcionen 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.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> La Resolución del Juzgado de lo Mercantil nº 1 Vitoria-Gasteiz, de fecha 21.06.2005, dispone: «*Por presentado el anterior escrito de la Administración Concursal e ignorando este Juzgador el sentido y utilidad de elaborar la lista de acreedores por referencia a la fecha de solicitud, cuando la masa pasiva se constituye desde la declaración del concurso conforme al art. 49 de la LC, se autoriza a confeccionarla con referencia al 11 de marzo de 2005 [fecha del auto de declaración de concurso], sin perjuicio de que tenga en cuenta la Administración concursal las operaciones anteriores desde la solicitud del concurso, al objeto de su informe de calificación.*».

## I. Masa pasiva

Se observa en el art. 84.1<sup>4</sup> de la citada Ley concursal, concordante con el referido art. 49<sup>5</sup>, que excluye de la masa pasiva, expresamente, los créditos contra la masa, es decir, entre otros, aquellos que la doctrina y la jurisprudencia denominan «deudas de la masa» o «créditos prededucibles». También se excluye de la masa pasiva, en caso de concurso de persona casada en régimen de gananciales o cualquier otro de comunidad de bienes, los créditos contra el cónyuge del concursado, aunque fuesen, además, créditos a cargo de la sociedad o comunidad conyugal, lógica consecuencia de lo dispuesto en el art. 1373<sup>6</sup> del C. Civil, por el tratamiento dado a las deudas propias de cada cónyuge.

El reconocimiento de créditos o su exclusión corresponde a la administración concursal, según dispone el primer inciso del párrafo primero, del apartado 1, del artículo 86, referido a la lista de acreedores que debe acompañar a su informe ex art. 75.2.2.º, y que comprenderá una relación de los incluidos y otra de los excluidos, ordenadas alfabéticamente (artículo 94.1<sup>7</sup>). La decisión de inclusión o exclusión se adoptará respecto de cada uno de los de créditos, pues un acreedor puede ser titular de varios, y se referirá tanto a los comunicados por sus titulares (art. 85) como a los que resultaran de los libros y documentos del deudor o por cualquier otra razón constaran en el concurso, según previene el inciso final del párrafo primero, del apartado 1, del art. 86. Es decir, la administración concursal, aunque el acreedor no hubiese comunicado su crédito, ni acompañado el título o documentos correspondientes (art. 85.4), podrá incluirlo en la lista de acreedores, si alcanza evidencia suficiente sobre el mismo, de la verificación de los antecedentes del deudor (libros y documentos).

Lo expuesto, sobre reconocimiento de créditos por la administración concursal, cuando el deudor sea empresario mercantil, más bien en todo caso, requiere servirse de los procedimientos de revisión y verificación contable, que utiliza la profesión auditora, reglamentados en las Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para alcanzar 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

---

4 «Constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa...».

5 «Declarado el concurso, todos los acreedores del deudor, ordinarios o no, cualesquiera que sean su nacionalidad y domicilio, quedarán de derecho integrados en la masa pasiva del concurso, sin más excepciones que las establecidas en las leyes».

6 «Cada cónyuge responde con su patrimonio personal de las deudas propias y, si sus bienes privativos no fueran suficientes para hacerlas efectivas, el acreedor podrá pedir el embargo de bienes gananciales, que será inmediatamente notificado al otro cónyuge y éste podrá exigir que en la traba se sustituyan los bienes comunes por la parte que ostenta el cónyuge deudor en la sociedad conyugal, en cuyo caso el embargo llevará consigo la disolución de aquélla. Si se realizase la ejecución sobre bienes comunes, se reputará que el cónyuge deudor tiene recibido a cuenta de su participación el valor de aquéllos al tiempo en que los abone con otros caudales propios o al tiempo de liquidación de la sociedad conyugal».

7 «Al informe de la administración concursal se acompañará la lista de acreedores, referida a la fecha de solicitud del concurso, que comprenderá una relación de los incluidos y otra de los excluidos, ambas ordenadas alfabéticamente».

acreedores conocidos (art. 21.4), también 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, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre «*Confirmaciones de terceros*». De igual modo, la administración concursal deberá aplicar procedimientos para averiguar la existencia de litigios y reclamaciones contra el concursado con efectos patrimoniales (art. 87.3), a los que se refiere la NTA sobre «*Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas*», aprobada por Resolución del ICAC, de 19 de septiembre de 2003.

### 1.1 Nóminas y 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 mensuales<sup>8</sup>, y respectivas cotizaciones sociales, también calculadas sobre bases mensuales<sup>9</sup>, si el deudor fuese empresario y se decidiese formular estados financieros intermedios a la fecha de declaración de concurso, aunque 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, con la finalidad de separar las responsabilidades de ambas administraciones.

Sin embargo, tal iniciativa no significa el nacimiento de créditos salariales consecuencia de la mencionada “periodificación”, a la fecha de declaración de concurso, cuya liquidación debe esperar a que finalice el mes correspondiente. Es decir, una cosa es la periodificación contable, a efectos de expresar la situación patrimonial, financiera y de los resultados del deudor; a una fecha determinada (la de cierre de los estados financieros intermedios referidos a la fecha del auto de declaración de concurso), en la que tendrá lugar el «corte de operaciones» y la regularización contable, y otra, muy distinta, es que en dicha fecha puedan ser reconocidos e incluidos, en la lista de acreedores (art. 94), los créditos laborales que aún no han nacido.

<sup>8</sup> 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. Artículo 29. «1. La liquidación y el pago del salario se harán puntual y documentalmente en la fecha y lugar convenidos o conforme a los usos y costumbres. El período de tiempo a que se refiere el abono de las retribuciones periódicas y regulares no podrá exceder de un mes... 2. El derecho al salario a comisión nacerá en el momento de realizarse y pagarse el negocio, la colocación o venta en que hubiera intervenido el trabajador, liquidándose y pagándose, salvo que se hubiese pactado otra cosa, al finalizar el año».

<sup>9</sup> 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. «Artículo 103. 1. Estarán sujetos a la obligación de cotizar a este Régimen General los trabajadores y asimilados comprendidos en su campo de aplicación y los empresarios por cuya cuenta trabajen. 2. La cotización comprenderá dos aportaciones: a) De los empresarios; y, b) De los trabajadores... Artículo 104. 1. El empresario es sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotización e ingresará las aportaciones propias y las de sus trabajadores, en su totalidad... Artículo 109. 1. La base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del Régimen General, incluidas las de accidente de trabajo y enfermedad profesional, estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena. Las percepciones de vencimiento superior al mensual se prorratearán a lo largo de los doce meses del año». Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social. «Artículo 56. 1. Las cuotas de la Seguridad Social y los recursos que se recauden conjuntamente con ellas se ingresarán dentro del mes siguiente al que corresponda su devengo, salvo que se establezca otro plazo por las normas que regulan cada uno de los regímenes que integran el sistema de la Seguridad Social».

Pese a que se tratará como un ajuste extracontable, en general, no encuentro rúbrica contable para su reflejo en el pasivo, por lo que puede acudir al anterior PGC, aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, que incluye la cuenta «Pagos diferidos» (481), objeto de abono con cargo al subgrupo 64, «Gastos de personal», en concreto a las cuentas «Sueldos y salarios» (640) y «Seguridad Social a cargo de la empresa» (642), respectivamente, a los exclusivos fines de que los estados financieros formulados expresen la imagen fiel de la situación patrimonial, financiera y de los resultados del sujeto contable.

## 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 IRPF<sup>10</sup>, que tendrá lugar en la fecha de pago, o para cotizar

<sup>10</sup> Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «Artículo 1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares. Artículo 2. 1. Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador... Artículo 6. 1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. 2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo... Artículo 16. 1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas... Artículo 101. 1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en: a) Retenciones; b) Ingresos a cuenta; c) Pagos fraccionados. 2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan... 4. 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 aquella obligación pueda excusarles de ésta. Artículo 107. 1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente...». Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «Artículo 106. 1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público. No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refieren los números 1º y 1º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior...». Números 1º y 1º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre: «El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural. No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los sujetos pasivos que a continuación se relacionan: 1º Aquellos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de mil millones de pesetas (6.010.121,04 euros). 1º bis. Aquellos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 1.000 millones de pesetas

a la Seguridad Social<sup>11</sup>, 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, no serán créditos concursales sino créditos contra la masa (art. 84.2.5º).

Conviene mencionar el art. 1090<sup>12</sup> 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 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 Anton Guijarro, Magistrado-Juez de lo Mercantil nº 1 de Oviedo, de fecha treinta y uno de mayo de dos mil cinco, con los siguientes Fundamentos de Derecho: «*TERCERO: Se suscita seguidamente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en incidente de impugnación acumulado al anterior, la cuestión referida a la calificación que merecen las retenciones practicadas por la concursada "Muebles El Castro, S.L." correspondientes al IRPF por los salarios del cuarto trimestre de 2004, teniendo presente que la fecha de declaración del concurso*

---

(6.010.121,04 euros)».

<sup>11</sup> 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...».

<sup>12</sup> «Las obligaciones derivadas de la ley no se presumen. Sólo son exigibles las expresamente determinadas en este Código o

data de 21 diciembre 2004. La postura mantenida por la AEAT es la de calificar toda la suma (5.492,70 euros por retenciones IRPF más 1.098,54 euros por recargo de apremio, lo que hace 6.591,24 euros que son objeto de certificación) como crédito contra la masa dado que las retenciones del cuarto trimestre no se devengan hasta la fecha 31 diciembre 2004 (posterior a la declaración de concurso) que se corresponde con el último día de la declaración-liquidación trimestral que se lleva a cabo mediante la presentación del modelo 110. Frente a ello la propia concursada sostiene la necesidad de distinguir entre la fecha del devengo, que se corresponde con cada uno de los abonos de nóminas, y la fecha de su exigibilidad por la Hacienda Pública que efectivamente acontece con posterioridad a la declaración del concurso. En el mismo sentido la Administración concursal, invocando los Art. 72 a 77 Real Decreto 1775/2004, de 30 julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre las Personas Físicas, pretende la computación como crédito contra la masa de las sumas de 349,12 euros más 180,16 euros que se corresponden con las retenciones por IRPF de salarios pagados con posterioridad a la declaración del concurso, mientras que la cantidad de 5.029,44 euros por retenciones de IRPF de salarios pagados antes de la declaración del concurso serían crédito con privilegio general del Art. 91-2º L.C... habremos de resolver el conflicto atendiendo a la naturaleza crediticia de las retenciones. En este sentido la jurisprudencia (SSTS, Sala 3ª, 13-11-99, 7-11-97, 12-2-2001, 9-10-2003, etc.) ha venido señalando que la obligación de retener a cuenta del IRPF parte de las retribuciones abonadas a trabajadores e ingresarla en la Hacienda Pública, constituye un deber fiscal de carácter autónomo impuesto al pagador sobre el que pesan dos obligaciones, una la de retener en concepto de pago a cuenta la cantidad que proceda, y otra la de ingresar su importe, todo lo cual se corresponde con la regulación legal hoy vigente contenida en el Art. 101 del Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los Art. 72, 76 y 106 del Real Decreto 1775/2004, de 30 julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cabe señalar además por lo que respecta a la segunda de tales obligaciones, la de proceder al ingreso a cuenta que es la que aquí nos ocupa, que su nacimiento o devengo tiene lugar, por su naturaleza ex lege, cuando se realiza el hecho imponible mismo sin perjuicio de que su exigibilidad se relegue a un momento posterior conforme a las condiciones y plazos que se establezcan reglamentariamente (STS, Sala 3ª, de 3-12-99). Esto supone que las declaraciones trimestrales por las que el sujeto pagador procede a liquidar las cantidades retenidas y a realizar los ingresos a cuenta en el Tesoro Público, conforme dispone el Art. 106 del Real Decreto 1775/2004, dentro de los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, no es sino expresión del cumplimiento de una obligación exigible periódicamente pero que ya había nacido con anterioridad en el momento en que se practica cada una de las retenciones que siguen al abono de la respectiva nómina.

Llevado lo anterior al ámbito concursal forzoso será concluir 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. Por otra parte, tal conclusión es la que mejor se aviene con los principios que inspiran la regulación de los créditos contra la masa cuyo común denominador (a salvo del nº 1 de la norma) es la mera temporalidad en el nacimiento de esos créditos: su extraconcursali-

dad se justifica en la medida en que posibiliten el desarrollo del proceso en el que se habrán de satisfacer de forma colectiva a los acreedores concursales así como la continuación de la actividad económica del deudor en el caso de optar por la solución de convenio, para lo cual la propia Ley atiende al momento de nacimiento del crédito no al de su exigibilidad, y así repárese en que ambos momentos pueden aparecer disociados e incluso distantes en el tiempo en casos como el de las indemnizaciones por despido o extinción de los contratos de trabajo (nº 5 Art. 84-2) o el de las obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado (nº 10 Art. 84-2), a pesar de lo cual si su nacimiento fuera previo a la declaración del concurso serán en todo caso créditos concursales y no contra la masa».

### 1.3 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 correspondiente<sup>13</sup>. 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 inicia-

---

*en leyes especiales, y se regirán por los preceptos de la ley que las hubiere establecido; y, en lo que ésta no hubiere previsto, por las disposiciones del presente libro».*

<sup>13</sup> LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. «Artículo 1. El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales. b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes. c) Las importaciones de bienes... Artículo 75. Uno. Se devengará el Impuesto: 1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable... Artículo 78. Regla general. Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas... Artículo 84. Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto: 1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes... Artículo 88. Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos... Artículo 92. Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones... Artículo 98. Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes... Artículo 99. Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas... Artículo 100. El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley... Artículo 164. Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a... 6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante... Artículo 167. Uno. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, 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». Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprue-



tiva debería ser seguida de otra, al finalizar el periodo impositivo, para presentar la autoliquidación<sup>14</sup> 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).

Sin embargo, no es la autorizada opinión del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Oviedo, en la sentencia de fecha 26.06.2005: « FUNDAMENTOS DE DERECHO.

**PRIMERO:** *Por la parte impugnante Agencia Estatal de Administración Tributaria se pretende, como primer extremo de su impugnación, el reconocimiento de la suma de 2.408,57 euros correspondiente a la liquidación del IVA del cuarto trimestre del 2004 como crédito contra la masa. Para ello se alega que la declaración de concurso tuvo lugar con fecha 26 noviembre 2004 y que el periodo de liquidación del impuesto del último trimestre de ese año comenzó el 31 diciembre 2004 y se extiende a los 20 primeros días naturales del mes siguiente, por lo tanto con posterioridad a tal declaración, dentro de cuyo ámbito temporal se ha de determinar la deuda tributaria o al crédito fiscal por la diferencia entre las cuotas devengadas y soportadas, acumuladas en dicho período, de todo lo cual se concluye que tratándose de una cuota compleja que se ha de liquidar al final de cada período no resulta posible hacer un prorrateo dentro de cada trimestre en función de la fecha de declaración del concurso, lo que daría lugar a clasificar las cantidades correspondientes a un mismo trimestre de distinta manera, pues tampoco es lícito presentar por el mismo periodo de liquidación dos autoliquidaciones distintas. Frente a ello la Administración concursal sostiene que el dato determinante para la clasificación del crédito por IVA vendrá dado por el devengo como elemento temporal del hecho imponible, sin que se pueda dar a las normas de liquidación del impuesto la relevancia que pretende la impugnante habida cuenta de las consecuencias arbitrarias que en tal caso resultarían si la declaración del concurso aconteciera durante el transcurso del plazo de 20 días para presentar la declaración-liquidación del impuesto, a lo que se une que ese período de liquidación no es uniforme pues encuentra un régimen distinto en el caso de las grandes empresas (período mensual y no trimestral) y de la adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos (la declaración debe hacerse en el plazo de los 30 días naturales siguientes a la fecha de la adquisición), con el resultado de otorgar un tratamiento diferente a créditos de igual origen.*

**SEGUNDO:** *Para la solución de la controversia planteada en los términos expuestos -cuyo conocimiento por este juzgador tiene los límites que autoriza el art. 9 de la Ley concursal para*

---

ba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido... «Artículo 71. Normas generales. 1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes. Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3 y 4 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 6, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas... 3. El periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural. No obstante, dicho periodo de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los sujetos pasivos que a continuación se relacionan:... 4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual o trimestral, según proceda...».

<sup>14</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 120. 1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tri-

las cuestiones prejudiciales- habremos de partir de una premisa inicial, cual es la configuración de la obligación tributaria por IVA como una obligación ex lege cuyo nacimiento se vincula a la realización de un presupuesto de hecho definido como hecho imponible que el art. 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, viene vinculado a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad profesional o empresarial. Trasladado lo anterior al ámbito concursal encontramos que tales obligaciones tributarias por IVA únicamente pueden gozar del reconocimiento de créditos contra la masa si hubieran nacido en el espacio temporal que viene delimitado como dies a quo por el momento de declaración del concurso y como dies ad quem por aquél en que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, apruebe un convenio o, en otro caso, declare la conclusión del concurso, todo ello conforme se dispone en el art. 84-2-5º L.C. No puede por lo tanto desconocerse que la fecha de la declaración de concurso se erige por el legislador como el momento preciso y determinante para configurar los créditos que puedan nacer en lo sucesivo como créditos contra la masa. A partir de aquí cabe recordar que el devengo de la obligación tributaria viene definido en el art. 21-1 de la Ley General Tributaria como “el momento que en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”, añadiendo la norma que “La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa”. Esto es, la L.G.T. identifica el momento del devengo con el momento de nacimiento de la obligación tributaria, añadiendo que dicha fecha resulta relevante para determinar las circunstancias de que venga revestida su configuración, lo que llevado al presente supuesto equivale a identificar, efectivamente, la fecha de devengo del crédito por IVA con su repetida configuración como crédito contra la masa si aquél acontece en situación postconcursal. De lo anterior se colige igualmente que para el nacimiento de la deuda tributaria no es necesario proceder a su previa liquidación, pues lo que surge de la cuota liquidada no es la deuda tributaria misma sino la deuda tributaria líquida, como así resulta por otra parte del régimen previsto en el art. 101 L.G.T. en materia de liquidación y en el art. 120 para las autoliquidaciones, en el que se definen tales operaciones de cuantificación como necesarias para determinar el importe de la deuda o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar. La liquidación constituye por lo tanto un presupuesto de la exigibilidad de la obligación, exigibilidad que puede diferirse a un momento ulterior de su devengo como expresamente admite el art. 21-2 L.G.T.

**TERCERO:** El impuesto del IVA es un impuesto de devengo instantáneo pero de liquidación periódica, pues se devenga para cada hecho imponible o actividad concreta en cada uno de los momentos descritos en el art. 75 de la Ley 37/1992, y de la misma forma individualizada se aplica, operación por operación, la correspondiente deducción conforme a los arts. 92 y sigs. de aquella normativa. No puede afectar a tal consideración la circunstancia de que el conjunto de las operaciones realizadas por el profesional o el empresario se agrupen a los solos efectos de la gestión del impuesto en unos periodos de liquidación que oscilan entre el trimestre natural y el mes natural, según el volumen de operaciones de la empresa (art. 71-3 Reglamento del IVA), pues ello no puede equipararse a un genuino periodo impositivo, ya que ni la base ni la cuota se ven afectados por los hechos acontecidos durante ese lapso, sino que se trata de un simple periodo fiscal (establecidos por “comodidad administrativa” según expresión de alguna doctrina) en cuyo ámbito temporal se determina el importe de la deuda tributaria por la diferencia

entre las cuotas devengadas y las soportadas durante ese período. Lo hasta aquí razonado conduce necesariamente a 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 del reconocimiento de crédito contra la masa. No puede resultar relevante a esta finalidad el momento en que tenga lugar la liquidación del impuesto pues, toda vez que ello solo sirve a la mejor gestión del impuesto y su recaudación por la Hacienda Pública, una solución contraria supondría en el ámbito concursal que un sistema diseñado por el Reglamento del IVA para la propia comodidad del acreedor operaría al mismo tiempo para transmutar en el concurso la naturaleza del crédito que por Ley naturalmente le correspondería, alterándola en su propio beneficio lo que no resulta tolerable. A ello cabe añadir que, como acertadamente expone la Administración concursal, también se contempla en la regulación del IVA supuestos excepcionales de liquidación e ingreso de la cuota que tienen lugar de forma instantánea operación por operación (como ocurre en las importaciones y ciertos tipos de adquisiciones intracomunitarias, art. 167-2 Ley IVA y art. 71-7 Reglamento IVA) de tal manera que aceptar la tesis defendida por la AEAT conduciría a dispensar injustificadamente un tratamiento concursal distinto a un mismo crédito por IVA dependiendo del tipo de actividad que viniera ejerciendo el deudor fallido.

*Procede por todo ello desestimar la impugnación formulada por la AEAT y declarar correcto el prorrateo aplicado al IVA declarado por el concursado correspondiente al último trimestre 2004».*

Considero, no obstante, que el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado, por excelencia tributo repercutido, puede formar parte de la deuda tributaria futura del sujeto pasivo (en el momento de la repercusión no exigible e ilíquida), sin que sea deuda tributaria en sentido estricto, aunque pueda llegar a serlo una vez deducido el IVA soportado, como destinatario de operaciones, en su caso. 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.

Lo explican, didácticamente, los profesores Pérez de Ayala<sup>15</sup>: «En consecuencia, la normativa concede a los empresarios y profesionales, el derecho –frente al Estado– a compensar el IVA que soportan en sus compras restándolo del IVA que han de pagar a aquél, como contribuyentes (es decir, el que hemos llamado IVA devengado por los hechos imposables –entregas de bienes y servicios– que realizan). Este derecho se llama “crédito de impuesto”. Resulta, así, que los contribuyentes tienen, frente al Estado:

---

buto y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

- Una obligación y deuda tributaria de pagar el IVA devengado por el hecho imponible.
- Un derecho de crédito por el IVA soportado (por repercusión) en las facturas que le hacen en sus compras los proveedores.

*Esta obligación y este derecho son compensables. De forma que el contribuyente puede deducir, del IVA devengado a pagar, esto es, de su deuda tributaria, el importe de su derecho de crédito (frente al Estado) por el IVA soportado. En cuyo caso, estamos ante un supuesto de extinción (total o parcial) de la deuda tributaria por compensación, regulado en el artículo 68 de la Ley General Tributaria (ver arts. 92 a 114 de la Ley). Más aún, si el importe del IVA soportado a deducir de la deuda tributaria es mayor que ésta, el contribuyente por IVA tiene derecho a que le sea devuelto ese importe por el Estado (ver arts. 115 a 119)».*

Por lo expuesto, considero que el devengo del IVA repercutido, con causa en la entrega de bienes o prestación de servicios, etc., constituye una obligación tributaria indeterminada, aunque determinable, cuya existencia depende de que se produzca o no un IVA soportado, que puede ser inferior; igual o superior al IVA repercutido, para lo que habrá de esperarse a la finalización del periodo impositivo (mes o trimestre), en cuyo momento se conocerá si existe o no deuda tributaria. Si el periodo impositivo finalizase después de la declaración de concurso, la deuda tributaria resultante, en su caso, 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 periodo 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 periodo 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 periodo impositivo, el sujeto pasivo "podrá" (art. 99.uno Ley) deducir globalmente el montante total de las cuotas soportadas en dicho periodo. 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 periodo, 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 periodo 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 periodo 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 periodo y por todo el periodo impositivo. A esta interpretación ayuda el hecho de que la deducción (compen-

sación) 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 laborales y 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 deudas «contra la masa»<sup>16</sup>, por haber nacido la correspondiente obligación con posterioridad a la declaración de concurso, para su pago una vez hayan vencido y sean exigibles.

#### 1.4 Impuestos personales sobre la renta

La tesis sobre “periodificación” de las retenciones del IRPF e IVA, a la fecha de declaración de concurso, y el reconocimiento del saldo acreedor resultante, en su caso, como crédito concursal, que no considero acertada, nos llevaría a la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a la fecha de declaración de concurso, aunque fuera distinta de la fecha del devengo de los Impuestos correspondientes, que en el de la Renta de las Personas Físicas es el 31 de diciembre de cada año<sup>17</sup> y en el Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio económico, es decir, el último día del período impositivo<sup>18</sup>, que coincide con un ejercicio de doce meses, habitualmente. Es decir, se trataría al deudor concursado persona física como si hubiese fallecido y a la persona jurídica como si hubiese incurrido en los supuestos tasados de conclusión del período impositivo, a saber: a) Cuando la entidad se extinga; b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero; c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante...; d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

<sup>15</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid, Edersa, 1998, págs. 330-331.

<sup>16</sup> El art. 84.2 presenta un meritorio esfuerzo recopilador, para detallar los créditos que integran las deudas contra la masa, que incluyen, entre otros:... «5º Los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, incluyendo los créditos laborales, comprendidas en ellos las indemnizaciones debidas en caso de despido o extinción de los contratos de trabajo, así como los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral, hasta que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, apruebe un convenio o, en otro caso, declare la conclusión del concurso...; 6º Los que, conforme a esta Ley, resulten de prestaciones a cargo del concursado en los contratos con obligaciones recíprocas pendientes de cumplimiento que continúen en vigor tras la declaración de concurso...; 9º Los que resulten de obligaciones válidamente contraídas durante el procedimiento por la administración concursal o, con la autorización o conformidad de ésta, por el concursado sometido a intervención; 10º Los que resulten de obligaciones nacidas de la ley...».

<sup>17</sup> Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Artículo 12. 1. El período impositivo será el año natural. 2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente... (fallecimiento).

<sup>18</sup> Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre

De este modo artificial, a mi entender, se determinaría la deuda tributaria a la fecha de declaración de concurso para incluirla en la lista de acreedores, previa anotación contable, con abono a «Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades» (4752), y cargo, generalmente, a «Impuesto sobre beneficios» (630), cuando aún no se ha producido el hecho imponible ni ha nacido la obligación tributaria, practicando y presentando la declaración-liquidación del Impuesto respectivo cuando proceda<sup>19</sup>, en lugar de su tratamiento como crédito contra la masa, en su caso.

Aunque se refiere a la masa activa, nos ayudará a confirmar la anterior interpretación la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo, de fecha uno de marzo de dos mil cinco, a la que se hará mención en el epígrafe 2.2.

## 1.5 Impuestos municipales

Los impuestos municipales son: a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles; b) Impuesto sobre Actividades Económicas; y, c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, además del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuya exacción es competencia de la Hacienda de las Entidades Locales y se regula por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

### 1.5.1 Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Se trata de un tributo directo de carácter real, que grava el valor de los bienes inmuebles (art. 60), cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad de derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales (art. 61). El período impositivo coincide con el año natural y el impuesto se devenga el primer día del período impositivo (art. 75). Su recaudación tiene lugar, en período voluntario, entre el 16 de septiembre y el 15 de noviembre de cada año. Significa que si la declaración de concurso ha sido posterior al día 1 de enero, debe reconocerse el crédito tributario de este impuesto en la lista de acreedores, cuando no se hubiese pagado.

### 1.5.2 Impuesto sobre Actividades Económicas

Se trata de un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en Territorio Nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas (art. 78).

---

Sociedades. Artículo 26. 1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad... 3. El período impositivo no excederá de 12 meses. Artículo 27. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

<sup>19</sup> TRIRPF. Artículo 97. 1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan... Artículo 98. 1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Hacienda... Orden EHA/583/2005, de 9 de marzo. Quinto. Plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio El plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, cualquiera que sea el resultado de las mismas, será, con carácter general, el comprendido entre los días 2 de mayo y 30 de junio de 2005, ambos inclusive... TRIS. Artículo 136. 1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este impuesto

El período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el fin del año natural. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo de la actividad. Asimismo, y en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquel en el que se produzca dicho cese. A tal fin, los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubieren ejercido la actividad.

Los efectos concursales del devengo y pago del IAE son similares a los expuestos en relación con el IBI, excepto por las consecuencias de la posible baja y su periodificación por trimestres naturales.

### ***1.5.3 Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.***

Es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría (art. 92).

El período impositivo coincide con el año natural, salvo en el caso de primera adquisición de los vehículos. En este caso el período impositivo comenzará el día en que se produzca dicha adquisición. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo y el importe de la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo. También procederá el prorrateo de la cuota en los mismos términos en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo de vehículo, y ello desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro público correspondiente (art. 96).

En los casos expuestos, sobre los anteriores Impuestos Municipales, conviene recordar que el titular del crédito es el Ayuntamiento correspondiente (art. 59) y no la entidad recaudadora, que generalmente tiene cedida la gestión de cobranza, es decir, los Servicios de Recaudación de la Hacienda Pública correspondiente.

## **2. Masa activa**

Bajo el sintagma "Principio de universalidad", 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*».

Como consecuencia de la declaración judicial de concurso, por lo tanto, todos los bienes y derechos pertenecientes al deudor, conocidos o no, pasan automáticamente a integrar la masa activa. Cosa distinta será la posterior efectividad de esta integración, mediante la posesión, reintegración, etc., y la formación del inventario.

Sobre la formación del inventario de la masa activa, el art. 82 de la Ley concursal dispone: «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... ».

## 2.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

En el mismo supuesto temporal de hecho (fecha del auto de declaración de concurso distinta al último día del mes o trimestre), cuando el saldo del IVA soportado sea superior al del IVA repercutido, no procederá su compensación para cargar o adeudar el exceso en la cuenta «HP, deudor por IVA» (4700), lo que sólo tendrá lugar al finalizar el período impositivo correspondiente, en cuya autoliquidación se reconocerá el derecho del sujeto pasivo a la compensación o devolución por la Hacienda Pública. 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 deudor de la Hacienda Pública a compensar o devolver en dicha fecha, pues tal iniciativa debería ser completada, al finalizar el período impositivo, con la presentación de otra declaración del IVA por el tiempo transcurrido desde la fecha de declaración de concurso hasta el último día del mes o trimestre, ambas claramente contrarias a la normativa del IVA sobre declaraciones-liquidaciones (arts. 99, 164 y 167 LIVA).

Así parece desprenderse de la citada Sentencia del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Oviedo, de fecha uno de marzo de 2005: «Fundamentos de Derecho. SEGUNDO: Pasando al examen de la primera de las cuestiones planteada en el presente incidente, se cuestiona por la concursada la exclusión en el inventario contenido en el informe elaborado por los administradores concursales de la partida que viene reflejada en el inventario acompañado a su solicitud como "Hacienda Pública I.V.A. soportado: 41,04 euros" y la negación de valor alguno a la partida "Hacienda Pública Deudor por I.V.A.: 199,23 euros", lo que nos lleva a analizar siquiera someramente y con el carácter prejudicial que autoriza el art. 9 L.C. la normativa fiscal aplicable al respecto, teniendo para ello presente la norma fundamental sobre el nacimiento de las obligaciones contenida en el art. 1089 C.Civil a cuyo tenor la primera de sus fuentes es la ley. Pues bien, efectivamente el art. 115 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece el derecho de los sujetos pasivos a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 diciembre de cada año, norma que ha sido interpretada repetidamente por la jurisprudencia como expresiva de que la fecha de nacimiento de tal derecho es precisamente la correspondiente al 31 diciembre de cada año (SSTS, Sala 3ª, 26 septiembre 2002, 28 febrero 2003, 30 junio 2003, etc.), por lo que viniendo referida la reclamación de la parte impugnante al ejercicio 2004 y datando el informe de la administración concursal de 20 diciembre 2004 es manifiesto que no debe incluirse en él derechos que se hayan de devengar a favor del concursado con posterioridad a ese momento, razón por la que decae la impugnación en estos extremos».

De prosperar la tesis sobre finalización del período de liquidación del IVA el día anterior al de emisión del informe ex art. 74, por la administración concursal, que no comparto, para la determinación de la masa activa, se debería practicar dicha liquidación y llevar al inventario el saldo a compensar por el IVA, en el supuesto que el IVA soportado superase el IVA devengado o



repercutido, lo que exigiría, durante el plazo de declaración, presentar dos liquidaciones, una, a la fecha del día anterior a la emisión del informe por la administración concursal y, otra, desde esta última fecha a la de final de mes o trimestre. Lo expuesto, al margen de su colisión con el ordenamiento tributario, no deja de ser una complicación para la administración concursal, que puede solventar, al margen de las reglas sobre autoliquidaciones del IVA, cuando haya sustituido al deudor en sus facultades de administración, pero que se trasladan al concursado cuando sólo estuviese intervenido, para que también incumpla la normativa tributaria.

## 2.2 Impuestos personales sobre la Renta

Reitero que la tesis sobre “periodificación” del IVA, a mi juicio discutible, llevaría a la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a la fecha de declaración de concurso, aunque fuera distinta de la fecha del devengo del Impuesto correspondiente, que en el de la Renta de las Personas Físicas es el 31 de diciembre de cada año y en el Impuesto sobre Sociedades la del cierre del ejercicio económico, es decir, el último día del periodo impositivo, que coincide con un ejercicio de doce meses, habitualmente, como he recordado en epígrafe anterior:

Cuando tales liquidaciones impositivas se practicasen, referidas a la fecha de declaración de concurso, distinta de la del devengo del impuesto correspondiente, podrían darse los supuestos de devolución al sujeto pasivo, persona natural<sup>20</sup> o jurídica<sup>21</sup>, es decir, que en lugar de la habitual obligación tributaria resultase un derecho de crédito incorporable a la masa activa del concurso, cuando aún no se ha realizado el hecho imponible ni ha llegado el momento del devengo, pues no ha transcurrido el período impositivo ni procede preparar la autoliquidación tributaria, que daría lugar a su anotación contable, con cargo en «Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos» (4709), con abono «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta» (473).

Así se desprende de la citada Sentencia del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Oviedo, de fecha uno de marzo de 2005: *«Fundamentos de Derecho.TERCERO: En cuanto a la impugnación referida a la partida “Hacienda Pública, Retenciones y Pagos a Cuenta: 3.819,45 euros”, cabe señalar que tanto el art. 145 Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto de Sociedades como los arts. 136 y 139 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, por el que se aprue-*

---

en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda. La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo...

**20** TRIRPF. Artículo 105. 1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto..., sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración. Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación. 2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este Impuesto realizados..., la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan...

**21** TRIS. Artículo 139. 1. Cuando la suma de las retenciones e ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados sea supe-

*ba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conducen igualmente a entender que en ningún caso es posible que el pretendido derecho de crédito a favor de la concursada pueda nacer con anterioridad a la expiración del correspondiente período impositivo, razón por la que este motivo de impugnación debe correr idéntica suerte desestimatoria al venir también referido al ejercicio 2004».*

### **3. Recapitulación**

La fecha de declaración de concurso puede no coincidir con el último día de mes o trimestre natural, así como puede ser distinta del cierre del ejercicio económico. En tales supuestos, cuando el deudor fuese persona natural o jurídica, sujeta a determinadas obligaciones tributarias o con la Seguridad Social, el criterio aplicable para su tratamiento concursal, a mi juicio, se resume a continuación:

Primero. Los salarios y demás remuneraciones de naturaleza análoga, correspondientes al mes de la fecha de declaración de concurso, cuyos derechos de crédito nacerán al finalizar el mismo, son créditos contra la masa y no procede su "periodificación" por los días transcurridos desde el comienzo del mes, durante el cual se ha dictado el auto de declaración de concurso.

Cuando la fecha del auto de declaración de concurso coincida con el último día de mes, los salarios devengados en esa fecha serán reconocidos como créditos concursales en la lista de acreedores.

Segundo. Las retenciones del IRPF, por los salarios pendientes de pago a la fecha de declaración de concurso, se practicarán el día que tenga lugar su abono a los trabajadores y tendrán la consideración de créditos contra la masa.

Las retenciones del IRPF, por los salarios pagados con anterioridad a la fecha de declaración de concurso, que se encuentren pendientes de ingreso, pueden presentar la siguiente casuística:

- a) Que hubiese vencido el período impositivo (mes o trimestre), antes de la fecha de declaración de concurso, en cuyo supuesto el crédito de la autoliquidación presentada o que se practique integrará la masa pasiva y será objeto de reconocimiento en la lista de acreedores.
- b) Que el vencimiento del período impositivo (mes o trimestre) fuese posterior a la fecha de declaración de concurso, en cuyo caso la deuda tributaria resultante de la autoliquidación que se practique tendrá la consideración de crédito contra la masa.

Tercero. Las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, devengadas con anterioridad a la declaración de concurso y pendientes de ingreso, integrarán la masa pasiva y serán reconocidas como créditos concursales en la lista de acreedores.

Las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social devengadas durante el mes, dentro del cual se declare el concurso, tendrán la consideración de créditos contra la masa.

Cuarto. Las retenciones por cotizaciones de los trabajadores a la Seguridad Social (cuota obrera), devengadas con anterioridad a la fecha de declaración de concurso y pendientes de ingreso, integrarán la masa pasiva y serán reconocidas como créditos concursales en la lista de acreedores.

Las retenciones por cotizaciones de los trabajadores a la Seguridad Social (cuota obrera), devengadas durante el mes en que se declare el concurso, tendrán la consideración de créditos contra la masa.

Quinto. El Impuesto sobre el Valor Añadido puede presentar la siguiente casuística:

- a) Cuando hubiese vencido el periodo impositivo (mes o trimestre) antes de la declaración de concurso del sujeto pasivo, las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones practicadas y pendientes de ingreso, o las que se practiquen, integrarán la masa pasiva y se reconocerán en la lista de acreedores.
- b) Si la fecha de declaración de concurso coincidiese con el último día del mes o trimestre, final del periodo impositivo, la autoliquidación que se practique, cuando resulte deuda tributaria (cuotas devengadas superiores a cuotas soportadas), integrará la masa pasiva y se reconocerá en la lista de acreedores.
- c) Cuando no hubiese vencido el periodo impositivo (mes o trimestre), a la fecha de declaración de concurso, la deuda tributaria resultante, en su caso, de la autoliquidación que se practique tendrá la consideración de crédito contra la masa.

Sexto. En los Impuestos personales sobre la renta (IRPF e IS), las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones practicadas, pendientes de ingreso, o de las que se practiquen, por periodos impositivos anteriores a la declaración de concurso, integrarán la masa pasiva y se reconocerán en la lista de acreedores.

Las deudas tributarias resultantes de autoliquidaciones correspondientes al periodo impositivo, durante el cual se haya declarado el concurso, y las posteriores que procedan, tendrán la consideración de créditos contra la masa.

Séptimo. Los Impuestos Municipales (IBI, IAE e Impuesto sobre vehículos), devengados y pendientes de pago a la fecha de declaración de concurso, integran la masa pasiva y serán reconocidos en la lista de acreedores. ■

