

La modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor del sujeto pasivo: ¿Resultan compatibles los procedimientos del art. 80.Tres y 80.Cuatro del IVA con la modificación introducida por la Ley 16/2012, de 27 de Diciembre?

Carmen Ruiz Hidalgo

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo. Miembro de AEDAF

Resumen

La Hacienda Pública ha resultado ser uno de los acreedores más importantes, no sólo por la cuantía, en los diferentes procesos concursales iniciados a lo largo de nuestro país. Las controversias surgidas en la calificación de los créditos entre la Administración Tributaria y las administraciones concursales han sido resueltas por el Tribunal Supremo. Efectivamente, la jurisprudencia del más Alto Tribunal ha dejado claro que en lo referente a la formación de la masa pasiva del concurso y la clasificación de los créditos, la norma tributaria se encuentra subordinada a la normativa mercantil.

Sin embargo, el procedimiento sobre cómo proceder a la modificación de la base imponible cuando el crédito resulta incobrable sigue siendo tributario. En este sentido, existen dos procedimientos distintos, que si bien tienen la misma finalidad, la elección de uno u otro depende de si se produce la declaración de concurso, si bien no excluía su compatibilidad en determinados casos. La Agencia tributaria ha abogado por la incompatibilidad de ambos y así se ha mantenido por la doctrina administrativa, hasta la Resolución 00/2472/2010 del TEAC, que se ha visto reforzada por las modificaciones introducidas por la Ley 16/2012, de 27 de Diciembre.

Abstract

The Public Estate is one of the most important creditors, not only for the quantity, in the different processes initiated along our country. The controversies arisen in the qualification of the credits between the Tributary Administration and the administrations compete, have been proved for the Supreme Court. Really, the jurisprudence of the Supreme Court has clarified in what concerns the formation of the passive mass and the classification of the credits, the tax law is subordinated to the mercantile regulation.

Nevertheless, the procedure to proceed to the modification of the tax base when the credit turns out to be irrecoverable continues being tributary. In this respect, two different procedures exist, that though they have the same purpose, the choice of one or other one, depends on the declaration of contest, though it was not excluding his compatibility in certain cases. The tributary Agency has pleaded for the incompatibility of both and this way one has supported for the administrative doctrine, up to the

Resolution 00/2472/2010 of the TEAC, that it has seen reinforced by the modifications introduced by the Law 16/2012, 27 of December.

Palabras clave

Concurso de acreedores, IVA, modificación de la base imponible, compatibilidad de procedimientos.

Keywords

Creditors' Contest, VAT, modification of the tax base, compatibility of procedures.

Sumario

1. Introducción
2. La naturaleza de los créditos que derivan de la rectificación de la base imponible por la declaración de concurso del deudor.
3. Procedimientos para proceder a la modificación de la base imponible.
 - 3.1. Postura de la Dirección General de Tributos sobre la incompatibilidad de procedimientos.
 - 3.2. Compatibilidad de procedimientos según el TEAC.
 - 3.2.1. Compatibilidad de ambos procedimientos.
 - 3.2.2. Reclamación Judicial o Notarial de las deudas y la apertura del procedimiento de concurso.
 - 3.2.3. Modificaciones de la base imponible con posterioridad a la apertura del concurso.
4. Efectos de ambos procedimientos en la calificación de los créditos.
5. Conclusiones.
6. Jurisprudencia y Doctrina Administrativa

1. Introducción

En todos estos años de crisis económica han aumentado los procesos concursales respecto de hace una década, y sin lugar a dudas, la Hacienda Pública sigue siendo unos de los acreedores principales, no solo por la calificación de los créditos tributarios, sino sobre todo por la cuantía de las deudas. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha resultado imprescindible para resolver los conflictos entre las administraciones concursales y la administración tributaria en lo referido a la formación de la masa pasiva del concurso y la clasificación de los créditos, confirmando la consiguiente subordinación de la norma tributaria a la normativa mercantil¹.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 ha clarificado la clasificación del crédito resultante de la modificación de la base imponible como crédito concursal, cuando la operación gravada con el IVA se produce con anterioridad a la declaración del concurso.

Efectivamente, algunos aspectos provocados por la modificación de la base del IVA cuando se produce la declaración de concurso del deudor, resultan difícilmente conciliables con la normativa concursal, no sólo en relación con la naturaleza del crédito, cuestión esta que el Tribunal Supremo ha resuelto, sino también en el ámbito del procedimiento y plazos para proceder a la rectificación de las facturas por parte de los acreedores del concursado.

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo ha confirmado el carácter concursal de los créditos por IVA liquidados en el período de declaración-liquidación subsiguiente a la declaración del concurso, en contra de la doctrina administrativa y la posición de la Agencia Tributaria. De este modo, la jurisprudencia del más Alto Tribunal ha fijado como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos impositivos anteriores a la declaración del concurso constituyen créditos concursales, con independencia del momento de la conclusión del plazo para su liquidación.

Pues bien, relacionado con todo lo anterior, el objeto de nuestro estudio no es otro que la compatibilidad entre los dos supuestos de modificación de la base imponible en el marco de la norma tributaria. Efectivamente, la Administración Tributaria mantiene una posición singular sobre la compatibilidad entre los supuestos de modificación de la base imponible de créditos incobrables -art. 80.Cuatro- y la modificación por concurso de acreedores -art.80.Tres-. Hasta este momento, la Agencia tributaria era renuente a la citada compatibilidad, más bien, abogaba por la incompatibilidad. Sin embargo, lo cierto es que la Resolución 00/2472/2010 del TEAC deja entrever que la posición de la Agencia Tributaria es matizable y, a mi juicio, el razonamiento jurídico que sustenta va a suponer un punto de inflexión para los contribuyentes y las administraciones concursales. A ello, hay que añadir que la posición del TEAC en esta Resolución se ha visto reforzada en gran medida con las modificaciones introducidas por la Ley 16/2012, de 27 de Diciembre. No se puede perder de vista el coste fiscal que supone a los sujetos pasivos, en estos momentos de crisis económica, soportar un IVA repercutido del que no han recibido el pago, por lo que parecía perentorio que el legislador aclarase qué procedimiento se debía seguir.

¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2009 (RJ 2009/398). Otras sentencias como las de 22 de junio y 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009/5105) y (RJ 2009/5482), respectivamente y con mayor claridad aún la más reciente Sentencia de 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010/7300).

2. La naturaleza de los créditos que derivan de la rectificación de la base imponible por la declaración de concurso del deudor

El régimen de las deducciones reguladas en el IVA tiene por objeto neutralizar al empresario del peso del IVA devengado en el marco de las actividades económicas que desarrolla, a condición de que dichas actividades estén sujetas a su vez al IVA. El mecanismo elegido por el legislador para garantizar dicho principio de neutralidad es a través de la repercusión y la obligación del destinatario de soportarla. Ahora bien, si el deudor no paga la cuota repercutida, se produce una situación de perjuicio para el empresario que ha tenido que liquidar dichas cuotas repercutidas. Por ello, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) permite la modificación de la base imponible cuando las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, regulando dos procedimientos distintos en su caso, ya que el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA, dispone que serán los Estados Miembros (en adelante, EEMM) quienes determinen no solo la cuantía, sino las condiciones que se determinen en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, una vez que la operación se encuentra formalizada.

La regulación establecida en el artículo 80.Tres de la LIVA prevé la modificación de la base imponible cuando el acreedor ha repercutido un IVA devengado con anterioridad a la fecha de la declaración del concurso del deudor², y que no ha percibido por parte del concursado. Sin embargo, el acreedor ha tenido que liquidar e ingresar la cuotas repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al trimestre del devengo del tributo, tal y como se establece en la LIVA. En su caso, el deudor habrá podido deducir el IVA soportado en tales operación, aunque no lo haya satisfecho.

Esta situación supone un perjuicio evidente para el acreedor, por ello, la citada norma permite que cuando se inicie el procedimiento concursal, con el auto de declaración del Juez, se pueda modificar la factura inicial, mediante la emisión de una nueva factura rectificativa, ajustando la misma al IVA efectivamente cobrado. El acreedor debe comunicar el nuevo crédito a la administración concursal y, en ese momento, la Hacienda Pública se convierte en el nuevo titular de un crédito impagado que tiene su origen en la modificación de la base.

El acreedor resulta reintegrado a través de este mecanismo del IVA que ingresó con la autoliquidación periódica correspondiente al devengo de la operación, pero que no había logrado cobrar del destinatario de la misma. La Hacienda Pública se configura como la nueva acreedora del deudor concursado por la cuota del IVA que gravó la operación, y por lo tanto, sufrirá las consecuencias del impago en caso de que no sea posible su satisfacción en el procedimiento concursal.

En estos casos se ha planteado si se trata de un crédito nuevo que surge en la fecha de la rectificación o si es el mismo crédito de cuando se realizó la operación gravada por el Impuesto. Las consecuencias de una tesis u otra son totalmente diferentes. Si optamos por la primera tesis, tal y como hace la Administración Tributaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 80 de la LIVA, nos hallamos ante un crédito nuevo que deberá pagarse a su vencimiento, con preferencia a cualquier crédito concursal³, es decir, sería un crédito contra la masa. Sin embargo, si seguimos el

2 No existe posibilidad de rectificación con las cuotas devengadas con posterioridad a la declaración de concurso, ya que en ese caso, son créditos contra la masa que en principio deben ser satisfechos a su vencimiento.

3 Podemos citar a estos efectos, la Resolución del TEAC de 19 de julio de 2000 (JT 2000/1521), y resoluciones anteriores del mismo órgano de 4 de noviembre de 1998 (JT 1999/13) y 4 de julio de 2000 (JT 2000/1507).

segundo criterio, estos créditos se califican como concursales y sometidos a las reglas del concurso como el resto de los acreedores.

Después de numerosas controversias suscitadas en distintos procedimientos concursales, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011⁴ ha clarificado la clasificación del crédito resultante de la modificación de la base imponible como crédito concursal, cuando la operación gravada con el IVA se produce con anterioridad a la declaración del concurso. No deja de ser una obviedad recordar que el nacimiento de la obligación tributaria en el IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo.

Por otra parte, si bien el TS ha concretado la naturaleza concursal de los créditos derivados de la rectificación de la base imponible -art.

80.Tres LIVA-, no se ha pronunciado sobre la calificación de los mismos. Es decir, si se atiende a la calificación que le correspondía originariamente, en cuyo caso sería un crédito ordinario, o si por el contrario, se califica como crédito tributario, y según la normativa mercantil se puede considerar como un crédito privilegiado en un 50 por 100⁵. Aunque no existe jurisprudencia sobre el tema⁶, las administraciones concursales están calificando estos créditos como privilegiados en el porcentaje anterior. La explicación a esta situación, por otra parte beneficiosa para la Hacienda Pública, es que aunque se produce una novación subjetiva en el acreedor que ni extingue, ni altera el crédito, la nueva titularidad sí que provoca una recalificación del crédito, aunque siga siendo concursal.

¿Qué significa la recalificación del crédito? La configuración jurídica del IVA determina que la repercusión y pago de la cuota impositiva, prevista por la ley, se desenvuelve en una relación entre dos particulares⁷, en la que la Hacienda Pública no interviene. Ahora bien, una vez que el obligado a repercutir el IVA, procede a liquidar de manera periódica, la cuota resultante sí que tiene naturaleza tributaria. Efectivamente, el supuesto que analizamos es una excepción a la regla de la liquidación del IVA, porque como consecuencia de la modificación de la base imponible y la rectificación de la factura, el sujeto repercutido queda obligado directamente al pago con la

Hasta este momento, la Agencia Tributaria ha declarado la imposibilidad de modificar la base imponible por el apartado Cuatro, cuando existe un Auto de declaración del concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos en el art. 80.Cuatro de la LIVA, y esto supone la modificación de las facturas a tenor de lo establecido en el artículo 21.1 de la Ley Concursal y, por lo tanto, sujeta al plazo regulado en esta última norma.

4 RJ 2011/86551.

5 Esto significa que sólo el 50 por 100 de la cuota del IVA, por su carácter de crédito ordinario, se verá afectada por la quita que, en su caso, se pueda establecer en el convenio con los acreedores pues, en relación con el resto del crédito, su carácter privilegiado permite a la AEAT abstenerse de participar en el proceso concursal y exigirlo de manera íntegra, aunque también podrá llegar a una acuerdo singular con el deudor en los términos establecidos en el LGT.

6 Vid. Sentencia de la AP de Navarra de 26 de noviembre de 2007 (PROV 2008, 184698); Sentencia de la AP de Burgos de 30 julio de 2010 (AC 2010,1359); Sentencia de la AP de Valencia de 25 de febrero de 2008 (PROV 2008, 154177).

7 El artículo 38 de la LGT introdujo una nueva categoría entre los obligados tributarios a los que denominó "obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo", que incluyen a la persona o entidad obligada a repercutir y a la obligada a soportar la repercusión.

El TEAC en una novedosa Resolución -00/2471/2010-, afirma sin ambages que es posible la compatibilidad de ambos procedimientos en algunos casos, partiendo de la premisa de que la entidad deudora es declarada en concurso en algún momento y que los plazos para proceder a la modificación difieren de un procedimiento a otro.

Hacienda Pública. Y es precisamente la condición de acreedor de la Hacienda Pública lo que determina la naturaleza tributaria del crédito resultante⁸.

3. Procedimientos para proceder a la modificación de la base imponible

El artículo 90.1 y 237 de la Directiva 2006/112/CE no precisan los requisitos, ni las obligaciones que los EEMM, en su caso, pueden regular en los casos de modificación de la base imponible. Esto supone que los EEMM gozan de un cierto margen discrecional para determinar las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir a los efectos de proceder a la modificación⁹.

De ahí, que la normativa española prevea en el artículo 80 apartado 3 y 4 de la LIVA distintos supuestos para que el sujeto pasivo del IVA pueda instar la modificación de la Base imponible, con el consiguiente desarrollo reglamentario en el artículo 24 del RIVA¹⁰. Asimismo, a pesar de que ambos supuestos tienen distintos y diferentes requisitos, la finalidad resulta semejante como es evitar el fraude fiscal, y permitir el control por la Administración Tributaria de que las cantidades rectificadas se declaran correctamente tanto por el acreedor-sujeto pasivo del IVA, como por el deudor¹¹.

Como ha puntualizado la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de enero de 2000, "el principio de neutralidad del IVA precisa que el ajuste sea bilateral, por eso la normativa exige que una vez autorizada la modificación de la base imponible por el acreedor y comunicada por éste al cliente, destinatario de las operaciones, éste deberá presentar una declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas minorando las cuotas que había consignado como deducible (IVA soportado) y que no habían llegado realmente a satisfacer"¹².

8 Como ha señalado en Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, "dicha disposición -art. 90.1- constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida pro al contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo".

9 STJUE de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, "el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo (véase la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95)...".

10 Asimismo, debemos tener en cuenta el artículo 80.Siete dónde se prevé que la modificación de la base imponible está condicionada al cumplimiento de los requisitos que se establezcan por vía reglamentaria.

11 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, expone que "las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, sólo pueden constituir una excepción al respeto de la base imponible del IVA dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA..".

12 JT 2000/818. En el mismo sentido la SAN de 7 de abril de 2000 (PROV 2000/277055)

La opción de iniciar un procedimiento u otro para modificar la base imponible no se deja al albur del empresario o profesional, sino que resulta determinante que con posterioridad al devengo de la operación sujeta al IVA, se dicte un auto de declaración de concurso -art. 80.Tres-. Así las cosas, ¿es posible que un acreedor pueda iniciar el procedimiento de modificación de la Base imponible en virtud del apartado Cuatro y que, a posteriori, si se procede a la apertura del proceso concursal, inste la citada modificación en virtud del apartado Tres? En definitiva, ¿son compatibles ambos procedimientos?

3.1. Postura de la Dirección General de Tributos sobre la incompatibilidad de procedimientos

Hasta este momento, la Agencia Tributaria ha declarado la imposibilidad de modificar la base imponible por el apartado Cuatro, cuando existe un Auto de declaración del concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos en el art. 80.Cuatro de la LIVA, y esto supone la modificación de las facturas a tenor de lo establecido en el artículo 21.1 de la Ley Concursal¹³ y, por lo tanto, sujeta al plazo regulado en esta última norma. La explicación de la DGT es que existe un procedimiento específico en los casos en que el deudor se encuentra incurso en un concurso, y al tener la Administración Tributaria que soportar la cuota de IVA que ha dejado de pagar el deudor, debe instar al pago de la misma en el curso del procedimiento ad hoc.

Si bien, hasta hace poco tiempo, la LIVA no establecía la incompatibilidad de seguir de manera sucesiva el procedimiento para modificar la base imponible a través del art. 80.Cuatro de la LIVA, cuando resulte imposible hacerlo a través del apartado Tres del mismo artículo, lo cierto es que la Ley 16/2012, modifica los apartados Cuatro y Cinco del citado artículo 80. En efecto, entre otras cuestiones, el legislador añade en el apartado Cinco, una serie de reglas, entre las que se encuentra la imposibilidad de proceder a “la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado Cuatro del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto”. Como explicaré más adelante, siguiendo la resolución del TEAC, este apartado no añade nada nuevo a la cuestión de la compatibilidad de los procedimientos.

Cuando se modifica la base imponible siguiendo el art. 80.Tercero, el legislador exige tanto al acreedor, como al deudor, el desarrollo de una serie de actuaciones, que se complementan con lo previsto en la normativa mercantil¹⁴:

1. El procedimiento lo pone en marcha el acreedor, expidiendo una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique, o en su caso, se anule la cuota repercutida. El plazo estipulado para remitir a la Administración concursal es un mes desde la publicación en el BOE del auto por el que se declara el concurso.
2. Todas las operaciones cuya base imponible se va a rectificar, tiene que estar anotadas, y por lo tanto facturadas, en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma. Asimismo, tienen que estar contabilizadas por el deudor-concursado.

13 Consultas Vinculantes V132/2006 de 23 de enero de 2006, V192/2010 de 8 de febrero de 2010, V2502/2009, de 11 de noviembre y V2759/2011 de 21 de noviembre.

14 Art. 24 RIVA.

Sin embargo, en el caso de que el acreedor haya procedido a la reclamación de cantidades mediante requerimiento notarial, en virtud del artículo 80.Cuatro de la LIVA, según el TEAC, incluso cuando exista un auto judicial de declaración de concurso, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la LIVA, se puede modificar la base imponible siguiendo el procedimiento del artículo 80.Cuatro. Sin embargo, a pesar de la Resolución del TEAC, con la modificación del artículo 80.Cinco, a mi juicio, tampoco sería posible la modificación de la base imponible por el artículo 80.Cuatro con posterioridad al auto de declaración de concurso.

3. El acreedor debe comunicar la modificación de la base imponible practicada a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

Lo cierto es que a nadie se le escapa que en muchos casos el plazo regulado de 1 mes, a mi juicio, dificulta que el acreedor proceda a llevar a cabo dicha rectificación. Es decir, aunque la Administración Concursal insta a través de una notificación a todos los acreedores la comunicación de sus créditos, lo normal es que se ciña a aquellos cuyos créditos estén contabilizados por parte de la concursada. Así, aquellos acreedores cuya deuda no se encuentre recogida en la contabilidad de la empresa, que ha entrado en concurso, sólo tendrán constancia de la apertura del procedimiento concursal por el BOE. Y en ese caso, el plazo de 1 mes para proceder a la modificación queda muy corto para esos acreedores del concursado.

El plazo previsto se considera preclusivo, es decir, si en el mes siguiente al publicación del auto de declaración del concurso el acreedor no cumple con dicho requisito, en el futuro no puede procederse a la rectificación de la base imponible correspondiente

a los créditos devengados con anterioridad. La consecuencia es que el acreedor tendrá que intentar el cobro de la totalidad del crédito, la cuota del IVA incluida, fuera del marco del procedimiento concursal, a no ser que los administradores concursales admitan el crédito del deudor fuera del plazo, pero siempre antes de realizar el Informe preceptivo previsto en la Ley Concursal.

La doctrina administrativa, a tenor de lo establecido en la LIVA, ha mantenido la imposibilidad de que se puedan presentar facturas rectificativas fuera del plazo previsto del mes, bajo la premisa de que se produciría una personación tardía de la Administración en el proceso, provocando un perjuicio evidente sobre el rango de los créditos tributarios¹⁵. Como ha señalado el TEAC, "el hecho de que la Ley permita modificar la base imponible únicamente hasta el límite máximo para presentar documentos justificativos de los créditos por parte de los acreedores en los procedimientos concursales tiene por objeto que en ningún caso el pasivo común pueda verse alterado posteriormente dando lugar a la invalidación de decisiones ya adoptadas"¹⁶.

15 Así lo ha puesto de manifiesto la DGT en la Consulta 31 de marzo de 2009 (V0640-09), 21 de noviembre de 2011 (V 2759-11).

16 En este sentido, el TEAC, en la Resolución de 13 de diciembre de 2011, nº 3231/2010 (La Ley 273563/2011), en un procedimiento concursal que tenía el carácter de abreviado.

Esta es la explicación de porqué, hasta ahora, la Hacienda Pública se ha mostrado renuente a permitir la compatibilidad de ambos procedimientos, lo que condenaba a algunos acreedores del deudor incurso en un proceso concursal a no poder recuperar no ya el crédito que tenían, sino la parte del IVA repercutido que nunca había llegado a cobrar, pero que habían tenido que liquidar en su momento.

3.2. Compatibilidad de procedimientos según el TEAC

El TEAC en una novedosa Resolución -00/2471/2010-, afirma sin ambages que es posible la compatibilidad de ambos procedimientos en algunos casos, partiendo de la premisa de que la entidad deudora es declarada en concurso en algún momento y que los plazos para proceder a la modificación difieren de un procedimiento a otro.

El artículo 80.Tres regula el plazo de 1 mes desde que se publica en el BOE el auto de declaración de concurso. Por su parte, el artículo 80.Cuatro exige que haya transcurrido un año desde el devengo del IVA sin que se haya obtenido el cobro y que el acreedor haya reclamado judicialmente el cobro al deudor o por requerimiento notarial, sin que sea pertinente que el deudor esté incurso en un proceso concursal. Una vez finalizado el período del año, la modificación de la base imponible debe realizarse en el plazo de los tres meses siguientes e inmediatamente comunicarlo a la Agencia tributaria¹⁷.

Los efectos de un procedimiento u otro, así como la compatibilidad posible de ambos, es necesario distinguir varios supuestos, partiendo de la base de que la entidad deudora es declarada en concurso de acreedores en algún momento. De este modo, el TEAC analiza distintas situaciones bajo la premisa de la declaración de concurso de acreedores.

3.2.1 Compatibilidad de ambos procedimientos

La entidad acreedora puede acudir a cualquiera de ambos procedimientos, es decir, bien al específico para las situaciones de concurso (art. 80.Tres) o al general (art. 80.Cuatro), aunque los plazos difieren. En el primer caso, se puede modificar la base imponible, sin más requisito que la existencia del Auto de declaración del concurso del deudor y en plazo establecido en el artículo 21 de la Ley Concursal, que es 1 mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del Auto de declaración de concurso.

El acreedor dispone del plazo de 1 meses para emitir una factura rectificativa en la que se modifique la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres y dispone de otro mes desde la expedición de esta factura para comunicar la rectificación a la Administración.

Con la premura de plazos regulados, puede ocurrir que la Hacienda Pública no tenga conocimiento de la rectificación para poder personarse en el concurso. Aún en este caso, siempre que el acreedor rectifique la factura en el plazo de 1 mes y lo comunique a la Administración, puede modificar la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres. Pero, si el acreedor no rectifica la factura en el plazo de 1 mes, queda fuera de la aplicación del artículo 80.Tres y habrá que modificarla acudiendo al procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro para el supuesto general de créditos incobrables, siempre que cumpla los requisitos de este supuesto.

¹⁷ Artículo 80.Cuatro de la LIVA modificado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

La modificación introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, en el artículo 80.Cinco no establece la incompatibilidad entre los procedimientos regulados en el mismo artículo apartados Tres y Cuatro, sino que confirma la preferencia de un procedimiento sobre otro.

En definitiva, según el TEAC el acreedor puede optar en seguir un procedimiento u otro, dependiendo del cumplimiento de los requisitos previstos en la LIVA. Sin embargo, debo añadir que si bien la posición del TEAC resulta razonable y, a mi juicio, acorde con el principio de proporcionalidad en la adopción de las medidas por parte del legislador nacional cuando existe una norma comunitaria, lo cierto es que la modificación del artículo 80.Cinco.3º impide una compatibilidad real entre ambos procedimientos, ya que en el caso de que se inicie el concurso, a través, del auto judicial, no resulta posible la modificación de la base imponible en virtud del artículo 80.Cuatro.

3.2.2 Reclamación Judicial o Notarial de las deudas y la apertura del procedimiento de concurso.

Cuando se produce el impago de facturas, la acreedora puede modificar las bases imponibles en atención del artículo 80.Cuatro de la LIVA, siempre que cumpla el requisito temporal de 1 año y haya procedido a reclamar judicial o notarialmente el cobro al deudor.

En este plazo tan amplio, puede ocurrir que por una parte, se dicte un auto judicial de declaración de concurso de la entidad y, por otra, la acreedora haya reclamado judicial o notarialmente las cantidades. Esta distinción no es baladí, porque el auto de declaración de concurso marca un punto de inflexión que, según la redacción del artículo 80.Cinco de la LIVA, hace imposible que el acreedor cumpla las formalidades del artículo 80.Cuatro para modificar la base imponible por este procedimiento.

Pues bien, resulta imprescindible distinguir qué efectos produce la reclamación judicial previa o a posterior a la declaración del concurso. La norma concursal declara que la jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente, entre otras materias, en las acciones civiles con trascendencia patrimonial que se dirijan contra el patrimonio del concursado con excepción de los procesos sobre capacidad, filiación, matrimonio y menores.

- Si existe una reclamación judicial previa a la declaración de concurso de la entidad deudora, el proceso judicial debe seguir hasta su terminación, ya sea ante la jurisdicción ordinaria o concursal, lo que supone poder cumplir las formalidades previstas en el artículo 80.Cuatro de la LIVA y, por consiguiente, modificar la base imponible por esta vía. Según el TEAC, en este caso, el acreedor puede optar entre ambos procedimientos, es decir, siempre que cumpla con los requisitos, podrá modificar la base imponible por el régimen general (art. 80.Cuatro LIVA) o por el artículo 80.Tres, ya que la LIVA no establece incompatibilidad alguna entre ambos procedimientos.
- Si no existe una reclamación judicial previa al auto del concurso de la entidad deudora, cualquier procedimiento de ejecución general resulta incompatible con el concurso. Esta regla evita que las ejecuciones singulares sobre la masa activa puedan truncar la finalidad de la ejecución universal. Por lo tanto, si el acreedor insta el cobro mediante reclamación judicial a posteriori del inicio del concurso, a tenor de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la demanda no se puede admitir a trámite, por lo que se produce

el incumplimiento de uno de los requisitos del artículo 80.Cuatro de la LIVA. Sólo se puede modificar la base imponible por la vía del artículo 80.Tres de la LIVA. Por este motivo, la afirmación que he hecho anteriormente sobre la obviedad de la regulación establecida en el apartado Cinco.3ª del art. 80 de la LIVA. Este es el único supuesto en que la Ley obliga a modificar la base imponible por un procedimiento, sin que pueda efectuarse por el procedimiento del artículo 80.Cuatro pues la Ley así lo establece expresamente.

Sin embargo, en el caso de que el acreedor haya procedido a la reclamación de cantidades mediante requerimiento notarial¹⁸, en virtud del artículo 80.Cuatro de la LIVA, según el TEAC, incluso cuando exista un auto judicial de declaración de concurso, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la LIVA, se puede modificar la base imponible siguiendo el procedimiento del artículo 80.Cuatro. Sin embargo, a pesar de la Resolución del TEAC, con la modificación del artículo 80.Cinco, a mi juicio, tampoco sería posible la modificación de la base imponible por el artículo 80.Cuatro con posterioridad al auto de declaración de concurso.

3.2.3. Modificaciones de la Base Imponible con posterioridad a la apertura del concurso

La declaración de concurso no interrumpe la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, bajo la supervisión de la Administración concursal, todos los créditos, incluidos los tributarios, que se devenguen en ese momento se califican como créditos contra la masa.

Efectivamente, al supuesto que se contempla en este epígrafe, sería de operaciones cuyo devengo se produce con posterioridad al auto de declaración del concurso. Así, en el caso de un acreedor con un crédito nacido con posterioridad a la declaración del concurso que se encuentra impagado -crédito contra la masa-, la calificación y el pago resulta diferente de los créditos concursales. En este caso, si la administración concursal no procede al pago de la deuda, en su caso, el acreedor puede modificar la base imponible pero siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, y no puede iniciar el procedimiento del artículo 80.Tres, porque este último artículo está previsto para operaciones en las que el devengo se ha producido con anterioridad al Auto de declaración de Concurso.

4. Efectos de ambos procedimientos en la calificación de los créditos

El TEAC en esta Resolución se muestra firme al aclarar que con independencia de que se modifique la base imponible por el procedimiento del art. 80.Tres ó 80.Cuatro de la LIVA, no se perjudican los derechos de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores.

Efectivamente, cuando se recibe la factura rectificativa, la administración concursal divide el crédito en dos a efectos de su inclusión en la lista de los acreedores que debe formar parte del informe de los administradores concursales, de un lado, la contraprestación por la operación, cuyo acreedor será quien haya prestado el servicio o entregado el bien y, por otro, la cuota de IVA repercutida, en relación con la cual figurará como acreedora la AEAT.

¹⁸ Para que el requerimiento notarial sea válido habrá que estar a los criterios recogidos en el Informe de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 26 de octubre de 2010.

Si el acreedor modifica la base imponible siguiendo el procedimiento del artículo 80.Tres, la Hacienda Pública podrá personarse en el procedimiento concursal dependiendo de la celeridad del acreedor en el cumplimiento de los plazos previstos en el mismo artículo. Sin embargo, el artículo 80.Tres no garantiza a la Agencia tributaria que se pueda personar en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento, y por ende, que el crédito no sea privilegiado.

De la regulación establecida en los artículos 90, 91 y 92 de la Ley Concursal, el crédito por IVA nacido de la modificación de la base imponible goza de privilegio general, en el caso de que la Hacienda Pública se persone en el concurso en el plazo de llamamiento a acreedores, siguiendo el procedimiento del artículo 80.Tres.

Sin embargo, lo más normal es que la AEAT no esté en condiciones de comunicar su crédito a los administradores concursales en el plazo -1 mes- establecido en el citado precepto. Es decir, en el plazo de un mes desde la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso la AEAT aún no tiene conocimiento de la rectificaciones que se van a producir, en la medida en que los acreedores están en ese momento procediendo a modificar la base imponible mediante la emisión de facturas rectificativas y tienen un plazo de otro mes desde la expedición de las mismas para comunicar dicha situación a la AEAT. Una vez recibidas, será la Hacienda Pública la que tenga que comunicar a la administración concursal su crédito, sin que, en ningún caso se pueda entender que por hacerlo de manera tardía, supone la calificación del crédito como subordinado, conforme al artículo 92.1 de la LC¹⁹. Es decir, el crédito tributario nacido de la modificación de la base imponible no será subordinado necesariamente, sino que corresponderá a la Administración concursal decidirlo, cuando califique el crédito y, en última instancia, al juzgado de lo mercantil.

Por todo ello, el TEAC considera que ambos procedimientos, art. 80. Tres y 80. Cuatro, son compatibles, al margen de que como consecuencia de las circunstancias que puedan darse en uno u otro caso, no concurren los requisitos previstos en ambos artículos, para ejercitar la acción de rectificación de la base imponible. De ahí, que a mi juicio, las modificaciones introducidas no añaden nada nuevo que no se estuviera aplicando por los Tribunales Económicos-Administrativos.

5. Conclusiones

La modificación introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, en el artículo 80.Cinco no establece la incompatibilidad entre los procedimientos regulados en el mismo artículo apartados Tres y Cuatro, sino que confirma la preferencia de un procedimiento sobre otro.

En el caso que nos ocupa, esa preferencia, como no podía ser de otra manera, queda circunscrita al artículo 80.Tres, siempre que se haya iniciado un procedimiento concursal e instemos la modificación de la base imponible de créditos devengados con anterioridad a dicho auto.

19 En la Sentencia de la AP Barcelona (PROV 2007/2706249), se apunta que "...la tardía desestimación de la calificación de crédito subordinado por tardía comunicación, se impone porque, consecuencia de todo lo dicho, en todos caso no se trata de la comunicación de un nuevo crédito que venga a incrementar la masa pasiva. El crédito por IVA repercutido, que pasa a ser titularidad de la AEAT, es preexistente y estaba ya contabilizado en la masa pasiva. De lo que se trata en estos supuestos es de comunicar no ya el crédito sino el desplazamiento de la titularidad, y por ello no se da el presupuesto del art. 92.1º en relación con el art. 85 LC".

Por ello, si bien se agradece al legislador la clarificación en un tema con tanta trascendencia en la actualidad, lo cierto es que añade poco a la norma y, a mi juicio, se ha perdido la oportunidad de haber regulado de manera expresa la compatibilidad de ambos procedimientos. No se puede perder de vista que la citada “incompatibilidad” que hasta ahora la Administración Tributaria ha defendido en estos supuestos, tenía como trasfondo evitar algún posible fraude, igual que el que parece imbuir a la nueva norma. Sin embargo, no se puede perder de vista que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios del IVA y, por lo tanto, no pueden cuestionar la neutralidad del IVA.

6. Jurisprudencia y Doctrina Administrativa

- › STJUE, de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska
- › Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2009 (RJ 2009/398).
- › Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2009 (RJ 2009/5105)
- › Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009/5482)
- › Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010/7300).
- › Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011/86551)
- › SAN de 7 de abril de 2000 (PROV 2000/277055)
- › Sentencia de la AP de Navarra de 26 de noviembre de 2007 (PROV 2008, 184698)
- › Sentencia de la AP de Burgos de 30 julio de 2010 (AC 2010,1359)
- › Sentencia de la AP de Valencia de 25 de febrero de 2008 (PROV 2008, 154177).
- › Resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1998 (JT 1999/13)
- › Resolución del TEAC de 19 de julio de 2000 (JT 2000/1521)
- › Resolución del TEAC de 4 de julio de 2000 (JT 2000/1507).
- › Resolución del TEAC de 13 de diciembre de 2011 (La Ley 273563/2011)
- › Consulta Vinculante V132/2006 de 23 de enero de 2006.
- › Consulta Vinculante V0640-09 de 31 de marzo de 2009.
- › Consulta Vinculante V2502/2009, de 11 de noviembre de 2009.
- › Consulta Vinculante V192/2010 de 8 de febrero de 2010.
- › Consulta Vinculante V2759/2011 de 21 de noviembre de 2011.

