

17.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 2009

El Impuesto sobre el Valor Añadido ¿deuda concursal o deuda de la masa?

Comentario a cargo de:
GASPAR DE LA PEÑA VELASCO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
(Universidad Complutense de Madrid)

SENTENCIA DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 2008

Ponente: Excmo. Sr. Don Juan Antonio Xiol Ríos

Asunto: El crédito a favor de la Hacienda Pública por el impuesto sobre el Valor Añadido relativo a los hechos impositivos realizados con anterioridad a la declaración del concurso –entregas de bienes o prestaciones de servicios– tienen la consideración de créditos concursales en la medida en que, el devengo del impuesto –momento en el que se considera realizado el hecho imponible– determina el nacimiento de la obligación tributaria y por tanto no son créditos de la masa pues no son obligaciones nacidas por Ley después del auto de declaración de concurso

A este respecto es irrelevante que la liquidación de tales créditos se deba llevar a cabo, de acuerdo con la normativa tributaria, periódicamente y que el plazo para ello se inicie con posterioridad a la declaración. De tal manera que la liquidación correspondiente al período en el cual tiene lugar la declaración de concurso deberá prorratearse en atención a dicha fecha, siendo la parte correspondiente a la primera parte de ese período de liquidación deuda del concurso y la correspondiente a la segunda deuda de la masa.

Comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de septiembre de 2009

La deuda por el IVA ¿deuda concursal o deuda de la masa?

GASPAR DE LA PEÑA VELASCO
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid*

Resumen de los hechos

Con fecha 26 de noviembre de 2004 tuvo lugar la declaración de concurso de una determinada sociedad. Los administradores de la misma entendieron que la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre del año debía ser calificada, en la parte correspondiente a los hechos imponibles realizados dentro del trimestre con anterioridad a la fecha de declaración de concurso, como deuda del concurso y el resto como deuda de la masa. A tal efecto procedieron al prorrateo de la deuda correspondiente a ese trimestre.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria impugnó dicha calificación por cuanto en la medida en que el plazo para la liquidación del cuarto trimestre del año se extiende a los primeros 20 días del mes siguiente el importe total liquidado debía considerarse como deuda de la masa.

El Juzgado de lo Mercantil n. 1 de Oviedo desestimó en este punto la impugnación de la AEAT y consideró correcto el prorrateo practicado por los administradores concursales. Esta sentencia fue confirmada por la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Asturias, que desestimó el recurso de apelación.

Contra esta última sentencia se presentó recurso de casación por la Agencia Estatal de Administración tributaria.

COMENTARIO

Sumario: 1. Introducción. 2. El razonamiento del Tribunal Supremo. 3. Las deudas ex lege nacidas después de la declaración del concurso son deudas de la masa. 4. El momento del nacimiento de la obligación tributaria. 5. El nacimiento de la obligación tributaria en el IVA. 6. Prorrateo o partición de la deuda tributa-

ria por IVA. 7. Otros problemas. 7.1. La regla de prorrata. 7.2. La modificación de la base imponible como consecuencia de la declaración de concurso en relación con las cuotas deducidas por el concursado. 7.3. La modificación de la base imponible en relación con las cuotas repercutidas por el concursado a otro sujeto declarado en concurso. **8. Conclusiones. 9. Bibliografía.**

1. Introducción

Una de las características más destacadas de la Ley Concursal (Ley 22/2003, de 9 de julio, en adelante LC) en relación con los créditos tributarios ha sido, como destacara PEREZ ROYO, F. (2007), la sistematización y ordenación de los privilegios, hasta entonces dispersos en distintos texto legales y la poda de los mismos con base en la *par conditio creditorum* como criterio fundamental ordenador de la nueva regulación.

Por otra parte, se ha dado carácter legal a lo que hasta entonces era exclusivamente una construcción jurisprudencial: La categoría de los créditos contra la masa, cuya determinación se contiene en el art. 84, 2 y, en lo que atañe a la delimitación de los créditos tributarios, tiene especial interés lo dispuesto en el apartado 10º del número 2 del citado artículo, conforme al cual, son créditos contra la masa “los que resulten de obligaciones nacidas de la Ley... con posterioridad a la declaración del concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, hasta la conclusión del concurso”.

Siendo los créditos tributarios créditos *ex lege* su integración entre los créditos del concurso (con independencia de que puedan adscribirse, según los casos, a la categoría de créditos con privilegio especial, con privilegio general o subordinados) o entre los créditos contra la masa ofrece una línea divisoria nítida en función del momento del nacimiento de cada concreta obligación: antes o después de la declaración de concurso. Con ello se superan las viejas limitaciones derivadas de la doctrina que en su día sentara el TCJ al amparo de la anterior normativa cuando, para que se calificara un crédito contra la masa, no bastaba con que su nacimiento hubiera tenido lugar con posterioridad a la declaración de concurso, sino que era necesaria adicionalmente la concurrencia de otro requisito al que ulteriormente se aludirá.

Por último, y en lo que se refiere específicamente a las deudas tributarias relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido hay que destacar la derogación que con la nueva regulación se produjo respecto del llamado derecho de separación que se regulaba en el artículo 96.5 del anterior Reglamento General de Recaudación del año 1990 conforme al cual “sin perjuicio de los derechos de prelación y demás garantías que afecten a los créditos de la Hacienda Pública, no se computarán en la masa de acreedores las cantidades que el sujeto del procedimiento hubiere cobrado en concepto de retenciones o repercusiones de tributos que, a tal efecto, se considerarán depósitos a favor de la Hacienda Pública”. Ello impli-

caba en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido que las cantidades correspondientes a los hechos imponible devengados con anterioridad a la declaración del concurso como certeramente ha señalado Rodríguez Márquez, J. (2006), “debían apartarse del resto del patrimonio del concursado para entregárselas a su verdadero propietario, la Administración Tributaria”.

Aún cuando la legalidad de la transcrita disposición reglamentaria pudiera ser dudosa es lo cierto que fue ratificada por STS 5-7-2000 (RJ 2000/5729). El actual Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005, de 29 de julio) no contempla tal derecho de separación, en consecuencia, respecto de las deudas que puedan aparecer en el concurso en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido habrá de actuarse de modo idéntico a como se actúa con cualquier otra deuda tributaria, es decir, determinando en primer lugar si son deudas del concurso o de la masa y, en el primero de los casos, su clasificación.

2. El razonamiento del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo da respuesta en su sentencia a la necesidad de determinar qué deudas correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido son del concurso y qué otras son deudas de la masa y a tal efecto sus argumentos son simples pero contundentes (por lo demás, en la línea que ya habían trazado, como expone la propia sentencia, numerosas Audiencias Provinciales):

- 1) De acuerdo con el artículo 84.2.10 LC las obligaciones legales nacidas después de la declaración del concurso son deudas de la masa.
- 2) Las deudas tributarias nacen conforme señala el artículo 21.1 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en adelante LGT) en la fecha del devengo (“el devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”).
- 3) A su vez el artículo 75.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en adelante LIVA) especifica que en las entregas de bienes el impuesto se devengará cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente y en las prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas (al margen de otros supuestos específicos que no es del caso referenciar).

La conclusión que extrae el TS a la vista de cuanto antecede es que son deudas del concurso las correspondientes a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas con anterioridad a la declaración del concurso y deudas de la masa las correspondientes a las operaciones sujetas realizadas con posterioridad a dicha fecha.

Surge sin embargo el problema de que pese a ser el IVA un tributo instantáneo, es decir, un impuesto cuyo hecho imponible se realiza en un único momen-

to de tiempo, la liquidación y pago del impuesto no tiene lugar separadamente en relación con cada una de las operaciones sujetas –con cada uno de los hechos imposables realizados– sino que se efectúa por el propio sujeto pasivo, con carácter general, en los veinte días posteriores a cada mes o trimestre, según los casos, determinándose una única cuota a ingresar correspondiente a todas las operaciones sujetas comprendidas en el periodo objeto de liquidación.

Pues bien, el problema surge en la medida en que la cuota a ingresar correspondiente a un trimestre recoja, como sucede habitualmente, operaciones realizadas tanto antes como después de la fecha de declaración del concurso. Ciertamente la LIVA no contempla excepción alguna a las liquidaciones mensuales o trimestrales y conforme al razonamiento anterior parte de la deuda determinada en esa liquidación posterior a la declaración del concurso se correspondería con hechos imposables realizados (y por tanto, obligaciones tributarias nacidas) con anterioridad a esa fecha. Estaríamos pues en presencia de deudas del concurso mientras que el resto serían deudas de la masa y entiendo el TS que, aún cuando no exista norma alguna al respecto lo excepcional de la situación exige llevar a cabo una integración analógica ante ese vacío normativo que debe conducir al prorrateo de la deuda tributaria correspondiente a ese periodo de liquidación.

El planteamiento expuesto aparentemente resuelve definitivamente el debate sobre qué deudas por IVA son del concurso y cuáles de la masa, sin embargo, como ulteriormente se expondrá, no son pocos los problemas que a partir de esta posición pueden a su vez replantearse. En todo caso a continuación se examinan los puntos de partida sobre los que se asienta la conclusión cuya simplicidad no es tal ni mucho menos cuando dichos puntos se contemplan desde una perspectiva histórica.

3. Las deudas *ex lege* nacidas después de la declaración del concurso son deudas de la masa

Hay que recordar en este punto que la categoría de deudas de la masa es una categoría que se construye por la doctrina y jurisprudencia en la legislación anterior en ausencia de precepto legal expreso y que, aunque para hablar de deuda de la masa era requisito necesario que éstas hubieran nacido con posterioridad a la declaración del concurso tal requisito era necesario pero no suficiente. En este sentido, se exigía, adicionalmente, que la obligación se hubiere contraído en interés de la masa, esto es, que trajera causa en la actividad económica desarrollada tras la declaración con la finalidad de mantener la continuidad de la empresa.

Específicamente, en lo que atañe a las obligaciones *ex lege* de naturaleza tributaria, la conocida sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 23-3-

1998 (RJ 1998/7350) señaló que “estimamos indispensable entender que el riguroso cumplimiento de los requisitos propios de las llamadas deudas de la masa en el ámbito tributario exige que no sólo formalmente el momento de su devengo se haya producido posteriormente a la iniciación del proceso concursal sino que respondan en su mismo origen causal a actividad del sujeto o empresa por medio de sus representantes o asistidos de quienes deben completar su capacidad posteriores a dicho momento y encuadrados en la gestión del proceso concursal o de la empresa para hacer posible la continuación de su actividad; que la intervención de los representantes o personas que deben integrar la capacidad en la realización de las actividades que dan lugar al nacimiento del crédito aparezca formalmente justificada y que, finalmente, se de con claridad y plenitud y de modo directo dicha relación causal con la administración del patrimonio concursal o con la actividad de explotación o tráfico ordinario de la actividad del sujeto o de la empresa sometida al proceso concursal en una clara relación teleológica con el buen fin del proceso concursal y con el mantenimiento, transformación o extinción de la empresa o actividad en las condiciones acordadas a dicho buen éxito”.

La actual LC, aún cuando, como ha señalado NAVARRO CASTRO, M. (2006) no establece características comunes en la configuración de los créditos contra la masa, sino que la trascendencia de esta categoría va referida más bien a las consecuencias de su condición, mantiene esta exigencia que configuró la jurisprudencia anterior para los créditos nacidos con posterioridad a la declaración de concurso, cuando en su artículo 84.2.5º señala que tendrán la consideración de créditos contra la masa “los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso ... hasta que el Juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, apruebe un convenio o, en otro caso, apruebe la conclusión del concurso”. No obstante lo anterior, el apartado 10º de ese mismo artículo no exige respecto de las deudas ex lege, y todas las deudas tributarias lo son, requisito adicional alguno al de que su nacimiento sea posterior a la declaración del concurso.

En este sentido la sentencia, acertadamente, considera ocioso el pretendido debate suscitado en el recurso de casación por la Abogacía del Estado sobre las diferentes consecuencias derivadas de la aplicación de uno u otro número del citado artículo. Siendo claro que el precepto aplicable al caso es el contenido en el apartado 10º y, por tanto, la única cuestión a considerar es la relativa al momento del nacimiento de la obligación en el caso de obligaciones ex lege y, concretamente, en el caso del IVA.

4. El momento del nacimiento de la obligación tributaria

La determinación del momento del nacimiento de la obligación tributaria es algo que en la nueva LGT deja poco margen a la duda, con los matices que ulteriormente se realizarán, la obligación nace cuando se realiza el hecho im-

ponible y el hecho imponible se realiza, desde un punto de vista jurídico, en el momento del devengo según se establece expresamente en el artículo 21.

Este planteamiento no ha sido sin embargo históricamente pacífico en la doctrina y en este sentido la regulación contenida en la vieja LGT dio pie a que se sostuviera por un determinado sector doctrinal que la obligación tributaria nacía con ocasión de la notificación de la liquidación al sujeto pasivo tributario.

La causa del debate nacía de la existencia de dos preceptos en la LGT aparentemente contradictorios por una parte, el artículo 28 conforme al cual “el hecho imponible es el presupuesto ... fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” y, por otra parte, el artículo 126.1 que establecía que “toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria”.

A esto debe añadirse que pese a que el artículo 10 de la vieja LGT establecía la preferencia de ley en relación con la regulación del devengo del tributo no procedía ulteriormente en ninguno de sus preceptos a definir que se entendía por tal, aún cuando, doctrinal y jurisprudencialmente era un concepto perfectamente determinado: El devengo del tributo es el momento en el que se considera realizado el hecho imponible y, a partir de ese momento, nace la obligación tributaria o el derecho de crédito a favor del sujeto activo del tributo

Ciertamente la doctrina era casi unánime al entender que mientras que el artículo 28 fijaba el momento del nacimiento de la obligación tributaria, el artículo 126 lo que hacía era establecer el momento en el cual aquélla obligación ya nacida resultaba exigible por la Administración.

No obstante lo señalado, algunas secuelas de este debate tal vez pudieron proyectarse en la posición de la Administración respecto de la determinación de las deudas tributarias concursales y de la masa al amparo de la anterior legislación. Así, la Circular 3/1990 de la Secretaría General de Hacienda señalaba a este respecto que “se entenderá por fecha de la deuda la del vencimiento del plazo de presentación de la autoliquidación en caso de débitos que se ingresan mediante ésta; en los demás casos la fecha del vencimiento de periodo voluntario de pago”.

La posición transcrita más parece un planteamiento *pro domo sua* que una interpretación literal del artículo 126 de la vieja LGT ya que la postura de la Administración todavía retrasa más el momento del nacimiento de la obligación tributaria no ya a la fecha de notificación de la liquidación sino a la fecha de vencimiento del plazo de pago en periodo voluntario de la liquidación notificada. Lo que ni siquiera se justifica a partir del citado precepto.

Ha de decirse no obstante que la propia Circular matizaba notablemente su propio planteamiento y, con posterioridad, las Instrucciones dictadas por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Admi-

nistración Tributaria en el año 1995 claramente se decantaban por el criterio del devengo a la hora de concretar el momento del nacimiento de la obligación tributaria a efectos de determinar las deudas del concurso y de la masa.

Siendo por tanto claro, a partir de lo expuesto, que las deudas ex lege son concursales o de la masa en función del momento de su nacimiento y que las tributarias nacen en la fecha del devengo pocas dudas caben sobre la adecuación, hasta ahora, del razonamiento de la sentencia comentada, aunque debe inmediatamente añadirse que tal regulación, que no el razonamiento del Tribunal, no escapa a las críticas. En este sentido, SÁNCHEZ PINO, A.J. (2005), manifestó en relación con el criterio de determinación de las deudas ex lege como deudas del concurso o de la masa en función del momento del nacimiento de la obligación tributaria que “por una parte, puede favorecer a la Hacienda Pública en aquellos impuestos periódicos, cuyo periodo impositivo se haya iniciado con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores, pero su devengo se produzca con posterioridad a ésta, pues todo el crédito tributario obtendrá la consideración de deuda de la masa. (y) Por otra parte, puede suponer un perjuicio para la Hacienda Pública en aquellos impuestos en los que el devengo se anticipe al primer día del período impositivo en la medida en que la deuda tributaria corresponde al periodo impositivo en el cual se inicia el concurso de acreedores, con independencia de lo avanzado del mismo tendrá que integrarse en la masa pasiva del concursado, sin que quepa considerarse créditos contra la masa”.

La situación apuntada hizo que algunos autores al amparo de la normativa anterior ya propusieran *de lege ferenda* el fraccionamiento de la deuda tributaria en el caso de los tributos periódicos en orden a la determinación de la parte de aquélla correspondiente al concurso y la correspondiente a la masa.

En todo caso, el estado de cosas descrito, aparentemente pacífico (el devengo es el momento en el que se realiza el hecho imponible y nace la obligación tributaria) se complica cuando se analiza la normativa comunitaria y su incidencia en el derecho interno ya que, como ha señalado FUSTER GOMEZ M. (2009) “el término devengo no se utiliza en la Unión Europea con el mismo sentido que es utilizado por nuestro país, con el consiguiente problema que suscita tanto la adecuación de las interpretaciones del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas al ordenamiento español, como la propia aplicación de la normativa europea”.

5. El nacimiento de la obligación tributaria en el IVA

Si las deudas tributarias o las deudas ex lege son concursales o de la masa en función del momento de su nacimiento –anterior o posterior a la fecha de declaración del concurso– y aquéllas nacen cuando se devenga el tributo, para determi-

nar si una deuda por IVA es concursal o de la masa habrá de acudirse, como hace la sentencia que se analiza, a la regulación que del devengo se haga en la LIVA.

En este sentido, el fundamento jurídico tercero de la sentencia tras descartar la trascendencia que pueda tener a este respecto lo dispuesto por el artículo 167 de la LIVA, mencionado por al Abogacía del Estado recurrente –conforme al cual el impuesto ha de liquidarse en los plazos y formas que se determinan reglamentariamente– por tratarse de un aspecto relativo al procedimiento de gestión apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda pero que no afecta al momento de nacimiento de la misma, destaca la trascendencia en este punto del contenido del artículo 75 de la misma ley que, al regular el devengo del impuesto, lo conecta con el momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte según los casos.

A partir de ello la conclusión contenida en la sentencia es obvia: si la obligación tributaria por IVA nace con la entrega del bien o prestación del servicio (dejando al margen el resto de supuestos ciñendo la cuestión a las operaciones interiores) serán deudas concursales las correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas con anterioridad a la declaración del concurso y deudas de la masa las posteriores y ello con independencia de que tanto unas como otras se determinen, y liquiden por tanto, en relación con un mismo periodo de liquidación.

Ciertamente el razonamiento expuesto es claro y lineal; sin embargo deja sin resolver no pocos problemas y, por otra parte, obvia el hecho de que el término devengo se maneja en la propia LIVA con significados diversos. Así, por ejemplo, en el artículo 98.1 señala que “el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles”; a su vez, el número 4 del artículo 99 especifica que “se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción”. ¿Cómo se concilian ambos preceptos? Si la obligación tributaria se devenga ex art. 75 cuando se entrega el bien, ¿cómo es posible que las cuotas deducibles –que no son otras que las devengadas con la entrega del bien o la prestación del servicio– se devenguen cuando se reciben las facturas?

Todavía la cuestión se complica más cuando en el segundo párrafo del citado número 4 del artículo 99 se añade que “si el devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen”. ¿Cómo es posible que haya un devengo posterior al de la recepción de la factura si la factura se expide con posterioridad a la entrega del bien o prestación del servicio, es decir, con posterioridad al devengo?

Resulta evidente que a la vista de la multiplicidad de ocasiones en que el legislador del IVA utiliza el término devengo y, como parece evidente, con distin-

tos significados la conclusión que a partir de la consideración en exclusiva del artículo 75 hace la sentencia debería al menos ser matizada.

Por otra parte, la propia normativa comunitaria que fue objeto de transposición por la LIVA (la entonces vigente Sexta Directiva) en su artículo 10.1 establecía que el devengo del impuesto es “el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto” y, a su vez, entendía por exigibilidad “el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer en los términos fijados en la Ley a partir de un determinado momento”. Ciertamente, el número 2 de ese mismo precepto disponía que “el devengo del impuesto se produce y el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega del bien o la prestación del servicio”, pero no es menos cierto que el artículo 22.5 de la Directiva establecía que los sujetos pasivos “vendrán obligados a pagar la cuota neta del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de la presentación de la declaración periódica” (la actual Directiva recoge idénticas previsiones normativas).

Visto cuanto antecede no parece que sea aberrante ni mucho menos sostener que, en puridad, la obligación tributaria por el IVA no nace todas y cada una de las veces que el sujeto pasivo realiza una operación sujeta –cada vez que entrega un bien o presta un servicio– sino que nace una única obligación cada vez que se liquida el impuesto, y dicha obligación se cuantifica mediante la suma de todas las cuotas repercutidas –o que hubieran debido repercutirse– en el periodo objeto de liquidación minorada, por una parte en el importe de las cuotas soportadas en ese mismo periodo y, por otra parte, de haberlo, en el importe de las cantidades a compensar correspondiente a periodos anteriores.

La mecánica de funcionamiento del IVA asevera la bondad de este último planteamiento, el periodo de liquidación en el impuesto no representa un aspecto puramente formal o de gestión como sostiene el Tribunal en su sentencia, irrelevante por tanto desde un punto de vista sustantivo, sino que, por el contrario, la existencia de un periodo de liquidación representa un elemento absolutamente necesario en la configuración sustantiva del propio tributo.

A este respecto no debe olvidarse que el IVA a diferencia de todos los demás impuestos (salvo los Impuestos Especiales) no pretende producir un empobrecimiento patrimonial en la persona del sujeto pasivo sino que grava la capacidad económica de los consumidores finales que son los que soportan la repercusión del impuesto que los sujetos pasivos realizan.

En este punto, la neutralidad del impuesto en el proceso de producción de bienes y servicios no se garantiza estableciendo la obligación de ingresar las cuotas repercutidas sino precisamente permitiendo que el sujeto pasivo deduzca las cuotas tributarias por él soportadas a la hora de determinar el quantum de la obligación tributaria que éste debe satisfacer. Por ello, precisamente, única y exclusivamente en la medida en que se establezcan periodos de liquidación

puede tener lugar, puede actuar, el mecanismo de compensación que permita deducir las cuotas soportadas.

En otros impuestos instantáneos la liquidación del impuesto cada vez que se realiza una operación sujeta o tomando todas las operaciones realizadas en un determinado periodo de tiempo es, desde un punto de vista sustantivo, una cuestión absolutamente irrelevante y que sólo tiene trascendencia desde la perspectiva de la gestión.

Piénsese por ejemplo que sería perfectamente posible que cualquiera que los conceptos que integran el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en lugar de liquidarse operación por operación como se hace en la actualidad se liquidara por todos los hechos imponible realizados por el sujeto en un determinado periodo de tiempo (el importe a ingresar no sería otro que el resultado de sumar las cuotas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponible realizados en ese período).

Igualmente en relación con los Impuestos Especiales podría perfectamente, desde un punto de vista sustantivo, y haciendo abstracción a estos efectos de los obvios problemas de gestión que de ello se derivaría, liquidarse el impuesto en relación con cada una de las operaciones sujetas o, lo que es lo mismo, cada vez que se realiza el hecho imponible. En este caso, la suma de todas las liquidaciones realizadas operación por operación sería también coincidente con el importe de la cuota resultante en la liquidación correspondiente al periodo en cuestión.

Pues bien, nada de esto sucede en el IVA. La sustitución de la liquidación periódica por liquidaciones por cada hecho imponible realizado haría inviable el mecanismo de deducción de cuotas soportadas y vaciaría de contenido la propia esencia del impuesto.

En este sentido y teniendo en cuenta que el término devengo se ha visto ya que se utiliza con distintos significados cabría sostener que el sentido con el que lo hace el artículo 75 lo que pretende es determinar el momento en el que nace la obligación de repercutir la cuota por parte del sujeto pasivo al adquirente de los bienes y servicios y dicha cuota junto con las demás cuotas objeto de liquidación minorado su importe en el de las cuotas soportadas en ese mismo periodo o de las cuotas a compensar de periodos anteriores determinan el importe de una única deuda tributaria cuyo importe resulta del saldo determinado con arreglo a la anterior operación.

En otras palabras la cuota determinada en cada periodo de liquidación no es la suma de una multiplicidad de obligaciones tributarias nacidas cada vez que se ha realizado una operación sujeta y cuyo pago tiene lugar en un mismo momento de tiempo sino que por el contrario, lo que existe es una única obligación referida a ese periodo de tiempo.

Por ello, las cuotas deducibles no son un derecho de crédito que tenga el sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública y que se extinguen por compensa-

ción con las obligaciones tributarias nacidas de cada uno de los hechos imponible realizados sino que, por el contrario, las cuotas deducibles representan un elemento interno en el proceso de cuantificación del importe de la única deuda tributaria existente. No opera pues como un elemento exterior que se proyecta sobre deudas tributarias ya nacidas sino que incide en la determinación de la concreta deuda tributaria en cuya cuantificación se ha tenido en cuenta previamente el importe de esas cuotas deducibles.

Por expresarlo en términos comparativos respecto de otros impuestos que integran nuestro sistema tributario, las cuotas soportadas en el proceso de determinación de la deuda tributaria por IVA, tienen idéntico papel al que tienen por ejemplo la deducción por adquisición de vivienda en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades; tales deducciones son tenidas en cuenta a la hora de determinar el quantum de la obligación tributaria no son pues un derecho de crédito que se compense con la obligación nacida antes de la aplicación de la deducción. El importe de la obligación que nace ya tiene en cuenta la cuantía de las cuotas soportadas. Por ello, reitero que el carácter periódico de la liquidación es elemento sustancial en la configuración del tributo y no un aspecto puramente formal o de gestión como sostiene la sentencia.

En términos parecidos se expresa BANACLOCHE PEREZ, J. (2009), cuando señala que en el IVA “lo más destacable es la diferencia cuantitativa que existe entre el *impuesto devengado* (en cada operación) y la *deuda exigible* (periódicamente, pudiendo minorar el IVA devengado en el periodo restando las cuotas soportadas o satisfechas en dicho periodo o en los cuatro años anteriores)”.

A este respecto es claro que no será sino en el último día del período objeto de liquidación cuando se pueda llevar a cabo la determinación del quantum de la deuda tributaria (o del importe a compensar o devolver), pues sólo en ese momento se conocerá la totalidad de las operaciones que en dicho período han generado la obligación de repercutir la cuota a los adquirentes de bienes o receptores de servicios y de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo que dan derecho a su deducción.

Por otra parte, la solución que adopta el Tribunal para salvar el problema derivado de la inexistencia de precepto alguno que permita llevar a cabo dos liquidaciones para determinar dos deudas (la previa y la posterior a la declaración del concurso) a través de la analogía es discutible en la medida en que la excepcionalidad de la situación no pone de manifiesto la existencia de laguna normativa alguna, y despachar la cuestión haciendo prevalecer para justificar esa integración analógica el principio de *par conditio creditorum* sobre los principios tributarios constituye una senda peligrosa.

Piénsese por ejemplo que idéntica línea de razonamiento podría proyectarse en otra serie de supuestos en los cuales al parecer no existen dudas al respecto, así, es pacífica la opinión de que si el devengo del Impuesto sobre Socie-

dades tiene lugar el último día del periodo impositivo y la declaración de concurso tiene lugar en una fecha anterior la deuda nacida *ex lege* en la fecha del devengo con posterioridad a la declaración del concurso sería una deuda de la masa, sin embargo si consideramos la excepcionalidad de la situación aunque no haya norma alguna en la Ley del Impuesto que prevea una fecha de devengo distinta para el caso de los concursos, podría sostenerse, con idéntico fundamento al sostenido en la sentencia, que hay una laguna normativa y que *por mor* del principio de igualdad de los acreedores en la medida en que la deuda correspondiente al impuesto devengado con posterioridad a la declaración de concurso se corresponde con rentas obtenidas tanto antes como después de la declaración podría analógicamente establecerse también en este caso un criterio de prorrateo distinguiendo la parte de deuda generada por la renta obtenida con anterioridad a la declaración del concurso y la parte de la deuda correspondiente a la renta obtenida con posterioridad.

6. Prorrateo o partición de la deuda tributaria por IVA

Como acaba de señalarse, al margen de la interpretación alternativa que se acaba de exponer es lo cierto que el razonamiento del Tribunal encuentra un último obstáculo que soslayar y que viene representado por el hecho de que la normativa tributaria no contempla la posibilidad de que se pueda fragmentar la liquidación de IVA en periodos distintos a los mensuales o trimestrales (en lo que a operaciones interiores se refiere) que la propia normativa establece. Y, en consecuencia, no habría base legal suficiente para determinar en relación con un único periodo mensual o trimestral de liquidación dos deudas, la deuda concursal y la de la masa en función de la fecha en que se entregó el bien o prestó el servicio, dentro del período de liquidación, pero antes o después de la declaración de concurso

El problema expuesto lo resuelve la sentencia sobre la base del carácter excepcional de la situación de la declaración de concurso, debiéndose en tal supuesto, hacer primar los principios inspiradores de éste (esencialmente el principio de igualdad entre los acreedores del concursado) en relación con las exigencias del Derecho tributario relativas a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación.

De ahí que el Tribunal desestime el recurso presentado por la Abogacía del Estado y confirme la sentencia de instancia aceptando el prorrateo de la deuda tributaria correspondiente al periodo de liquidación en el que tiene lugar la declaración del concurso.

No es posible a partir de la lectura de la sentencia determinar qué se entiende por prorrateo y como éste se lleva a cabo pero, en todo caso, y como ha destacado FALCÓN TELLA, R. (2010), –que en cambio sí comparte el razona-

miento de la sentencia–, no es el resultado de repartir proporcionalmente la cuota correspondiente al periodo en que tiene lugar la declaración del concurso sino que la deuda concursal estaría representada por el saldo neto existente a favor de la Hacienda Pública hasta el momento de dicha declaración y, lógicamente la deuda de la masa, por el saldo neto correspondiente al periodo de liquidación minorado en el importe de la deuda del concurso.

A este respecto hay que reiterar que con independencia de que se compareta o no el anterior razonamiento no resulta en ningún caso admisible, precisamente a partir de la propia posición adoptada por el Tribunal, hablar de prorrateo de la deuda correspondiente al periodo de liquidación en el cual tiene lugar la declaración de concurso.

La conclusión que se deriva de las premisas sentadas por la sentencia (las obligaciones *ex lege* son de la masa cuando nacen después de la declaración de concurso y las deudas por IVA nacen cuando se entrega cada bien o se presta cada servicio) no puede ser otra que la de que, en el supuesto que se examina en la sentencia, ha de llevarse a cabo la cuantificación de dos deudas tributarias, la primera que habrá de considerar las operaciones sujetas realizadas entre el primer día del periodo de liquidación y la fecha de declaración del concurso así como las cuotas soportadas en idéntico lapso de tiempo y las cuotas a compensar de periodos liquidatorios anteriores; mientras que la segunda estará representada por la deuda correspondiente al periodo comprendido desde el día siguiente al de declaración del concurso hasta el último día del periodo liquidatorio, tomando en cuenta igualmente las cuotas soportadas en esta segunda parte del periodo. La primera de las deudas será deuda del concurso, mientras que la segunda será deuda de la masa.

Con un ejemplo numérico se entenderá mucho mejor cuanto se desea expresar, tomando como base un periodo de liquidación trimestral en el cual en el último día del segundo mes de ese trimestre se produce la declaración de concurso (a estos efectos se considera que todos los meses son de 30 días). La deuda correspondiente a ese periodo de liquidación asciende a 900 unidades (1.500 cuota repercutida, 600 cuota soportada). Si dicha cuota se prorratea (que es al parecer lo que establece la sentencia), la consecuencia de dicho prorrateo sería que la deuda del concurso ascendería a de 600 unidades que es la correspondiente a los dos meses previos a la declaración – las dos terceras partes de las 900 unidades– y la de la masa de 300 unidades correspondientes al mes posterior –la tercera parte de las 900 unidades–.

Ahora bien, si lo que se hace es determinar dos deudas distintas una para los dos primeros meses y otra para el tercer mes, no se estará llevando a cabo prorrateo alguno sino que como gráficamente señala LINARES GIL, M. (2009), se estará *partiendo* el importe de la deuda.

En puridad, lo que habría de hacerse, de acuerdo con la tesis sostenida en la sentencia, es, a la suma de las cuotas repercutidas en los dos primeros meses

restar las cuotas soportadas en idéntico periodo y otro tanto habría que hacer respecto del último mes.

El resultado de la primera operación determinaría la deuda del concurso – puesto que se computarían exactamente todas las cuotas devengadas correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados antes de la declaración del concurso y se minorarían también las cuotas soportadas por el concursado antes de dicha fecha– y el de la segunda operación la deuda de la masa –representada por las operaciones realizadas y cotas soportadas con posterioridad a dicha fecha–.

Si se procede de esta manera sólo existirá una posibilidad remotísima de que los importes resultantes de las operaciones que se acaban de describir coincidan con los que resultan de aplicar la regla del prorrateo (por ejemplo si en los dos primeros meses hay 600 unidades repercutidas y 500 soportadas la deuda del concurso será de 100 unidades mientras que la de la masa será de 800 – las restantes 900 unidades repercutidas y las restantes 100 soportadas–). Como puede observarse en este caso el resultado del cálculo realizado conforme al razonamiento de la sentencia es bien distinto al que resulta de aplicar la conclusión que de ese razonamiento se extrae, es decir, el que resulta de proceder al prorrateo de la cuota correspondiente al período de liquidación.

Pero es más, es perfectamente posible que la consecuencia de ese cálculo separado para el periodo previo y para el período posterior a la declaración del concurso determine importes de signo distinto para cada uno de esos periodos. Así, siguiendo con el ejemplo numérico anterior si en el periodo anterior a la declaración del concurso las cuotas repercutidas ascienden a 1.200 unidades y las cuotas soportadas se sitúan en 100 unidades la deuda del concurso se situará en 1.100 unidades, a su vez, la teórica deuda de la masa no será tal deuda sino un derecho a compensar (o devolver) de 200 unidades (300 de cuotas repercutidas minorado en 500 de cuotas soportadas determinan la cifra indicada).

Puede producirse también la situación contraria, es decir, es posible que lo que exista sea un crédito en la masa activa del concurso y una deuda de la masa (por ejemplo, si en el periodo anterior a la declaración del concurso las cuotas repercutidas son 400 y las soportadas 500 y en el periodo posterior las repercutidas son de 1.100 y las soportadas de 100, la deuda del concurso no es tal deuda sino un crédito por importe de 100 mientras que la deuda de la masa sí lo es por importe de 1.000, aunque parece claro que en este caso la liquidación que se practique por el periodo impositivo correspondiente a los tres meses determinará una única deuda a ingresar de 900 unidades).

Ahora bien, tampoco está exenta de posibles problemas la sustitución de la regla del prorrateo por la efectiva división del período de liquidación en el que se sitúa la fecha de la declaración del concurso en dos períodos liquidatorios, con la consiguiente determinación del saldo neto (cuotas repercutidas menos cuotas soportadas) correspondiente a cada uno de ellos

No debe olvidarse que, a la hora de determinar la deuda correspondiente a los períodos de liquidación del impuesto (en este caso a los períodos *partidos* de liquidación), la ley exige que se computen la totalidad de las cuotas que se hubieran repercutido o debido repercutir en dicho plazo pero, en cambio, respecto de las cuotas deducibles, debe reseñarse que la LIVA, en los artículos 92 y siguientes, las configura como un derecho, cuyo ejercicio puede tener lugar en el período de liquidación en el que han sido soportadas o en los siguientes siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el nacimiento del mencionado derecho (artículo 99).

Pues bien, si se proyectan los efectos del aludido derecho a deducir sobre un ejemplo concreto, se puede observar lo trascendente que puede resultar el modo en el que aquél se ejercite y que afectaría notablemente a la determinación del importe de cada una de las deudas –del concurso o de la masa–. Se parte del mismo supuesto planteado anteriormente: Un período de liquidación trimestral en el cual en el último día del segundo mes de ese trimestre se produce la declaración de concurso (a estos efectos se considera que todos los meses son de 30 días). La deuda correspondiente a ese período de liquidación asciende a 900 unidades (1.500 cuota repercutida, 600 cuota soportada). A su vez la cuota repercutida se reparte en 1.100 unidades en el período previo a la declaración del concurso y 400 en el período posterior. Por lo que se refiere a la cuota soportada, ésta lo ha sido en la cantidad de 400 unidades en el período previo y de 200 unidades en el posterior.

En la medida en que el derecho a deducir las cuotas soportadas respecto de las repercutidas representa una menor deuda con la Hacienda Pública lo lógico es que por el sujeto pasivo se ejercite tal derecho lo antes posible y, por tanto, que se ejercite en el mismo período de liquidación en el que aquéllas han sido soportadas, por tanto, aplicando esta posibilidad al ejemplo anterior, la deuda del concurso sería de 700 unidades (1.100 de cuotas repercutidas menos 400 de cuotas soportadas, tanto unas como otras antes de la declaración del concurso) y la de la masa de 200 unidades (400 de cuotas repercutidas menos 200 de cuotas soportadas con posterioridad a la declaración).

Ahora bien, hay que insistir en que la deducción de las cuotas soportadas es un derecho que el sujeto pasivo puede ejercitar en el mismo período en el que la soporta o en los posteriores con el límite de cuatro años y en una situación concursal la lógica anterior, que lleva a practicar la deducción de dichas cuotas lo antes posible, no resulta tan evidente ni mucho menos. Si las cuotas soportadas con anterioridad a la declaración del concurso no se deducen de las repercutidas antes de esa fecha, sino que dicho derecho a deducir se ejerce en el siguiente período de liquidación posterior a la declaración la consecuencia de ello sería que la deuda concursal aumenta y la deuda de la masa disminuye, y no parece necesario explicar en este punto las obvias y distintas consecuencias que de derivan en cuanto a su pago para uno y otro tipo de deuda.

Es más, procediendo de ese modo, puede perfectamente suceder no ya que haya una deuda del concurso mayor y de la masa menor, sino que haya una deuda del concurso y un derecho a compensar (u obtener la devolución) para la liquidación correspondiente dentro del período liquidatorio previsto en la normativa reguladora del Impuesto, a la parte del mismo que va desde la fecha de la declaración del concurso hasta el último día de aquél.

En el ejemplo numérico anterior se ven perfectamente las consecuencias de cuanto se señala: Si a la hora de determinar la deuda correspondiente al concurso y la de la masa se considera en cuanto a la primera exclusivamente las cuotas repercutidas en el período previo a la declaración de concurso (1.100 unidades) pero no se ejercita el derecho a deducir las cuotas soportadas en ese período (400 unidades) la deuda del concurso ascendería a 1.100 unidades y la deuda de la masa no sería tal deuda sino un derecho a compensar (u obtener la devolución) de 200 unidades (400 unidades correspondientes a las cuotas repercutidas en el período posterior a la declaración del concurso minoradas en las 200 unidades correspondientes a las cuotas soportadas en ese mismo período y minoradas a su vez en las 400 unidades soportadas en el período anterior pero respecto de las cuales no se ejerció ese derecho a la deducción).

Ciertamente el modo de proceder que se acaba de describir para la determinación de la deuda concursal y de la masa podría considerarse una forma de abuso del derecho pero es lo cierto que con la normativa en vigor el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas en un período liquidatorio posterior a aquél en el que han sido efectivamente soportadas es difícilmente discutible. La única vía para salvar este problema sería, nuevamente, aplicar el criterio analógico en línea con el razonamiento de la sentencia: no hay en la LIVA norma alguna que impida ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas en períodos posteriores a aquél en el que ha nacido, pero lo excepcional de la situación concursal parece que permite sostener que la determinación de la deuda concursal y de la masa debe conducir a dar idéntico tratamiento a las cuotas repercutidas y a las soportadas.

7. Otros problemas

La solución adoptada en la sentencia que se comenta deja sin resolver otra serie de situaciones que, ciertamente, no se han dado en el caso examinado en aquélla pero que a partir de las consecuencias jurídicas que se derivan de la misma van a dar lugar a toda una serie de problemas sobre los que sin duda tendrá que pronunciarse en el futuro el TS. Entre otros los relativos a los sujetos que están en regla de prorrata y que después de la declaración de concurso deben rectificar el porcentaje provisionalmente aplicado por otro definitivo; o los relativos a la modificación de la base imponible por parte de los proveedores por las entregas de bienes o prestaciones de servicios prestados y no satisfechos

por el concursado (sobre los cuales ya se han pronunciado algunos Juzgados de lo Mercantil) o, la modificación de la base imponible después del concurso, por las operaciones realizadas antes del concurso por el concursado como proveedor de otro sujeto pasivo que a su vez ha sido declarado en concurso.

7.1. La regla de prorrata

Como es sabido, la LIVA para aquellos sujetos que realizan indistintamente operaciones sujetas y exentas establece la llamada regla de prorrata en función de la cual el importe de las cuotas soportadas será deducible sólo en el porcentaje que representen las operaciones sujetas respecto del total de operaciones realizadas. Y, en este sentido, durante los primeros periodos de cada año natural se aplicará provisionalmente el porcentaje de deducción que resulte procedente en función del porcentaje definitivo del ejercicio anterior y, en el último periodo de liquidación de año natural se determinará, se calculará la prorrata de deducción definitiva correspondiente a ese año, practicándose en la declaración-liquidación de ese periodo la consiguiente regularización de las deducciones provisionales (artículo 105 LIVA).

Pues bien, si en el último periodo de liquidación del año natural se produce la declaración del concurso y la regularización el efecto cuantitativo de dicha regularización ¿cómo se proyecta en lo que es la determinación de la deuda del concurso y de la masa? Nuevamente con un ejemplo numérico se entenderá la cuestión.

En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres del año el sujeto pasivo ingresó 100 unidades en cada uno de ellos aplicando un porcentaje provisional de prorrata del 80 por ciento sobre unas cuotas totales soportadas de 1.000 unidades. En el último periodo de liquidación se produce la declaración de concurso y hay una cuota tributaria a ingresar de 400 unidades que resulta de la siguiente operación: unas cuotas repercutidas de 1.000 unidades, unas cuotas soportadas deducibles aplicando ya la prorrata definitiva del 70 por ciento de 700 unidades y 100 unidades de la regularización correspondiente a los tres trimestres anteriores ¿qué parte de esas 400 unidades son deuda del concurso y cuál es deuda de la masa? El criterio de considerar nacidas las obligaciones cada vez que se realiza una operación sujeta no resulta fácil de conciliar con la regla establecida en el artículo 105 antes citado.

Idéntico problema se plantea en el caso de que el porcentaje definitivo de prorrata aumente con respecto al provisionalmente aplicado. Así, manteniendo los números anteriores si la prorrata definitiva en lugar de haberse concretado en el 70 por ciento del total de las cuotas soportadas se hubiera incrementado hasta el 90 por ciento de aquéllas, la deuda correspondiente a la última liquidación habría sido la siguiente: cuotas repercutidas 1.000 unidades, cuotas soportadas deducibles 900 unidades, regularización 100 unidades, la deuda re-

sultante de ese periodo de liquidación sería de 0 unidades; sin embargo, si se prescinde del efecto de la regularización la cuota sería positiva en 100 unidades que habría que distribuir en función de los hechos imposables realizados antes y después de la declaración del concurso. ¿Cómo se resuelve tal situación?

Por lo demás, la situación expuesta no sólo se va a manifestar en el caso de la prorrata general sino que idéntico problema se va a manifestar en aquellos casos en que resulte aplicable la regla de prorrata especial e igualmente, cuando tenga lugar la regularización de los bienes de inversión. Para éstas últimas el artículo 107 de la LIVA dispone también que “los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de declaración del año natural” salvo algún supuesto excepcional.

En los supuestos en los que la declaración-liquidación correspondiente al último periodo del año natural tenga lugar con posterioridad a la declaración del concurso y la deuda de ese periodo de liquidación aumente como consecuencia de las regularizaciones señaladas ¿la parte de la deuda tributaria correspondiente a las regularizaciones se va a prorratear también entre los distintos periodos de liquidación previos o posteriores a la declaración del concurso a efectos de determinar qué parte de ese mayor ingreso es deuda concursal y qué parte es deuda de la masa? ¿Acaso no se resolverían más sencillamente los problemas expuestos si se aceptara la interpretación del concepto del devengo manejado por la LIVA a que se ha hecho referencia que sitúa el nacimiento de la obligación tributaria el último día de cada periodo de liquidación?

Conforme a esta tesis la regularización que, en todos estos casos, se practica en un periodo liquidatorio en el seno del cual se produce la declaración del concurso, será siempre y en su totalidad deuda de la masa y los efectos derivados del aumento o disminución de dicha deuda, como consecuencia de las regularizaciones derivadas de la fijación de la prorrata definitiva o la regularización de los bienes de inversión afectaría única y exclusivamente al quantum de dicha deuda sin que, como sucedería en el caso de proyectar los efectos del planteamiento sostenido en la sentencia a estos supuestos, se generara en cuantías más que difíciles de determinar componentes de la masa activa o pasiva del concurso derivados del efecto de tales regularizaciones, que, a su vez, habrían de excluirse –al menos los de la masa pasiva– de la deuda de la masa

7.2. La modificación de la base imponible como consecuencia de la declaración de concurso en relación con las cuotas deducidas por el concursado

Un problema parecido al que se acaba de exponer surge cuando se procede a la modificación de la base imponible del impuesto en los casos en los que existe

una deuda por la cuota repercutida e impagada por el concursado a su acreedor por operaciones realizadas con anterioridad a la declaración del concurso.

La consecuencia legal derivada de esa modificación en la base imponible para el destinatario, esto es, para el concursado, realizada por el acreedor, consiste conforme dispone el apartado 4 del artículo 80.5 de la LIVA en que la rectificación de las deducciones “determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública”. A la vista de la literalidad del precepto, parece claro que en ese momento, es decir, después de la declaración del concurso nace una obligación ex lege a favor de la Administración tributaria, es decir, de acuerdo con el artículo 84, 2, 10º LC, esto es, una deuda de la masa

Pues bien, pese a la evidente claridad del precepto algunos Juzgados de lo Mercantil sostienen que en tal caso lo que se produce no es el nacimiento de una obligación a favor de la Administración Tributaria sino una novación subjetiva en la cual el emisor de la factura objeto de rectificación es sustituido en la posición jurídica de acreedor por la Hacienda Pública.

Habría de convenirse que esta interpretación sólo se sostiene en la medida en que se acepte que el legislador desconoce el significado de los términos que utiliza. El supuesto de novación de deuda que se examina supone la modificación de uno de sus elementos (en la interpretación sostenida por los Juzgados de lo Contencioso la modificación del elemento subjetivo representado por el acreedor) pero, precisamente porque se trata de una novación en la posición jurídica del acreedor no nacería una nueva deuda tributaria, sino que subsistiría la previamente nacida en sede de un acreedor distinto, por tanto la única forma de mantener dicha interpretación pasa por sostener que cuando la norma establece como consecuencia de la modificación de la base imponible “el nacimiento del crédito a favor de la Hacienda Pública” dicha norma está expresando erróneamente una realidad distinta de la que literalmente expresa. O hay novación subjetiva del acreedor o nace un derecho de crédito pero una y otra posibilidad son jurídicamente antagónicas.

7.3. La modificación de la base imponible en relación con las cuotas repercutidas por el concursado a otro sujeto declarado en concurso.

Puede parecer una hipótesis alejada de la realidad pero no hay que olvidar que la declaración de concurso de una empresa en no pocas ocasiones arrastra a la de sus proveedores; de modo que no es descartable ni mucho menos que un sujeto ya declarado en concurso se vea obligado a modificar la base imponible en relación con entregas de bienes o servicios prestados antes de la declaración del concurso y no cobrados a otro sujeto al que con posterioridad también se le declara en concurso.

De acuerdo con el artículo 89 Cinco de la LIVA el sujeto podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes: una, iniciar ante la Administración

Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, otra, regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que ha de efectuarse la rectificación o en las posteriores con el límite de un año. En este último caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

La opción por una u otra posibilidad no es inocua, ni mucho menos, en el primer caso, la rectificación determina la existencia de un crédito frente a la Administración Tributaria. Por el contrario, en el segundo caso, el importe que se regularice como consecuencia de la rectificación de la factura determinará que la deuda de la masa correspondiente al periodo de liquidación posterior a la declaración del concurso en el que se produzca la regularización minorará su cuantía en el importe de la cuota rectificadora, pero junto a esa menor deuda de la masa el precepto establece la obligación de reintegro para el destinatario de la operación. ¿Esa obligación de reintegro nace con la modificación de la base imponible y consiguiente rectificación de la factura y, por ende, es deuda de la masa o, al tener su origen en una operación realizada antes de la declaración del concurso tal obligación de reintegro se entiende nacida cuando se realizó la operación y, por tanto, es deuda del concurso?

Si proyectamos el razonamiento anteriormente realizado, en el apartado anterior, respecto del artículo 80 cinco 4 de la LIVA habrá de sostenerse que el nacimiento de la obligación de reintegro tiene lugar en el momento de rectificación de la factura (al margen del momento en el que se realizara el hecho imponible cuya rectificación cuantitativa da lugar a esa obligación de reintegro) y, por tanto, en la medida en que el crédito a favor del proveedor nace con la rectificación posterior a la declaración del concurso del emisor sería deuda de la masa.

8. Conclusiones

Los razonamientos contenidos en la sentencia respecto de la inclusión de las deudas tributarias entre las del concurso o las de la masa atendiendo a la fecha en que de acuerdo con la ley propia de cada tributo se considera realizado el hecho imponible es, en términos generales, perfectamente admisible y absolutamente coherente con lo dispuesto en el artículo 84.2.10 LC.

Sin embargo, trasladar *sic et simpliciter* dicho razonamiento a la regla que sobre el devengo se recoge en el artículo 75 del Impuesto sobre el Valor Añadido es una posibilidad que no tiene en cuenta determinados aspectos de este impuesto que son singulares respecto de los restantes que integran el ordenamiento tributario.

Por otra parte, la regulación que en la LIVA se hace del devengo del impuesto, al margen de manejarse en aquél precepto esta expresión con significa-

dos diversos ha de ponerse en relación con el contenido de la Directiva Comunitaria en la que aquella regulación tiene su origen y, en punto a esta cuestión, el término devengo no se utiliza con un significado idéntico al que tiene en el artículo 21 de la LGT.

En todo caso, la conclusión que extrae la sentencia a partir de considerar nacida una obligación tributaria en el IVA cada vez que por el sujeto pasivo se ha entregado un bien o se ha prestado un servicio deja, desde el punto de vista de la interpretación de la norma, huérfano de solución, el problema planteado por el supuesto de hecho de la sentencia (la LIVA y su desarrollo reglamentario no contemplan liquidaciones distintas de las correspondientes a los periodos mensuales o trimestrales).

Afirmar que ello representa una laguna normativa por lo excepcional de la situación de concurso constituye más una petición de principio que algo que por sí mismo pueda justificar la aludida excepcionalidad. Sin embargo, a partir de ese punto de partida el TS integra esa teórica laguna normativa estableciendo un prorrateo de la deuda escindiendo el periodo de liquidación en dos, antes y después de la declaración de concurso (¿cuál ha sido en concreto la norma aplicada a una situación no prevista por la misma con la cual el supuesto que examina la sentencia guarda identidad de razón?).

Podría aceptarse que la deuda por el IVA nace cuando se realiza el hecho imponible pero en tal caso, lo coherente con dicha conclusión no consiste en prorratear la deuda tributaria sino en determinar dos deudas tributarias en función de las operaciones sujetas realizadas en cada uno de los dos periodos en los que se divide el periodo de liquidación en que se sitúa la fecha de declaración del concurso.

Ciertamente cualquiera que hubiera sido la solución a adoptar en el caso concreto ofrece situaciones de incoherencia respecto de otras previsiones normativas contenida en la LIVA (regla de prorrateo, regularización de bienes de inversión, rectificación de facturas, etc).

De lege ferenda precisamente por el valor del principio *par conditio creditorum* sería aconsejable no sólo para los tributos instantáneos de liquidación periódica como es el caso del IVA sino para todos los tributos periódicos (como es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades) la solución propuesta por SÁNCHEZ PINO, A. J (2005) consistente regular normativamente el criterio del prorrateo, a efectos de determinar el importe de la deuda correspondiente al concurso y de la correspondiente a la masa en los tributos periódicos devengados el último día del periodo impositivo cuando dicho día se sitúa en una fecha posterior a la de la declaración del concurso. Idéntica propuesta cabría hacer para los tributos instantáneos de liquidación periódica (el IVA en definitiva) lo cual eximiría en este caso concreto de la necesidad de recurrir a la analogía para alcanzar el resultado derivado de la sentencia.

9. Bibliografía

- BANACLOCHE PÉREZ, J., “El tiempo en la tributación”, *Impuestos*, nº 22, 2009, pp. 1 y ss.
- CASAS AGUDO, D., “Competencia para la determinación de la existencia y cuantía de los créditos tributarios y para decidir su aplicación mediante compensación en el seno del procedimiento concursal”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 26, 2007, pp. xxxxx
- FALCON TELLA, R., “La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales y no contra la masa según la STS (Sala 1ª) 20 septiembre 2009”, *Quincena Fiscal*, 2010, en prensa.
- FUSTER GÓMEZ, M., “¿Exigibilidad vs devengo?: un necesario debate terminológico a la luz de la LGT/2003 y del ordenamiento jurídico comunitario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 143, 2009, pp. 627 y ss.
- LINARES GIL, M. I., “Incidencia en los créditos públicos del Real Decreto Ley 3/2009, de 27 de marzo de Medidas Urgentes en Materia Tributaria, Financiera y Concursal ante la evolución de la situación económica”, *Reforma de la Ley Concursal*, noviembre 2009, pp. 133 y ss.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Proyecto de Ley Concursal. Efectos sobre la posición de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales”, *Tribuna Fiscal*, nº 153, 2003, pp. 53 y ss.
- NAVARRO CASTRO, M., *Los créditos contra la masa en el concurso de acreedores*, Edit. Reus, 2008.
- PÉREZ ROYO, F., “El privilegio general de los créditos tributarios en el concurso (según la “interpretación auténtica” contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Concursal)”, *Anuario de Derecho Concursal*, nº 11, 2007, pp. 193 y ss.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Cuadernos de Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria, 2006.
- SÁNCHEZ PINO, A. J., “Las deudas tributarias de la masa en el nuevo concurso de acreedores”, *Gaceta Fiscal*, nº 246, 2005, pp. 42 y ss.
- SÁNCHEZ REYERO, D. G., “La casuística del IVA en los procesos concursales”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2007, pp. 33 y ss.
- VILLAR EZCURRA, M., “Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en el contexto de la reforma concursal”, *Quincena Fiscal*, nº 15, 2002 pp. 9 y ss