

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068919

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de noviembre de 2017

Vocalía 5.^a

R.G. 2146/2014

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Modificación de la base imponible. Concurso de acreedores. Conforme a la Resolución TEAC, de 20 de septiembre de 2012, RG 2471/2010 (NFJ048420), se declaró la plena compatibilidad entre los procedimientos de los apartados Tres y Cuatro del art. 80 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), pudiendo optar el acreedor por la forma de modificar la base imponible que quisiera entre dichas opciones. No obstante, sucede que el 28 diciembre de 2012 entra en vigor una modificación del art. 80 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y, a partir de ese momento, las cuotas repercutidas por operaciones anteriores a la declaración del concurso de acreedores, que podían modificarse por el 80.Tres o por el 80.Cuatro indistintamente -según la interpretación dada por el TEAC-, ya sólo podrán modificarse por el procedimiento y en los plazos previstos en el artículo 80.Tres, por tanto en el plazo de un mes desde la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso. Pues bien, en la modificación que ahora examinamos, que entra en vigor el 28 de diciembre de 2012, no se prevé ningún régimen transitorio para las situaciones que pueden quedar desprotegidas, y habrá acreedores que ya no puedan modificar la base imponible por impago de sus deudores a pesar de tener derecho a ello, siendo un derecho reconocido por la Ley, y de forma sobrevenida se ven imposibilitados para su ejercicio por circunstancias ajenas a su voluntad y sin haber incurrido en ningún incumplimiento por su parte. Por ello, considera el TEAC que debe admitirse la modificación de bases imponibles en el caso analizado.

Dicho esto, el IVA no establece expresamente la incompatibilidad entre los supuestos de modificación de la base imponible de créditos incobrables y la modificación de la base en concurso de acreedores, si bien puede suceder que la existencia de concurso de acreedores haga inviable la acción judicial de reclamación de cantidad y, por tanto, la imposibilidad de acudir a la modificación de la base imponible por crédito incobrable. No obstante, del examen de ambos apartados de la Ley 37/1992 (Ley IVA) se desprende la posibilidad de que se den otros supuestos y permiten acudir a una u otra vía siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en cada una de estas dos modalidades de modificación de la base imponible. **(Criterio 1 de 2)**

Así, la Ley prevé un régimen para los créditos concursales, y otro para los créditos contra la masa, por lo que no cabe aceptar la modificación de un crédito contra la masa por el art. 80.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Además, en el presente caso, al tratarse de un crédito contra la masa, ya con anterioridad se podría haber modificado por el 80.Cuatro. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 84 y 154.

Ley 4/2008 (Supresión IP y generalización del sistema de devolución mensual IVA), art. 5.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, promovida por la entidad **JZ, S.L.P.**, con **NIF:** ..., y en su nombre y representación D. **Mx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesta contra Liquidación provisional de fecha 28 de marzo de 2014 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los periodos 05, 07 y 10 del ejercicio 2013, de la que resulta un importe a pagar de 3.798,28 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

En fechas 23/05/2013, 04/06/2013, 02/08/2013 y 31/10/2013, la reclamante, al amparo de lo previsto en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, presenta ante la AEAT sendos escritos es los que comunica que ha procedido a modificar la base imponible del IVA de determinadas operaciones en las que tanto los créditos correspondientes al precio o contraprestación de las mismas, como los créditos correspondientes a las cuotas de IVA que gravan tales operaciones han resultado incobrables por haber transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido e instado el cobro mediante requerimiento notarial a los deudores.

En fecha 16/01/2014, se emite trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, por el IVA de los períodos 05, 07 y 10 del ejercicio 2013, iniciando un procedimiento de comprobación limitada para comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos a las modificaciones de bases imponibles por créditos incobrables comunicadas.

La Administración basa su regularización en lo siguiente:

- Respecto del periodo 05, no se acepta la modificación de las bases imponibles realizada en mayo de 2013 respecto de las entidades **R CÁDIZ, R MÁLAGA, R HUELVA, R BADAJOZ, R CÓRDOBA** y **XB**, puesto que se trata de entidades declaradas en concurso de acreedores desde el año 2012. Por ello, la modificación de bases imponibles habría que haberla efectuado por el procedimiento y en los plazos del artículo 80.Tres de la LIVA, y no por el 80.Cuatro.

- Respecto del periodo 07, no se acepta la modificación de las bases imponibles realizada en julio de 2013 respecto de la entidad **C**, puesto que se trata de una entidad declarada en concurso de acreedores desde el año 2007. Por ello, la modificación de bases imponibles habría que haberla efectuado por el procedimiento y en los plazos del artículo 80.Tres de la LIVA, y no por el 80.Cuatro.

- Respecto del periodo 10, no se acepta la modificación de las bases imponibles realizada en octubre de 2013 respecto de la entidad **XB**, puesto que se trata de una entidad declarada en concurso de acreedores desde el año 2012. Por ello, la modificación de bases imponibles habría que haberla efectuado por el procedimiento y en los plazos del artículo 80.Tres de la LIVA, y no por el 80.Cuatro.

Presentadas alegaciones por **Z**, son estimadas en parte y se admiten las rectificaciones de bases imponibles de la entidad **XB**, pero no respecto de las restantes entidades. En fecha 28/03/2014 se dicta la Liquidación provisional correspondiente.

Tercero:

Con fecha 11/04/2014, la entidad interpone la presente reclamación económico-administrativa ante este TEAC.

Alega, igual que hizo ante la oficina gestora, lo siguiente:

- Respecto de las entidades **R CÁDIZ, R MÁLAGA, R HUELVA, R BADAJOZ, R CÓRDOBA**, dice que fueron declaradas en concurso de acreedores el 7 de marzo de 2012, y en ese momento la Ley permitía modificar las bases imponibles por los procedimientos del artículo 80.Tres y Cuatro indistintamente, y ella optaba por el 80.Cuatro. La redacción de la Ley que no permite ambas opciones entró en vigor en diciembre de 2012, y si no se le permite modificar por el 80.Cuatro tampoco podría ya hacerlo por el 80.Tres. Considera que en supuestos como los examinados no cabe aplicar la nueva redacción de la Ley, como pretende la Administración.

- Respecto de la entidad **C**, es cierto que está en concurso de acreedores desde octubre de 2007. Las facturas que ha rectificado son posteriores al Auto de declaración del concurso, por tanto créditos contra la masa, pero destaca que el 13 de junio de 2011 se aprobó Convenio en el concurso de la entidad, Convenio incumplido el 8 de julio de 2013. **Z** recibió una carta del administrador concursal comunicando la transformación del Convenio en Liquidación y reabriendo el plazo para comunicar créditos, por lo que debe interpretarse que se abre de nuevo el plazo para modificar bases imponibles por la vía del artículo 80.Tres, y eso es lo que hace.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria (LGT) y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

Segundo:

En relación con esta cuestión, conviene destacar la doctrina del TEAC, dictada mediante resolución de fecha 20 de septiembre de 2012 (RG: 2471/2010).

El criterio que estableció el Tribunal es que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley 37/1992 (LIVA), no establecía expresamente la incompatibilidad entre los supuestos de modificación de la base imponible de créditos incobrables y la modificación de la base en concurso de acreedores, si bien puede suceder que la existencia de concurso de acreedores haga inviable la acción judicial de reclamación de cantidad y, por tanto, la imposibilidad de acudir a la modificación de la base imponible por crédito incobrable. No obstante, del examen de ambos apartados de la LIVA se desprende la posibilidad de que se den otros supuestos, que se examinan en la citada resolución, y que permitan acudir a una u otra vía siempre que se cumplieren las condiciones y requisitos establecidos en cada una de esas dos modalidades de modificación de la base imponible.

Señala la citada resolución:

“SEGUNDO: Como se desprende de los antecedentes de hecho que se han expuesto, las liquidaciones practicadas a la entidad reclamante tienen su fundamento en la rectificación de las bases imponibles de las operaciones sujetas al IVA que ha realizado, teniendo como fundamento jurídico para dicha modificación el impago de las operaciones por sus clientes, aun existiendo declaración de concurso de las entidades deudoras con posterioridad al devengo de las operaciones.

Para la resolución de la cuestión que se plantea en este expediente, es necesario partir de la propia naturaleza del IVA. El IVA, es un tributo de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo. El principio de neutralidad debe presidir la aplicación práctica del impuesto, ya que lo que se pretende es gravar al consumidor final haciendo que el impuesto pase a través de toda la cadena de fabricación y distribución sin que el empresario o profesional se vea gravado. Para que dicho principio de neutralidad sea efectivo, se arbitra el mecanismo de la deducción por fases, habilitando a cada empresario o profesional a que minore el Impuesto que repercute como consecuencia de su actividad, en las cuotas de IVA que soporta para la realización de la misma. En todo caso siempre es indispensable que dichas cuotas respondan efectivamente a entregas de bienes o prestaciones de servicios de las que el empresario o profesional ha sido destinatario.

En este sentido, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

El mecanismo elegido por el IVA para garantizar dicho principio de neutralidad es el mecanismo de la repercusión y la obligación del destinatario de la operación de soportar dicha repercusión, el cual a su vez, si es empresario o profesional y no consumidor final, deducirá las cuotas soportadas de las cuotas devengadas en las operaciones que realice, de forma que sólo se grave el valor añadido en cada fase, hasta que el producto llegue al consumidor final.

El artículo 88 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) dispone:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos”

(...)

Dos. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.”

En el caso presente, la entidad reclamante repercutió el IVA sobre las entidades clientes, que eran las destinatarias de las operaciones gravadas, quedando éstas obligadas a soportarlo. Las entidades clientes no hicieron efectivo el pago de las cuotas repercutidas, y fueron declaradas en situación de concurso con posterioridad al devengo de las operaciones, si bien con anterioridad a esta declaración de concurso la entidad acreedora ya había reclamado judicialmente el pago de las cantidades adeudadas.

El artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA, dispone:

“1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.”

Como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, “dado que los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever, procede señalar que estas disposiciones confieren a los Estados miembros un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados, a efectos de proceder, en caso de reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, a la correspondiente reducción de la base imponible”. Añade el TJUE que “procede recordar que 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, Rec. p. I-3801, apartado 16)”, señalando a continuación que “dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida por la 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 (véase, en este sentido, la sentencia Goldsmiths, antes citada, apartado 15)”.

Finalmente, el TJUE nos recuerda que “de la jurisprudencia también se desprende 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, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia (véanse, en este sentido, las sentencias Goldsmiths, antes citada, apartado 21, de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, Rec. p. I-5295, apartado 39 y la jurisprudencia allí citada, así como de 27 de enero de 2011, Vandoorne, C-489/09, Rec. p. I-0000, apartado 27)”, a lo que debemos añadir el principio de proporcionalidad en la adopción de las medidas por parte del legislador nacional, al que también alude el TJUE en esta sentencia.

Así pues, estos criterios jurisprudenciales y principios que presiden la Directiva IVA deben ser considerados tanto por el legislador nacional como por los órganos encargados de la interpretación de las normas nacionales con la exigencia de que exista una clara coordinación entre ambas normativas, la comunitaria y la nacional.

Por lo que respecta a la normativa española, la LIVA (considerando la redacción aplicable en los períodos que se examinan, si bien se hará referencia a la redacción actual de manera puntual) arbitra dos procedimientos

para que la entidad acreedora pueda modificar la base imponible y consecuentemente las cuotas devengadas que declaró inicialmente.

Dispone el artículo 80.Tres de la LIVA:

“La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso.

La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”.

Por otro lado, en los casos en que se produce el impago de las facturas pero no existe declaración de concurso de la entidad, la Ley también arbitra el mecanismo del artículo 80.Cuatro, de acuerdo con el cual:

“Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

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

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

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

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año a que se refiere la condición 1.ª del párrafo anterior y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

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

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

Añadiendo el apartado séptimo del anterior precepto de la Ley:

“En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.”

Por su parte, el artículo 89 se refiere a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan la demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...)

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.”

El artículo 24 del Real Decreto 1624/1992 que regula el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) dispone:

“En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión del documento que rectifique al anteriormente expedido.

2. La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al impuesto, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se establecen a continuación:

a) Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.

2.º El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por entes públicos ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:

La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

En el supuesto de concurso, la copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquel.

En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor.

(...)

Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

c) La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.

(...)"

Por otro lado, dispone el artículo 80.Cinco de la LIVA:

"En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

(...)

4.ª La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

(....)"

Así, cuando un crédito resulta incobrable (ya sea por estar la entidad deudora en concurso de acreedores, o por un motivo distinto), el acreedor puede modificar la factura expedida inicialmente por la operación y emitir otra en la que no se incluya el IVA, de forma que el deudor que inicialmente le debía una cantidad pasa a deberle el precio de la operación sin IVA, IVA del que será acreedora directamente la Hacienda Pública.

TERCERO: Una vez expuesta la normativa aplicable al caso, hay que determinar si en el caso de créditos que no se hayan cobrado, cuando el deudor sea declarado en concurso de acreedores, la modificación de la base imponible debe hacerse necesariamente al amparo de lo previsto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, o bien si cabe también acudir al procedimiento del artículo 80.Cuatro.

Este Tribunal anticipa que no existe ninguna incompatibilidad entre los supuestos de modificación de la base imponible previstos en los apartados Tres y Cuatro del artículo 80 de la Ley 37/1992, y así se desprende de la dicción literal del artículo 80.Cuatro, en el que, tras tratar en el apartado anterior de la modificación de la base imponible en los supuestos de concurso, dispone "la base imponible también podrá reducirse (...)". Ninguna incompatibilidad se deriva de lo dispuesto en la Ley, y si bien en el apartado Tres se recoge el supuesto específico del concurso de acreedores para facilitar a los acreedores de una empresa concursada la modificación sin tener que esperar a que transcurran los plazos más elevados del apartado Cuatro y con unos requisitos menos rigurosos, nada impide a estos acreedores acudir al apartado Cuatro cumpliendo los requisitos para ello.

Si bien existe una posición doctrinal de la Dirección General de Tributos con la que declara la imposibilidad de modificar la base imponible por el apartado Cuatro cuando existe un Auto de declaración del concurso (Consultas Vinculantes V132/2006 de 23 de enero, V192/2010 de 8 de febrero, V2502/2009 de 11 de noviembre y V2759/2011 de 21 de noviembre, entre otras), declarando que no podrá modificarse la base imponible a través de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 cuando, respecto de los créditos controvertidos, se haya dictado Auto de declaración de concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos en el citado artículo, debiendo procederse conforme a lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, es decir, habrá que modificar las facturas antes del transcurso del plazo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003 Concursal.

En efecto, tal y como se señala en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, dentro de los pronunciamientos que han de contenerse en el auto de declaración de concurso se incluye "el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23". En este sentido, el artículo 23 de la Ley 22/2003 precisa que "el extracto de la declaración de concurso se publicará, con la mayor urgencia y de forma gratuita, en el «Boletín Oficial del Estado», y contendrá únicamente los datos indispensables para la identificación del concursado, incluyendo su NIF, el juzgado competente, el número de autos, el plazo establecido para la comunicación de los créditos, el régimen de suspensión o intervención de facultades del concursado y la dirección electrónica del Registro Público Concursal donde se publicarán las resoluciones que traigan causa del concurso".

A juicio de la DGT, de la mencionada regulación legal se deriva el perjuicio evidente que, sobre el rango de los créditos tributarios, tendría la personación tardía de la Administración en el proceso y que estaría motivada por desconocer en el momento procesal adecuado la iniciación del mismo; esta circunstancia es la que motiva la exigencia de que la modificación de la base imponible resulte improcedente con arreglo a lo dispuesto por el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003. Tal previsión dejaría de tener virtualidad si la entidad, habiendo podido proceder a la modificación de la base imponible a través del artículo 80.Tres, no lo hubiera hecho y fuera posible efectuar dicha modificación de forma alternativa o subsidiaria por medio de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la Ley del Impuesto.

Así, de acuerdo con la DGT, si los acreedores de una entidad concursada no efectúan la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado Tres del artículo 80 y en el plazo de un mes, sino que lo efectúan más tarde al amparo del apartado Cuatro, la Administración no tendría conocimiento del IVA que ahora le adeuda la entidad concursada y no su acreedora dentro del plazo previsto en la normativa concursal para personarse en el concurso, lo que perjudicaría los créditos de la Hacienda Pública.

Este Tribunal no comparte plenamente el criterio de la DGT, ni respecto de la pretendida incompatibilidad legal entre ambos procedimientos, en cuanto debe fijarse su alcance debiendo precisarse el ámbito en el que pueden ejercitarse las acciones correspondientes para modificar la base imponible en uno y otro caso, ni respecto de los motivos de dicha supuesta incompatibilidad.

CUARTO: Para determinar los efectos de acudir a uno u otro procedimiento, debemos distinguir varios supuestos, partiendo de la base de que la entidad deudora es declarada en concurso de acreedores en algún momento.

En primer lugar, la entidad acreedora, a la vista de la declaración del concurso de acreedores de su deudora, puede acudir al procedimiento previsto en el artículo 80.Tres de la LIVA, que es el específico para las situaciones de concurso. En estos casos, la Ley arbitra un procedimiento especial para modificar la base imponible sin tener que esperar el plazo de un año de impago del 80.Cuatro y sin tener que reclamar las cantidades judicialmente al deudor (en la actualidad pueden también reclamarse notarialmente).

La peculiaridad de este procedimiento es que se puede modificar la base imponible sin más requisitos que la existencia del Auto de la declaración de concurso del deudor, pero para ello deberá hacerlo en el plazo previsto en el artículo 21.1.5º de la Ley 22/2003 Concursal. Según este precepto, el Auto de declaración de concurso contendrá el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la Administración concursal la existencia de sus créditos, actualmente en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del Auto de declaración de concurso.

Por tanto, una vez publicado en el BOE el Auto de declaración de concurso del deudor, el acreedor dispone de un mes 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 estos plazos, podría darse el supuesto de que la Hacienda Pública tenga conocimiento de la rectificación una vez que ya ha transcurrido el plazo para personarse en el concurso, aun habiendo acudido el acreedor al procedimiento del artículo 80.Tres, motivo por el que este Tribunal no comparte la postura de la DGT para negar la posibilidad de acudir a uno u otro procedimiento, puesto que en cualquiera de los dos casos puede ocurrir que la Administración no pueda insinuar el crédito nacido de la rectificación en el concurso dentro del plazo de llamamiento a los acreedores.

En cualquier caso, e independientemente de los efectos de estos plazos para el crédito de la Hacienda Pública, si el acreedor rectifica la factura en el plazo de un mes y se lo comunica a la Administración, podrá modificar la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres.

Por el contrario, si el acreedor rectifica la factura fuera del plazo de un mes desde la declaración del concurso, la modificación no cabe realizarla al amparo del artículo 80.Tres, y habrá que examinar si puede modificarla acudiendo al procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro para el supuesto general de créditos incobrables.

Así, en segundo lugar, cuando se produce el impago de facturas la entidad acreedora puede acudir al procedimiento de modificación de bases imponibles previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA. Para ello, es

necesario que haya transcurrido un año desde el devengo del IVA sin que se haya obtenido el cobro (anteriormente el plazo era de dos años), y que el acreedor haya reclamado judicialmente el cobro al deudor (desde el 14 de abril de 2010 se ha añadido la posibilidad de requerir notarialmente el pago al deudor), pero no es necesario que el deudor esté incurso en un proceso concursal (no es necesario, pero el hecho de estar incurso en un proceso concursal no es obstáculo para modificar la base imponible por esta vía siempre que se cumplan los requisitos).

Pero puede ocurrir que en el transcurso de este plazo de un año entre el devengo del IVA y el impago de la factura se dicte Auto judicial de declaración de concurso de la entidad, y en este caso, la acreedora puede haber reclamado ya judicialmente las cantidades o puede que aún no lo haya hecho.

El problema que surge es que al existir un Auto de declaración de concurso del deudor, puede devenir imposible para el acreedor cumplir las formalidades del artículo 80.Cuatro para poder proceder a modificar la base imponible por este procedimiento, en concreto por no ser posible cumplir lo relativo a la reclamación judicial al deudor.

1) Si existe reclamación judicial previa a la declaración de concurso de la entidad deudora. El artículo 8 de esta Ley 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; no obstante, conforme a lo dispuesto por el artículo 51 de la Ley 22/2003 Concursal en su redacción original, “los juicios declarativos en que el deudor sea parte y que se encuentren en tramitación al momento de la declaración de concurso se continuarán hasta la firmeza de la sentencia. No obstante, se acumularán aquellos que, siendo competencia del juez del concurso según lo previsto en el artículo 8.º, se estén tramitando en primera instancia y respecto de los que el juez del concurso estime que su resolución tiene trascendencia sustancial para la formación del inventario o de la lista de acreedores”. La redacción actual de este artículo es la siguiente: “Los juicios declarativos en que el deudor sea parte y que se encuentren en tramitación al momento de la declaración de concurso continuarán sustanciándose ante el mismo tribunal que estuviere conociendo de ellos hasta la firmeza de la sentencia. Por excepción se acumularán de oficio al concurso, siempre que se encuentren en primera instancia y no haya finalizado el acto de juicio o la vista, todos los juicios por reclamación de daños y perjuicios a la persona jurídica concursada contra sus administradores o liquidadores, de hecho o de derecho, y contra los auditores”.

Vemos, por tanto, que los procesos judiciales ya entablados contra el concursado deben seguir hasta su terminación, ya conozca de ellos el juez concursal o el juez civil, según proceda. Así, en caso de haberse reclamado judicialmente las cantidades debidas por el deudor, antes de la declaración del concurso, este proceso judicial deberá seguir hasta su terminación (ya sea ante la jurisdicción ordinaria o la jurisdicción concursal), siendo plenamente válido el proceso judicial entablado, lo que lleva a considerar que se pueden cumplir las formalidades previstas en el artículo 80.Cuatro aun cuando con posterioridad a la reclamación judicial se dicte Auto de declaración de concurso del deudor.

En este caso, si existe reclamación judicial previa a la declaración de concurso, y una vez que haya transcurrido un año desde el devengo del IVA sin haberse obtenido el cobro, será posible modificar la base imponible por la vía del artículo 80.Cuatro de la LIVA aun cuando se haya dictado un Auto de declaración de concurso del deudor y no se haya modificado la base imponible en los plazos del artículo 80.Tres, y esto es así porque la LIVA no establece ninguna incompatibilidad entre ambos procedimientos, sino que simplemente puede producirse la imposibilidad de acudir a la vía del artículo 80.Cuatro puesto que no concurren los requisitos necesarios para acudir a la misma, por existir una declaración de concurso que civilmente impide ejercitar la acción de reclamación de cantidad con independencia de la acción universal.

2) Si no existe reclamación judicial previa a la declaración judicial de concurso de la entidad deudora. En este caso, conforme a lo previsto en el artículo 50 de la Ley 22/2003, “los jueces del orden civil y del orden social ante quienes se interponga demanda de la que deba conocer el juez del concurso de conformidad con lo previsto en esta ley se abstendrán de conocer, previniendo a las partes que usen de su derecho ante el juez del concurso. De admitirse a trámite las demandas, se ordenará el archivo de todo lo actuado, careciendo de validez las actuaciones que se hayan practicado”.

El concurso, como proceso de ejecución universal, es incompatible con los procedimientos de ejecución general que se dirigen contra el patrimonio del deudor. Esta regla evita que las ejecuciones singulares sobre la masa activa puedan trancar la finalidad de la ejecución universal. Así, si no se han reclamado judicialmente las cantidades

debidas antes de la declaración del concurso, cuando se intente esta reclamación ésta será inadmitida a trámite por la jurisdicción civil, por lo que la única vía que le queda al acreedor es que se reconozca su crédito en la masa pasiva del concurso.

Según el artículo 399 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, el juicio principiará por demanda, y según el artículo 410 LEC la litispendencia se produce desde la interposición de la demanda si después es admitida. Por tanto, si, como hemos visto, la demanda no es admitida, esto supone que se considerará que no se ha entablado proceso judicial alguno, por lo que se produce el incumplimiento de uno de los requisitos previstos en el artículo 80.Cuatro LIVA y no se podrá modificar la base imponible por esta vía sino por la del artículo 80.Tres y en sus plazos.

3) No obstante, hay que tener en cuenta que desde el 14 de abril de 2010 cabe también la reclamación de las cantidades mediante requerimiento notarial para poder modificar la base imponible por la vía del artículo 80.Cuatro LIVA.

Así, en un principio, cuando al dictarse el Auto de declaración de concurso no se hubiesen reclamado judicialmente las cantidades con anterioridad, ya no sería posible cumplir los requisitos del artículo 80.Cuatro porque el requerimiento judicial no sería ya posible (recordemos que el juez civil deberá inadmitir la demanda, como hemos visto en el punto anterior), por lo que sólo cabría modificar la base imponible por la vía del artículo 80.Tres. No obstante, al introducirse en la Ley 37/1992 la posibilidad de requerir notarialmente las cantidades debidas, ya no será imposible cumplir las formalidades del artículo 80.Cuatro y cabrá instar la rectificación de la base imponible por esta vía cuando se cumplan los requisitos y sin la obligación de acudir necesariamente al artículo 80.Tres aun cuando exista un Auto de declaración de concurso del deudor.

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.

Todo lo anterior es aplicable a las operaciones anteriores a la declaración de concurso que resulten impagadas. No obstante, y en tercer lugar, debemos distinguir el supuesto de operaciones posteriores a la declaración de concurso.

De acuerdo con el artículo 44 de la Ley 22/2003, "la declaración de concurso no interrumpirá la continuación de la actividad profesional o empresarial que viniera ejerciendo el deudor".

Por su parte, el artículo 84 dispone:

"1. Constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa. (...)

2. Tienen la consideración de créditos contra la masa, y serán satisfechos conforme a lo dispuesto en el artículo 154:

(...)

5.º Los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, incluyendo los créditos laborales, comprendidas en ellos las indemnizaciones debidas en caso de despido o extinción de los contratos de trabajo, así como los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral, hasta que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, apruebe un convenio o, en otro caso, declare la conclusión del concurso.

(...)"

La diferencia de los créditos concursales y los créditos contra la masa viene dada por su pago, puesto que según el artículo 154 de la Ley Concursal:

"1. Antes de proceder al pago de los créditos concursales, la administración concursal deducirá de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra ésta.

2. Los créditos contra la masa, cualquiera que sea su naturaleza, habrán de satisfacerse a sus respectivos vencimientos, cualquiera que sea el estado del concurso. Los créditos del artículo 84.2.1.º se pagarán de forma

inmediata. Las acciones relativas a la calificación o al pago de estos créditos se ejercerán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones para hacerlos efectivos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos.

3. Las deducciones para atender al pago de los créditos contra la masa se harán con cargo a los bienes y derechos no afectos al pago de créditos con privilegio especial. En caso de resultar insuficientes, lo obtenido se distribuirá entre todos los acreedores de la masa por el orden de sus vencimientos”.

En este caso, operaciones posteriores a la declaración de concurso, su importe no va a formar parte de la masa pasiva del concurso puesto que se ha generado con posterioridad, es un crédito contra la masa, y su forma de pago es diferente a la de los créditos concursales. Si el acreedor de un crédito nacido con posterioridad a la declaración del concurso ve su crédito impagado y quiere modificar la base imponible, deberá hacerlo únicamente por el procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro, puesto que el artículo 80.Tres está previsto para operaciones en las que el devengo se haya producido con anterioridad al Auto de declaración de concurso.

Finalmente, y en cuarto lugar, debemos tratar el supuesto específico de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Esta Disposición Transitoria dispone lo siguiente:

”Los sujetos pasivos que sean titulares de créditos total o parcialmente incobrables correspondientes a cuotas repercutidas por la realización de operaciones gravadas para los cuales, a la entrada en vigor de esta Ley, haya transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo del Impuesto, podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a dicha entrada en vigor, siempre que concurren todos los requisitos a que se refiere el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con exclusión del referido en la condición 1.ª de dicho precepto, y el artículo 22.º 7 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, con exclusión del referido en la condición 1.ª de dicho precepto.

No podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses a contar desde la entrada en vigor de esta Ley puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 22.º 6 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias”.

Así, antes del cambio normativo, para poder modificar la base imponible en los supuestos de créditos incobrables el plazo que debía transcurrir entre el devengo del Impuesto y el impago del deudor era de dos años; no obstante, en la Ley 4/2008 se reduce este plazo a un año. La Disposición Transitoria Tercera regula los supuestos en que un obligado tributario está esperando a que pasen dos años para modificar la base imponible, pero si ya ha transcurrido un año. En el caso de que a la entrada en vigor de la Ley 4/2008 haya transcurrido menos de un año desde el devengo la base imponible se podrá modificar cuando haya transcurrido un año de impago; en el caso de que hayan transcurrido dos años, se modificará atendiendo al plazo de dos años previsto en la normativa anterior; en el caso de que haya transcurrido más de un año pero menos de dos, que es el supuesto específico regulado en la Disposición Transitoria, se podrá modificar la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley 4/2008 (siempre cumpliendo los demás requisitos del artículo 80.Cuatro para modificar la base imponible). No obstante, en el supuesto específico de que en el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de la Ley se pueda modificar la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres, deberá hacerse la modificación necesariamente por ese procedimiento y en ese plazo.

La Ley 4/2008 regula en su artículo 5, apartado 6, la modificación del plazo del artículo 80.Cuatro, y la Disposición Final Quinta establece que esta nueva redacción entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, publicación que tuvo lugar el 25 de diciembre de 2008. Por tanto, en el supuesto previsto en la Disposición Transitoria la modificación de la base imponible deberá hacerse entre el 26 de diciembre de 2008 y el 26 de marzo de 2009.

En el supuesto de créditos que el 26 de diciembre de 2008 haya transcurrido más de un año sin que se hayan pagado y menos de dos años y tres meses, la base imponible podrá modificarse por el procedimiento del artículo 80.Cuatro antes del 26 de marzo de 2009. No obstante, si antes del 26 de marzo de 2009 se publica en el BOE un Auto de declaración de concurso del deudor, la modificación de la base imponible deberá hacerse por el procedimiento del artículo 80.Tres.

Este es el único supuesto en que la Ley obliga a modificar la base imponible por uno u otro procedimiento, sin que pueda efectuarse la modificación por el otro procedimiento pues la Ley así lo establece expresamente.

QUINTO: Independientemente de lo anterior, acudir al procedimiento del artículo 80.Tres u 80.Cuatro no tiene porqué perjudicar los derechos de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores.

Es cierto que si el acreedor modifica la base imponible inmediatamente después de la publicación del Auto del concurso del deudor y lo pone en conocimiento de la Agencia Tributaria con celeridad, ésta tendrá tiempo de personarse en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento a los acreedores, pero puede ocurrir que el acreedor modifique la base imponible por el procedimiento del 80.Tres y que cuando se lo comunique a la Agencia Tributaria ya haya transcurrido el plazo de llamamiento a los acreedores. Así, acudir al procedimiento del artículo 80.Tres no garantiza que la Agencia Tributaria se persone en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento, lo que lleva a que puede ocurrir que su crédito no sea privilegiado.

Por otro lado, si el acreedor acude al procedimiento del artículo 80.Cuatro, la Hacienda Pública podrá personarse en el concurso, aunque también puede ocurrir que su crédito no sea privilegiado.

El artículo 85 de la Ley 22/2003 Concursal establece que los acreedores del concursado comunicarán a la administración concursal la existencia de sus créditos dentro del plazo señalado en el número 5 del apartado 1 del artículo 21.

Los créditos en el concurso pueden calificarse como privilegiados (con privilegio especial o con privilegio general), ordinarios y subordinados (artículo 89 de la Ley Concursal), siendo ordinarios los que la ley no califique de otra manera.

El artículo 90 declara que son créditos con privilegio especial:

“1.º Los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes hipotecados o pignorados.

2.º Los créditos garantizados con anticresis, sobre los frutos del inmueble gravado.

3.º Los créditos refaccionarios, sobre los bienes refaccionados, incluidos los de los trabajadores sobre los objetos por ellos elaborados mientras sean propiedad o estén en posesión del concursado.

4.º Los créditos por cuotas de arrendamiento financiero o plazos de compraventa con precio aplazado de bienes muebles o inmuebles, a favor de los arrendadores o vendedores y, en su caso, de los financiadores, sobre los bienes arrendados con reserva de dominio, con prohibición de disponer o con condición resolutoria en caso de falta de pago.

5.º Los créditos con garantía de valores representados mediante anotaciones en cuenta, sobre los valores gravados.

6.º Los créditos garantizados con prenda constituida en documento público, sobre los bienes o derechos pignorados que estén en posesión del acreedor o de un tercero. Si se tratare de prenda de créditos, bastará con que conste en documento con fecha fehaciente para gozar de privilegio sobre los créditos pignorados”.

El artículo 91 considera créditos con privilegio general:

“1.º Los créditos por salarios que no tengan reconocido privilegio especial, en la cuantía que resulte de multiplicar el triple del salario mínimo interprofesional por el número de días de salario pendientes de pago, las indemnizaciones derivadas de la extinción de los contratos, en la cuantía correspondiente al mínimo legal calculada sobre una base que no supere el triple del salario mínimo interprofesional, las indemnizaciones derivadas de accidente de trabajo y enfermedad profesional, y los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral devengados con anterioridad a la declaración de concurso.

2.º Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal.

3.º Los créditos por trabajo personal no dependiente y los que correspondan al propio autor por la cesión de los derechos de explotación de la obra objeto de propiedad intelectual, devengados durante los seis meses anteriores a la declaración del concurso.

4.º Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2.º de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe.

5.º Los créditos por responsabilidad civil extracontractual. No obstante, los daños personales no asegurados se tramitarán en concurrencia con los créditos recogidos en el número 4.º de este artículo.

6.º Los créditos de que fuera titular el acreedor que hubiere solicitado la declaración de concurso y que no tuvieren el carácter de subordinados, hasta la cuarta parte de su importe”.

Son créditos subordinados (artículo 92):

“1.º Los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la administración concursal en la lista de acreedores o que, no habiendo sido comunicados oportunamente, sean incluidos en dicha lista por el Juez al resolver sobre la impugnación de ésta, salvo que se trate de créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, o que para su determinación sea precisa la actuación inspectora de las Administraciones públicas, teniendo en todos estos casos el carácter que les corresponda según su naturaleza.

2.º Los créditos que por pacto contractual tengan el carácter de subordinados respecto de todos los demás créditos contra el deudor.

3.º Los créditos por intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía.

4.º Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias.

5.º Los créditos de que fuera titular alguna de las personas especialmente relacionadas con el deudor a las que se refiere el artículo siguiente, excepto los comprendidos en el número 1.º del artículo 91 cuando el concursado sea persona natural.

6.º Los créditos que como consecuencia de rescisión concursal resulten a favor de quien en la sentencia haya sido declarado parte de mala fe en el acto impugnado”.

De estos artículos podemos concluir que los créditos de la Agencia Tributaria, con carácter general, son créditos con privilegio general, salvo que estén garantizados con algún tipo de hipoteca a favor de la Hacienda Pública, en cuyo caso tendrán privilegio especial. El privilegio general puede ejercerse hasta el 50% de su importe.

En el caso de que el acreedor modifique la base imponible por el procedimiento del 80.Tres dentro de plazo, se lo comunique a la Hacienda Pública también dentro de plazo, y ésta llegue a tiempo de personarse en el concurso en el plazo de llamamiento a acreedores, el crédito por IVA nacido de la modificación de la base imponible gozaría de privilegio general (recordemos siempre hasta el 50% del importe de los créditos totales de la Hacienda Pública en el concurso).

En el caso de que el acreedor modifique la base imponible por el procedimiento del 80.Cuatro y lo haga de forma que la Hacienda Pública no pueda comunicar este crédito en el plazo de llamamiento de acreedores, la Administración aún podrá insinuar su crédito, correspondiendo a la administración concursal la aceptación del mismo dentro de la masa pasiva del concurso así como su calificación, que no necesariamente será la de crédito subordinado a la vista de lo dispuesto en el artículo 92.1º de la Ley Concursal.

Así, es cierto que las cantidades en principio se debían al acreedor en su totalidad, y por la modificación de la base imponible pasa a deber una cantidad al acreedor y otra (el IVA) a la Hacienda Pública, pero la redacción del artículo 92.1º pone de manifiesto que el crédito de la Hacienda Pública nacido de la modificación de la base

imponible no será necesariamente subordinado, cuestión que corresponde decidir a la administración concursal cuando califique su crédito al comunicárselo en el concurso; y en última instancia al juzgado de lo mercantil.

Por todo lo expuesto en este Fundamento Jurídico y en el anterior, este Tribunal no encuentra ninguna incompatibilidad entre los procedimientos del artículo 80.Tres y 80.Cuatro de la LIVA para modificar la base imponible, al margen de que como consecuencia de las circunstancias que puedan darse en uno u otro caso, no concurren los requisitos para ejercitar la acción de rectificación de la base imponible por la vía del apartado Tercero o del apartado Cuarto del artículo 80 de la LIVA.”

Tercero:

Conforme a lo expuesto en el Fundamento anterior, se declaró la plena compatibilidad entre los procedimientos de los apartados Tres y Cuatro del artículo 80 de la LIVA, pudiendo optar el acreedor por la forma de modificar la base imponible que quisiera entre dichas opciones.

Así actuó **Z** con sus deudores **R CÁDIZ, R MÁLAGA, R HUELVA, R BADAJOZ, R CÓRDOBA**. Dichas entidades fueron declaradas en concurso de acreedores el 7 de marzo de 2012, y en ese momento la Ley permitía modificar las bases imponibles por los procedimientos del artículo 80.Tres y Cuatro indistintamente, y ella optaba por el 80.Cuatro.

Las facturas iniciales por los servicios prestados, fueron emitidas por **Z** el 22/02/2012. El 07/03/2012 las entidades entran en concurso de acreedores. En ese momento **Z** podía optar (de acuerdo con la interpretación de la norma realizada por este TEAC) entre modificar la base imponible por el artículo 80.Tres en el plazo de un mes desde la publicación en el BOE de los Autos declarativos de los concursos, o esperar al transcurso del plazo de un año necesario para modificar la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Cuatro, y esto es lo que hizo. Por tanto, tenía que esperar hasta el 22/02/2013, y a partir de ese momento disponía de tres meses (hasta el 22/05/2013) para expedir las facturas rectificativas, previo requerimiento notarial del pago a las entidades (al estar en concurso de acreedores no cabe la reclamación judicial).

Los requerimientos notariales son de fechas 20/03/2013 el de **R BADAJOZ**, y 27/03/2013 las demás entidades **R**. Las facturas rectificativas se emiten todas el 21/05/2013. Por tanto, se cumplen los requisitos y los plazos por parte de **Z** y en principio la modificación habría sido correcta.

No obstante, sucede que el 28 diciembre de 2012 entra en vigor una modificación del artículo 80 de la LIVA, cuyo apartado Cinco.^{3ª} dispone:

“3.ª Tampoco procederá 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”.

Esto es, a partir de ese momento, las cuotas repercutidas por operaciones anteriores a la declaración del concurso de acreedores, que podían modificarse por el 80.Tres o por el 80.Cuatro indistintamente (según la interpretación dada por el TEAC), ya sólo podrán modificarse por el procedimiento y en los plazos previstos en el artículo 80.Tres, por tanto en el plazo de un mes desde la publicación en el BOE del Auto de declaración de concurso.

De esta forma, **Z** ya no podría modificar por la vía del 80.Tres las facturas de las entidades **R**, puesto que el plazo para hacerlo había finalizado meses antes. Y lo que hace la Administración es denegarle la posibilidad de modificar por la vía del 80.Cuatro, en base a la nueva redacción de la norma.

Pues bien, este TEAC no comparte la postura adoptada por la DCGC, que si bien se limita a aplicar la dicción literal de la norma, no da cobertura a situaciones como la descrita, lo que infringe la jurisprudencia comunitaria expuesta en nuestra Resolución de 20/09/2012.

Al cambiar la redacción del artículo 80.Cuatro en el año 2008, para considerar los créditos incobrables había que esperar el transcurso de un año desde el devengo sin que se produjese el pago por el deudor, y hasta esa fecha era necesario el transcurso de dos años. Al entrar en vigor esa redacción de la norma, para los créditos sobre los que no hubiese transcurrido un año no había problema, al cumplirse el año podría modificar la base imponible; el problema surgía en relación con los créditos para los que ya se había cumplido el año (que no habían modificado en ese momento porque la Ley exigía dos años), pero aún no habían llegado a los dos años necesarios para modificar, pues con la nueva redacción de la Ley ya no podrían modificar la base imponible por estar fuera de plazo.

Para atender a estas situaciones, se redactó la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 4/2008, dando a estos acreedores un plazo de tres meses desde la entrada en vigor de la Ley para modificar la base imponible por la vía del artículo 80.Cuatro.

De esta forma, la propia Ley que cambia los plazos soluciona los casos que quedarían desprotegidos debido a la modificación.

En la modificación que ahora examinamos, que entra en vigor el 28 de diciembre de 2012, no se prevé ningún régimen transitorio para las situaciones que pueden quedar desprotegidas, y habrá acreedores que ya no puedan modificar la base imponible por impago de sus deudores a pesar de tener derecho a ello, siendo un derecho reconocido por la Ley, y de forma sobrevenida se ven imposibilitados para su ejercicio por circunstancias ajenas a su voluntad y sin haber incurrido en ningún incumplimiento por su parte.

Por ello, considera este TEAC que debe admitirse la modificación de bases imponibles realizada por **Z** en mayo de 2013 respecto de las operaciones efectuadas con las entidades **R CÁDIZ, R MÁLAGA, R HUELVA, R BADAJOZ, y R CÓRDOBA.**

Es doctrina reiterada de este Tribunal (6771/2013 de 24/11/2016, así como 4162/2014 de 25/04/2017) que el incumplimiento de requisitos formales o procedimentales no puede conllevar la pérdida de derechos materiales, salvo que dicho incumplimiento impida el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta liquidación y recaudación del Impuesto, en cuyo caso dicho incumplimiento tendría una incidencia directa en el derecho de rectificación del sujeto pasivo, pudiendo constituir causa de denegación del ejercicio de dicho derecho de rectificación. No se aprecia en el presente caso ninguna falta de control administrativo sobre las operaciones si se acepta la modificación, de forma que considera este TEAC que no cabe negar a **Z** el derecho a rectificar el IVA repercutido a las distintas entidades **R.**

A esta conclusión llegamos no sólo por aplicación de la doctrina que acabamos de exponer, sino también teniendo en cuenta el principio de neutralidad que debe presidir este Impuesto, así como la jurisprudencia comunitaria que defiende que no debe ser el acreedor el que soporte el peso del IVA repercutido a sus clientes en caso de impago por estos.

Ya en nuestra Resolución de 20/09/2012 dijimos:

“Como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, “dado que los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever, procede señalar que estas disposiciones confieren a los Estados miembros un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados, a efectos de proceder, en caso de reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, a la correspondiente reducción de la base imponible”. Añade el TJUE que “procede recordar que 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, Rec. p. I-3801, apartado 16)”, señalando a continuación que “dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida por la 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 (véase, en este sentido, la sentencia Goldsmiths, antes citada, apartado 15)”.

Finalmente, el TJUE nos recuerda que “de la jurisprudencia también se desprende 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, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia (véanse, en este sentido, las sentencias Goldsmiths, antes citada, apartado 21, de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, Rec. p. I-5295, apartado 39 y la jurisprudencia allí citada, así como de 27 de enero de 2011, Vandoorne, C-489/09, Rec. p. I-0000, apartado 27)”, a lo que debemos añadir el principio de proporcionalidad en la adopción de las medidas por parte del legislador nacional, al que también alude el TJUE en esta sentencia.

Así pues, estos criterios jurisprudenciales y principios que presiden la Directiva IVA deben ser considerados tanto por el legislador nacional como por los órganos encargados de la interpretación de las normas nacionales con la exigencia de que exista una clara coordinación entre ambas normativas, la comunitaria y la nacional”.

Por ello, debe admitirse la modificación de la base imponible del IVA efectuada por **Z** en el periodo 05 de 2013, en relación con las facturas impagadas por las entidades **R CÁDIZ, R MÁLAGA, R HUELVA, R BADAJOZ, R CÓRDOBA**.

Cuarto:

A continuación debemos analizar si debe admitirse la modificación de la base imponible del IVA efectuada por **Z** en el periodo 07 de 2013, en relación con las facturas impagadas por la entidad **C**.

La DCGC no acepta la modificación de las bases imponibles realizada en julio de 2013 respecto de la entidad **C**, puesto que se trata de una entidad declarada en concurso de acreedores desde el año 2007. Por ello, considera la DCGC que la modificación de bases imponibles habría que haberla efectuado por el procedimiento y en los plazos del artículo 80.Tres de la LIVA, y no por el 80.Cuatro.

Z alega que es cierto que la entidad deudora está en concurso de acreedores desde octubre de 2007. Las facturas que ha rectificado son posteriores al Auto de declaración del concurso, por tanto créditos contra la masa, pero destaca que el 13 de junio de 2011 se aprobó Convenio en el concurso de la entidad, Convenio incumplido el 8 de julio de 2013. **Z** recibió una carta del administrador concursal comunicando la transformación del Convenio en Liquidación y reabriendo el plazo para comunicar créditos, por lo que debe interpretarse que se abre de nuevo el plazo para modificar bases imponibles por la vía del artículo 80.Tres, y eso es lo que hace.

El artículo 80.Tres de la LIVA es claro, sólo permite modificar la base imponible por el procedimiento especial previsto, respecto de las operaciones cuyo devengo se haya producido con anterioridad al Auto de declaración del concurso, esto es, créditos concursales.

La redacción original de la Ley no recogía el derecho a modificar bases imponibles en casos de impago, y no es hasta 1993 cuando se introduce esta posibilidad pero sólo respecto de deudores que sean declarados en quiebra o sus pensión de pagos, y únicamente por las operaciones de devengo anterior a esa declaración. Es decir, se permitió la modificación de bases imponibles por impago en los casos de quiebras y suspensiones de pagos, y únicamente por los créditos que iban a quedar englobados en esa quiebra o suspensión.

Así, en estos casos se entendía que el acreedor previsiblemente no iba a poder cobrar, al ser créditos incluidos en las reglas de las quiebras, y por ello se le permitía minorar el IVA repercutido.

No es hasta 1998 cuando se regula también la modificación de bases imponibles de créditos incobrables, al margen de los supuestos de quiebras y suspensiones, pero se mantiene la posibilidad de modificar la base imponible de los créditos anteriores a la declaración de quiebra por otro procedimiento y en otros plazos.

Así, la Ley entiende que merecen un trato diferente los titulares de créditos anteriores a la declaración de un concurso de acreedores (créditos concursales), pues entran a formar parte de la masa pasiva del concurso y no van a poder realizar ninguna acción individual para intentar lograr la satisfacción de sus créditos, además de estar sujetos a las reglas de reparto que se fijan en la normativa concursal y al principio de la *par conditio creditorum*. No obstante, no ocurre lo mismo en el caso de acreedores titulares de créditos posteriores a la declaración del concurso (créditos contra la masa), pues sobre estos créditos no rigen las mismas reglas.

El artículo 84 de la Ley 22/2003 Concursal, recoge los créditos que se consideran contra la masa, y el artículo 154, que regula el pago de créditos contra la masa, establece en su redacción aplicable desde 2012 que: *“Antes de proceder al pago de los créditos concursales, la administración concursal deducirá de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra ésta”*. La redacción original también disponía que los créditos contra la masa habrán de satisfacerse a sus respectivos vencimientos, así como recogía también la previsión de no poder iniciarse ejecuciones para hacer efectivos estos créditos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiese producido ninguno de estos actos.

Respecto de la factura de 16/11/2007, no hay duda que corresponde a un crédito contra la masa, y por tanto no cabe acudir para su modificación al procedimiento previsto en el artículo 80.Tres de la LIVA.

Recordemos que la redacción original del artículo 154 de la Ley Concursal, aplicable a dicha factura, establecía que habría de satisfacerse a su vencimiento (por ser crédito contra la masa), y no podrían iniciarse

ejecuciones para hacer efectivo este créditos hasta que se aprobase un convenio, se abriese la liquidación o transcurriese un año desde la declaración de concurso sin que se hubiese producido ninguno de estos actos. Del expediente se deriva que el 1/11/2008 habría transcurrido un año desde la apertura del concurso, sin aprobarse convenio (que es de 2011) ni abrirse la liquidación (que se hace en 2013), por ello en noviembre de 2008 ya se podrían realizar ejecuciones singulares por ese crédito en concreto, y se podría haber modificado la base imponible de la operación por el procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro en ese momento.

En concreto, sería de aplicación el supuesto específico de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, de la que hemos hablado en los anteriores Fundamentos de Derecho.

En el caso de que a la entrada en vigor de la Ley 4/2008 haya transcurrido menos de un año desde el devengo la base imponible se podrá modificar cuando haya transcurrido un año de impago; en el caso de que hayan transcurrido dos años, se modificará atendiendo al plazo de dos años previsto en la normativa anterior; en el caso de que haya transcurrido más de un año pero menos de dos, que es el supuesto específico regulado en la Disposición Transitoria, se podrá modificar la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley 4/2008 (siempre cumpliendo los demás requisitos del artículo 80.Cuatro para modificar la base imponible). No obstante, en el supuesto específico de que en el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de la Ley se pueda modificar la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres, deberá hacerse la modificación necesariamente por ese procedimiento y en ese plazo.

La Ley 4/2008 regula en su artículo 5, apartado 6, la modificación del plazo del artículo 80.Cuatro, y la Disposición Final Quinta establece que esta nueva redacción entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, publicación que tuvo lugar el 25 de diciembre de 2008. Por tanto, en el supuesto previsto en la Disposición Transitoria la modificación de la base imponible deberá hacerse entre el 26 de diciembre de 2008 y el 26 de marzo de 2009.

En el supuesto de créditos que el 26 de diciembre de 2008 haya transcurrido más de un año sin que se hayan pagado y menos de dos años y tres meses, la base imponible podrá modificarse por el procedimiento del artículo 80.Cuatro antes del 26 de marzo de 2009. Y este es el caso que examinamos, pues el devengo de la operación es de 16/11/2007, se puede reclamar judicialmente el pago desde el 16/11/2008, y el 26 de diciembre de 2008 habría transcurrido más de un año pero menos de dos años desde el impago, por lo que la modificación de la base imponible podría haberse realizado por el 80.Cuatro entre el 26 de diciembre de 2008 y el 26 de marzo de 2009. Incluso aunque entendiésemos que no se inicia el cómputo del plazo de un año de impago hasta que la ley permite ejecuciones singulares, es decir el 16/11/2008, el plazo se cumpliría el 16/11/2009, fecha en la que aún no había convenio ni se había abierto la fase de liquidación, y en cualquier caso se podría haber modificado la base imponible antes de la firma del convenio.

Recordemos que los créditos contra la masa no resultan afectados por el convenio, pues está previsto para regular los pagos de los créditos concursales.

En cuanto a la factura de 27/06/2012, se trata de una factura emitida por una operación realizada cuando ya se había aprobado el Convenio pero antes de la apertura de la fase de liquidación. El concepto de la factura es: *"Honorarios devengados por nuestra participación en las Diligencias Previas .../07 del Juzgado de Instrucción nº ... de Madrid, durante el periodo del 1 de marzo al 15 de junio de 2012"*.

Del simple tenor literal de esta descripción de los servicios, y de la documentación que obra en el expediente, no se desprende si se trata de un crédito concursal (por la reapertura del concurso al incumplirse el convenio, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en la Sentencia de 4 de diciembre de 2012, recurso 1041/2010), o un crédito contra la masa. Depende de si se aplica el apartado 5º del artículo 84.2 de la Ley Concursal, o un apartado distinto; y depende de si se aplica la redacción dada por la Ley 38/2011 a dicho artículo 84.2.5º o la redacción original, atendiendo a lo previsto en la Disposición Transitoria Cuarta, apartado 2, de dicha Ley 38/2011.

Al desconocer este TEAC la naturaleza de este crédito, no podemos determinar si se puede modificar la base imponible por el procedimiento del 80.Tres, como pretende la entidad. Y ello sin necesidad de entrar a analizar si cabe aplicar de nuevo la modificación de bases imponibles del artículo 80.Tres de la LIVA en los casos de reapertura del concurso de acreedores y apertura de la fase de liquidación por incumplimiento del Convenio, modificación prevista para créditos concursales, ya que la entidad no ha acreditado siquiera que estemos ante un

crédito de naturaleza concursal, debiendo modificarse la base imponible de los créditos contra la masa por el procedimiento del artículo 80.Cuatro.

Por ello, la entidad no ha acreditado suficientemente su derecho a modificar la base imponible de la factura de 27/06/2012 por el procedimiento del artículo 80.Tres de la LIVA, confirmando por tanto este TEAC la regularización de la DCGC respecto del periodo 07 de 2013.

Por todo lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

estimarla en parte, en los términos establecidos en el Fundamento de Derecho Tercero.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.