

Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores

3.ª Edición

■ CISS



Javier Argente Álvarez
Fernando Bertrán Girón
Francisco M. Mellado Benavente

Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores

3.ª Edición

Javier Argente Álvarez
Fernando Bertrán Girón
Francisco M. Mellado Benavente

© Javier Argente Álvarez, Fernando Bertrán Girón y Francisco Manuel Mellado Benavente, 2020
© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502
e-mail: clientes@wolterskluwer.es
<http://www.wolterskluwer.es>

Tercera edición: Diciembre 2020

Depósito Legal: M-30009-2020
ISBN versión impresa: 978-84-9954-689-6
ISBN versión electrónica: 978-84-9954-690-2

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.
Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Dirijase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

2. EFECTOS TRIBUTARIOS EN EL DEUDOR CONCURSADO

En primer lugar debemos precisar que el concursado sigue siendo contribuyente de los distintos impuestos en los que realice el hecho imponible, tanto si es persona física como jurídica; el auto de declaración de concurso no le afecta a su situación de contribuyente y sigue obligado a presentar todas sus declaraciones fiscales: IVA, Retenciones, IRPF, Impuesto sobre Sociedades, etc. Solo en el supuesto de personas jurídicas, cuando se proceda a la resolución del concurso por liquidación y no existan bienes y derechos del deudor suficiente, el juez declarará la extinción de la sociedad y dispondrá el cierre de su hoja registral, en este momento desaparece la persona jurídica y por tanto deja de ser contribuyente de los impuestos, aunque los administradores deberán presentar declaración del I. Sociedades, IVA, etc., por su último período de declaración que finaliza cuando la sociedad se extingue.

Vamos a analizar en los siguientes apartados cómo la declaración de concurso afecta a las situaciones fiscales del contribuyente en concurso de acreedores, en los distintos impuestos, comenzando por los indirectos y terminando por los directos.

2.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

2.1.1. *Declaraciones-liquidaciones correspondiente al período impositivo en que se produce la declaración de concurso*

El deudor que sea sujeto pasivo del IVA, y sea declarado en Concurso de acreedores, en el período impositivo donde se dicte el auto judicial de declaración de concurso de acreedores, del Juzgado de lo Mercantil competente, **debe presentar 2 declaraciones de IVA**: una referida a los hechos imponibles del IVA devengado hasta la fecha de declaración de concurso y otra a los devengados desde la fecha de declaración de concurso.

Es necesario, que con posterioridad al devengo del IVA de la operación realizada e impagada se dicte por el juzgado de lo mercantil competente auto judicial de declaración de concurso de acreedores del deudor. Con ello se establece una barrera clara en una fecha como es el día en que se dicte el auto de declaración de concurso por el juez.

Conforme al artículo 32 del TRLC la Ley 22/2003, Concursal, «*El auto de declaración de concurso producirá de inmediato los efectos establecidos en esta ley y tendrá fuerza ejecutiva, aunque no sea firme auto producirá sus efectos de inmediato*». Todas las operaciones realizadas desde la fecha del auto judicial con el deudor en concurso ya no podrán acogerse a la modificación de la base imponible aun cuando resulten impagadas.

EJEMPLO

Si el auto de declaración del concurso se dicta el 21 de septiembre de 2020, en todas las operaciones con IVA devengado hasta el 20 de septiembre (éste incluido) y que no hayan sido pagadas por el deudor, podrá modificarse la base imponible; las operaciones devengadas desde el 21 de septiembre de 2020 (éste incluido), aunque no se paguen, no pueden modificarse.

El art. 71.5 del RIVA establece:

«5. En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos declaraciones-liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponderables anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.»

En este caso, cuando la declaración-liquidación relativa a los hechos imponderables anteriores a la declaración del concurso arroje un saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo podrá compensarse en la declaración-liquidación relativa a los hechos imponderables posteriores a dicha declaración.

En caso de que el sujeto pasivo no opte por la compensación prevista en el párrafo anterior, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponderables anteriores a la declaración del concurso estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución. En caso de que el sujeto pasivo opte por la indicada compensación, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponderables posteriores a la declaración del concurso, una vez practicada la compensación mencionada, estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución.»

Como hemos dicho, el concursado sujeto pasivo del IVA, en el período impositivo (trimestral o mensual, según el caso) donde se dicte el auto de declaración de concurso está obligado a presentar 2 declaraciones de este impuesto:

A) Declaración preconcursal

Una declaración donde se recoja todos los IVA devengados (deducibles y repercutidos) antes de la fecha de auto de declaración de concurso. En cuanto a los IVA soportados devengados antes de la declaración de concurso, tienen la calificación de créditos concursales, con privilegio general del 50%, conforme al artículo 280.44º del TRLC.

En el IVA el nacimiento del crédito tributario tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo. La existencia de unos plazos específicos para la presentación de la autoliquidación del Impuesto no influye

en la clasificación del crédito. También sobre esta cuestión ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo en sus sentencias de 1 y 20 de septiembre de 2009 y de 6 de abril de 2011, fijando la doctrina de que *«deben considerarse como créditos concursales y no contra la masa los créditos por IVA por hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso aunque el plazo de liquidación se cierre con posterioridad»*.

Es transcendental el momento del devengo del IVA de las facturas recibidas. A efectos del devengo hemos de acudir a las normas establecidas en los artículos 75 a 77 de la LIVA.

Los IVA soportados devengados con posterioridad a la declaración de Concurso y hasta la conclusión del mismo son créditos contra la masa, conforme al artículo 242. 13ª del TRLC.

«Los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo»

Es sobre los IVA soportados **preconcursoales** (devengados antes de la declaración de concurso) sobre los que se puede emitir una factura rectificativa el acreedor, conforme hemos visto anteriormente, pudiendo el acreedor recuperar esta IVA no cobrado, y colocando en su posición a la AEAT.

El IVA soportado devengado antes de la declaración de concurso es un crédito concursal que se integra en la masa pasiva del Concurso, su pago se suspende y se satisfará en los términos y condiciones previstos en la Ley Concursal en función de la clasificación que al mismo corresponda. Siendo el 50% del mismo un crédito ordinario con privilegio general (art. 280.4º TRLC) y el otro 50% un crédito ordinario sometido en su caso al Convenio.

Es necesario un análisis de todas las facturas recibidas por el deudor concursado para ver el devengo de la entrega de bienes o prestación de servicios, y calificarlo como crédito concursal o contra la masa, a efectos de su pago y de su declaración, si es crédito contra la masa debe ser satisfecho a su vencimiento.

Si el crédito es contra la masa y no se paga, con la comunicación del impago a la administración concursal debe entenderse cumplido el requisito de la reclamación judicial del crédito para la modificación de la base imponible correspondiente a los créditos incobrables a los efectos de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la Ley del Impuesto, no por el 80.Tres (DGT V1706-16, de 19 de abril de 2016 y DGT V4253-16 de 4 de octubre de 2016).

En los modelos 303 actuales de IVA se recoge al principio una serie de casillas, que es necesario marcar si la empresa ha presentado concurso en este período con el SI, y en este caso fecha del auto judicial de declaración de concurso, y si se trata de IVA preconcursal o postconcursal:

Datos Identificativos

Versión 1.21

Ejercicio Período

NIF:

Nombre:

Apellidos:

Razón Social:

Sujeto pasivo que tributa exclusivamente a una Administración tributaria Foral con IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso. (SI/NO)

¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)? (SI/NO)

¿Tributa exclusivamente en régimen general? (SI/NO)

¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado? (SI/NO)

¿Es autoliquidación conjunta (Art. 71.6 RIVA)? (SI/NO)

¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente periodo de liquidación? (SI/NO)

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso:

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este periodo indique el tipo de autoliquidación:

¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA)? (SI/NO)

¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja? (SI/NO)

Opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA). (SI/NO)

Revocación de la opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA). (SI/NO)

¿Ha llevado voluntariamente los Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT durante el ejercicio? (SI/NO)

¿Está exonerado de la Declaración-resumen anual del IVA, modelo 390? (SI/NO)

¿Existe volumen anual de operaciones (art. 121 LIVA)? (SI/NO)

Esta declaración preconcurso, si resulta IVA a ingresar se reconoce la deuda por el deudor concursal pero no se ingresa, en cuanto queda sometido su pago a las normas generales del concurso.

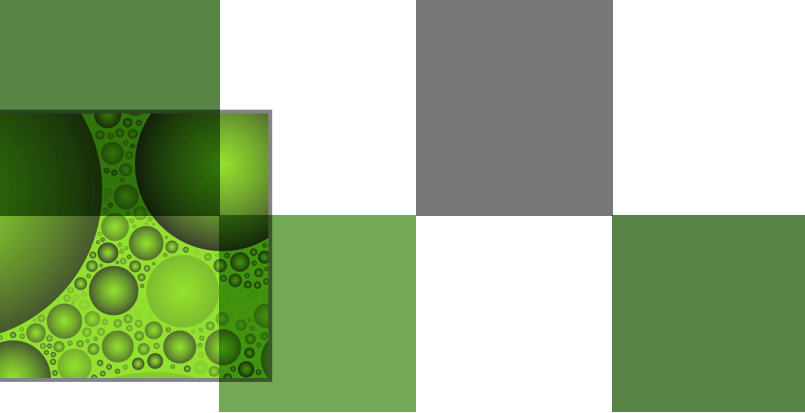
Si resulta a compensar, saldo a favor del deudor, tiene la opción de compensarlo con la declaración siguiente (postconcurso) o no, arrastrando esta declaración hasta la del final del ejercicio y solicitar la devolución, en la última declaración del año, la 12 si es mensual o el 4T si es trimestral.

Si opta por compensar con la declaración postconcurso, y ello arroja un saldo a su favor en la declaración-liquidación postconcurso, una vez practicada la compensación mencionada, estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución.

En cuanto al derecho deducción de los IVA soportados para los empresarios que han presentado concurso, el artículo 99.Tres de la LIVA establece que:

«Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.»

Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado.



Con sus **752 artículos**, la entrada en vigor el pasado **1 de septiembre** del **Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Concursal**, no sólo supone un reorganización de la normativa concursal sino también una modificación de su ley reguladora.

Por otro lado, los **importantes cambios que desde 2012 —año de la primera edición de esta obra— se han producido en las normas tributarias** (IVA, IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), así como las **nuevas consultas de la Dirección General de Tributos** y las **nuevas resoluciones de los Tribunales**, han justificado la realización de esta **nueva edición completamente actualizada**, en la que se aborda la **incidencia que la declaración de concurso produce en un ámbito tan específico como el fiscal**, entendido éste en un sentido amplio, es decir, analizando tanto las consecuencias que se producen en las principales **figuras impositivas**, como la posición del **crédito tributario** y las **prerrogativas**, que dentro de dicha situación especial, mantiene la **Hacienda Pública** para hacer efectivo el mismo, incluidos los efectos que se pueden producir en la situación tributaria del propio **administrador concursal**.

No hay que olvidar que **todos los concursados, personas físicas o jurídicas, son contribuyentes de los impuestos**, por lo que su situación concursal produce notables consecuencias tributarias, y que en todos los concursos aparece la Hacienda Pública como acreedor privilegiado, ordinario o subordinado.

ISBN: 978-84-9954-689-6



9

788499

546896



3652K23114



ER-0280/2005

GA-2005/0100