

3 Los créditos contra la masa desde la perspectiva del crédito tributario: un análisis de los supuestos más controvertidos

ANTONIO J. GARCÍA GÓMEZ

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario. Universidad de Zaragoza

ISSN 0210-0797

Revista de Derecho Mercantil 302
Octubre - Diciembre 2016

Sumario:

- I. Introducción. Nacimiento de créditos tributarios y créditos contra la masa
- II. Impuesto sobre el Valor Añadido y retenciones tributarias
 1. Planteamiento de las dos tesis iniciales. Agencia Tributaria frente a Juzgados de lo Mercantil
 2. La intervención de la Sala Primera del Tribunal Supremo
 3. Reflexiones críticas a esta doctrina. La reforma de la normativa del impuesto sobre el valor añadido.
 4. La controvertida calificación en sede concursal del crédito que surge de la aplicación del artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
- III. Sanciones, intereses y recargos a los efectos de su calificación como créditos contra la masa
 1. El problema de las sanciones administrativas: fecha de la comisión de la infracción versus fecha de la resolución sancionadora
 2. Intereses y recargos. La accesoriedad como elemento determinante de su calificación
- IV. A modo de conclusión
- V. Bibliografía

RESUMEN: *RESUMEN: El presente trabajo realiza un examen detallado de la integración de determinados créditos tributarios en el concepto de crédito contra la masa que regula nuestra Ley Concursal. En concreto el estudio se detiene en las figuras que han resultado más conflictivas a la luz de los diferentes pronunciamientos jurisprudenciales, desde los créditos relativos al impuesto sobre el valor añadido o a las retenciones tributarias hasta las sanciones, intereses y recargos, partiendo del momento en que, según la normativa fiscal y concursal, se entienden cada uno de ellos nacidos o devengados.*

ABSTRACT: *ABSTRACT: This paper presents a detailed examination on how certain tax credits may be embedded in the concept of credit against the estate as provided by the Spanish bankruptcy act. In particular, the study focuses on the situations that have proved to be more controversial in the light of judiciary decisions, thus taxation and insolvency regulations are analysed to determine when credits related to value added tax or tax withholdings up to penalties and interests are accrued and due.*

PALABRAS CLAVE: *PALABRAS CLAVE: Concurso de acreedores. Créditos contra la masa. Nacimiento de los créditos tributarios. Impuesto sobre el Valor añadido. Prestaciones accesorias al crédito tributario. Sanciones*

I. INTRODUCCIÓN. NACIMIENTO DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS Y CRÉDITOS CONTRA LA MASA

Es bien conocido que la masa pasiva del concurso está integrada por los créditos contra el concursado existentes en la fecha en que tenga lugar la declaración del concurso por parte del juez. Son los llamados créditos concursales y se clasifican, de conformidad con la preferencia para su satisfacción, en privilegiados, ordinarios y subordinados. Sin embargo, como es igualmente conocido, de acuerdo con el artículo 84 de la Ley Concursal, quedan fuera de la calificación de créditos concursales los que se consideren contra la masa. Es decir, se refiere la Ley a una compleja gama de gastos y obligaciones que genera el concurso de acreedores y que han de satisfacerse con cargo a la masa con preferencia sobre los créditos concursales. Ello significa que antes de proceder al pago de estos últimos, la Administración concursal deducirá de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra ésta (art. 154.1 LC). Una vez prededucidos deberán satisfacerse, en general, de forma inmediata o a su vencimiento. 1) Su régimen jurídico se basa, en suma, en su naturaleza extraconcursal: no necesitan ser comunicados, no se someten a quita y espera en caso de convenio, etc. 2)

Por lo que se refiere a los créditos tributarios y demás de naturaleza pública, en tanto se trata de créditos *ex lege*, se consideraban contra la masa los nacidos después de la declaración del concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, la terminación del concurso, todo ello de conformidad con lo que venía disponiendo el artículo 84.2.10 de la Ley Concursal:

«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 eficacia del convenio o, en su caso, hasta la conclusión del concurso».

Por su parte, la modificación operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de Reforma de la Ley Concursal, modifica el contenido de este artículo, si bien ello no afecta esencialmente a las cuestiones que aquí nos ocupan, pues se mantiene idéntico criterio:

«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 concurso» .

En tal sentido y por lo que respecta a los créditos públicos, y a los tributarios en particular, serán reconocidos como créditos contra la masa si hubieran nacido en el espacio temporal que viene delimitado como *dies a quo* por la fecha en que tiene lugar el auto de declaración del concurso y como *dies ad quem* por aquél en que el juez declare la conclusión del concurso, todo ello conforme se dispone en el citado artículo. Y si son anteriores a aquella fecha no cabe duda que serán tratados como créditos concursales, con la calificación que en cada caso les corresponda.

Bien es verdad que al crédito tributario igualmente le interesa lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 84.2 de la Ley Concursal, en tanto, tras la reforma de la Ley 38/2011, considera créditos contra la masa los generados por el ejercicio de la actividad empresarial del deudor tras la declaración del concurso, haciéndose referencia en particular a los créditos laborales. Es cierto, por lo tanto, que muchas obligaciones fiscales podían quedar incluidas bajo esta definición. Sin embargo, parece que es más amplio y preciso el encaje de los créditos tributarios en el apartado 10 del mismo artículo, en tanto se trata de créditos nacidos de la ley.

La clave reside, en consecuencia, en la determinación precisa del hecho y del momento que desencadena el nacimiento de la

obligación tributaria. Una cuestión que parece bastante consolidada, al menos, en nuestro Derecho tributario.

En efecto, el artículo 21 de la Ley General Tributaria, que lleva por rúbrica devengo y exigibilidad, define en su primer apartado el devengo de los tributos y lo vincula con el nacimiento de la obligación tributaria, conforme a la dogmática más tradicional de nuestro Derecho tributario, mientras que, en el apartado segundo, se refiere a la exigibilidad del crédito, deslindándose del nacimiento de la obligación tributaria. En este sentido, la Ley considera el devengo como el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 21.1LGT). Es decir, la fecha del devengo se convierte en un elemento clave en la vida del tributo pues desencadena la obligación de pagar la carga tributaria derivada del hecho imponible y, por ello, determina la circunstancias relevantes para configurar dicha obligación, salvo que la Ley disponga otra cosa (art. 21.1LGT). De la misma forma, se ha venido entendiendo de forma pacífica tanto entre la doctrina como en sede jurisprudencial que devengo y exigibilidad no son conceptos coincidentes, sino que ésta suele tener lugar normalmente en un momento posterior, tras la liquidación del tributo. Antes de su cuantificación, la obligación existe –ha nacido con el devengo– pero ni la Administración puede exigir su cumplimiento ni el obligado puede cumplir y liberarse de ella³). Es la liquidación la que hace exigible la obligación en el sentido de que partir de ese momento está en condiciones de ser cumplida por el deudor.

De lo anterior se colige, igualmente, que para el nacimiento de la deuda tributaria no es necesario proceder a su previa liquidación, pues lo que surge de la cuota liquidada no es la deuda tributaria misma sino la deuda tributaria líquida, como así resulta por otra parte del régimen previsto en el artículo 101LGT en materia de liquidación y en el artículo 120LGT para las autoliquidaciones. La liquidación constituye, por lo tanto, un presupuesto de la exigibilidad de la obligación⁴), exigibilidad que puede diferirse a un momento ulterior de su devengo, como expresamente admite el artículo 21.2LGT.

El trasvase de estas consideraciones a la calificación concursal de esta categoría de créditos significa que únicamente los devengados con posterioridad al auto de declaración del concurso podrán ser considerados contra la masa, sin embargo, los anteriores serán concursales, aun cuando su liquidación tenga lugar una vez dictado aquel auto.

Con este telón de fondo, la calificación de créditos contra la masa se ha mostrado especialmente problemática con respecto a terminados créditos tributarios. Nos referimos, de una parte, a los créditos relativos al impuesto sobre el valor añadido (IVA) o a retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas y, de otra, a las sanciones tributarias y los recargos e intereses sobre las cuotas tributarias o de la Seguridad Social.

De unos y otros nos ocupamos en este trabajo, que trata de acercarse al examen de los diferentes problemas a la luz de la doctrina defendida en los distintos pronunciamientos del propio Tribunal Supremo.

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y RETENCIONES TRIBUTARIAS

1. PLANTEAMIENTO DE LAS DOS TESIS INICIALES. AGENCIA TRIBUTARIA FRENTE A JUZGADOS DE LO MERCANTIL

En el caso de créditos relativos al impuesto sobre el valor añadido y a retenciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas se ha discutido sobre el momento en que debe considerarse «nacido» el crédito a los efectos de su calificación concursal. Una cuestión que, lejos de resultar pacífica, había enfrentado ya desde los albores de la vigente norma concursal a los jueces de lo Mercantil y a la propia Agencia Tributaria.

No cabe duda de que la fecha en que tiene lugar el auto de declaración del concurso se erige por el legislador como el momento preciso y determinante para configurar los créditos que puedan nacer en lo sucesivo como créditos contra la masa (art. 84.2.10LC). Sin embargo, como se ha advertido, la Administración tributaria y los Juzgados de lo Mercantil difieren sensiblemente en el momento en que deben considerarse nacidos los créditos relativos al IVA a los efectos de de aquella calificación.

La posición de los jueces de lo Mercantil puede resumirse en los siguientes extremos⁵):

El artículo 21.1 de la Ley General Tributaria identifica el momento del devengo con el momento de nacimiento de la obligación tributaria, añadiendo que dicha fecha resulta relevante para determinar las circunstancias de que venga revestida su configuración, lo que equivale a identificar, efectivamente, la fecha de devengo del crédito por IVA con su repetida configuración como crédito contra la masa si aquél acontece en situación postconcursal.

De lo anterior se colige igualmente que para el nacimiento de la deuda tributaria no es necesario proceder a su previa liquidación, pues lo que surge de la cuota liquidada no es la deuda tributaria misma sino la deuda tributaria líquida, como así resulta por otra parte del régimen previsto en el artículo 101 de la propia Ley General Tributaria en materia de liquidación y en el artículo 120 para las autoliquidaciones. La liquidación constituye, por lo tanto, un presupuesto de la exigibilidad de la obligación, exigibilidad que puede diferirse a un momento ulterior de su devengo (art. 21.2LGT).

El impuesto sobre el valor añadido es un impuesto de devengo instantáneo pero de liquidación periódica, pues se devenga para cada hecho imponible o actividad concreta en cada uno de los momentos descritos en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No puede afectar a tal consideración la circunstancia de que el conjunto de las operaciones realizadas por el profesional o el empresario se agrupen a los solos efectos de la gestión del impuesto en unos períodos de liquidación que oscilan entre el trimestre natural y el mes natural, según el volumen de operaciones de la empresa, pues ello no puede equipararse a un genuino período impositivo, ya que ni la base ni la cuota se ven afectados por los hechos acontecidos durante ese lapso, sino que se trata de un simple período fiscal (establecidos por «comodidad administrativa» según expresión de alguna doctrina) en cuyo ámbito temporal se determina el importe de la deuda tributaria por la diferencia entre las cuotas devengadas y las soportadas durante ese período.

En consecuencia, únicamente el crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar del reconocimiento de crédito contra la masa. Una solución contraria supondría que un sistema diseñado por el Reglamento del impuesto para la propia comodidad del acreedor operaría al mismo tiempo para transmutar en el concurso la naturaleza del crédito que por Ley naturalmente le correspondería, alterándola en su propio beneficio. A ello cabe añadir que también se contempla en la regulación del tributo supuestos excepcionales de liquidación e ingreso de la cuota que tienen lugar de forma instantánea operación por operación (como ocurre en las importaciones y ciertos tipos de adquisiciones intracomunitarias, art. 167.2LIVA y art. 71.7RIVA) de tal manera que atender al fin del período de liquidación para fijar el nacimiento del crédito, como sostiene la Agencia Tributaria, conduciría a dispensar injustificadamente un tratamiento concursal distinto a un mismo crédito por IVA dependiendo del tipo de actividad que viniera ejerciendo el deudor.

En el caso de las retenciones, las declaraciones trimestrales o mensuales por las que el retenedor pasa a liquidar e ingresar las cantidades retenidas no es sino expresión de una obligación exigible periódicamente pero que ha nacido con anterioridad, en el momento en que se abonan las rentas sometidas a retención. Igualmente, por lo tanto, sólo las retenciones practicadas con posterioridad a la fecha de declaración del concurso podrán ser consideradas créditos contra la masa.

Por su parte, a continuación resumimos los argumentos más importantes empleados por la Agencia Tributaria ante los Juzgados de lo Mercantil⁶:

Si bien es cierto que el impuesto sobre el valor añadido es un impuesto de devengo instantáneo y de liquidación periódica, no puede omitirse en esa calificación el funcionamiento de las deducciones que son el eje central sobre el que se articula el tributo. Así, la cantidad a ingresar se calcula por la diferencia entre el impuesto devengado en las ventas o servicios prestados y el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios (art. 99LIVA). Las deducciones tratan de garantizar así la característica esencial del impuesto, su plena neutralidad.

Precisamente por ello, el crédito tributario no nace con las repercusiones que se practican en una factura, sino con posterioridad, al fin del trimestre (o mes si la empresa por su dimensión tiene que hacer declaración mensual) pues hasta entonces no hay obligación de ingresar la cantidad repercutida, sino que la cantidad a ingresar será la que resulte de deducir todos los IVA repercutidos menos los soportados en el trimestre de referencia. La cantidad resultante puede ser mayor o menor de las repercutidas e, incluso, generar un derecho a devolver o a compensar frente a la Hacienda Pública. Y esa cantidad resulta o puede determinarse al finalizar el trimestre, que es cuando nace la obligación tributaria que a posteriori deberá ser ingresada o generar el derecho a la devolución.

El crédito en concepto de IVA es un crédito contra la masa cuando el vencimiento del trimestre es posterior al auto de declaración de concurso. La legislación reguladora del impuesto fija el período de liquidación, en este caso trimestral, para la determinación del crédito tributario sin que sea posible alterar o fraccionar dicho período ni siquiera como consecuencia de la declaración de concurso. Siendo esto así, el nacimiento del crédito tributario solo podrá entenderse referido al final de dicho período y será dicha fecha final la que determine en relación con la del auto de declaración de concurso, la clasificación del crédito como concursal o contra la masa (art. 84.2.10.ºLC). A mayor abundamiento, no existe norma legal que permita fraccionar la deuda tributaria ni en el ámbito propio de los tributos ni en el sistema de la Ley Concursal.

La cuestión, por tanto, se limita a resolver cuándo la Hacienda Pública tiene frente al concursado un crédito en concepto de IVA. La interpretación del artículo 84.2.10.º de la Ley Concursal es que el crédito nace «ex lege», al final del trimestre, al determinar con referencia a ese momento, nunca antes, las circunstancias esenciales de la obligación tributaria, sujeto obligado y cuantía. Es esa fecha y no otra la que debe ponerse en relación con la del auto de declaración de concurso para clasificar el crédito como concursal o contra la masa.

Y con respecto de las retenciones, si bien es cierto que la obligación de retener nace y se devenga en el momento en que se abonan las rentas o salarios, lo determinante a los efectos concursales es el nacimiento de la obligación de ingreso en el Tesoro del importe retenido o que se hubiera debido retener, y ese tiene lugar al final del trimestre o del periodo de declaración e ingreso que señala en cada caso la normativa tributaria.

2. LA INTERVENCIÓN DE LA SALA PRIMERA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Como ya ocurriera con otros aspectos controvertidos respecto del tratamiento del crédito tributario en el concurso de acreedores, el Tribunal Supremo aparece en escena para confirmar las tesis que han venido defendiendo mayoritariamente los jueces de lo Mercantil y posicionarse en contra de la argumentación empleada por la AEAT. En efecto, la *entencia del Tribunal Supremo de 1 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482) (5385/2009)* que resuelve un recurso de casación (n.º 253/2007) interpuesto por la Agencia Tributaria contra la Sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo de 17 de noviembre de 2006 (JUR 2006, 284455), fija como doctrina que los créditos por IVA contra el concursado por hechos imponderables anteriores al auto de declaración del concurso constituyen créditos concursales, y ello con independencia de cuando concluya el plazo para presentar la correspondiente declaración-liquidación. Una doctrina que se confirma en otros pronunciamientos posteriores (*STS de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482) –5679/2009–*, *STS de 30 de octubre de 2011 –6095/2011–* y *STS 10 de enero de 2012 (RJ 2012, 5278) –626/2012–*).

La Sala toma como punto de referencia –fundamento jurídico tercero STS 01/09/09 (RJ 2009, 4583)– la doctrina tributaria clásica acerca del nacimiento de la obligación tributaria, de manera que también para el caso del impuesto sobre el valor añadido aquél se vincula con el devengo de las operaciones gravadas. En este sentido, señala que « *el nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 de la Ley General Tributaria (.....) y ello con independencia de que “la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo”* ».

Sentado el principio anterior, el crédito por este impuesto tendrá carácter concursal si se ha producido el hecho imponible con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º de la Ley Concursal, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad.

El Tribunal rechaza que la peculiar fórmula empleada por el legislador tributario para la liquidación del impuesto, acumulando las cuotas devengadas en el periodo y minorando su importe en el montante global de las cuotas deducibles de manera que resulte exigible únicamente la diferencia, resulte determinante para definir el nacimiento de la obligación tributaria en un momento distinto al del devengo de las operaciones gravadas.7) Para esta doctrina, la liquidación del impuesto sobre el valor añadido no es distinta a estos efectos que la del resto de los tributos. La liquidación constituye un acto encuadrado en el procedimiento de gestión, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del devengo, que según establece la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido atiende al momento de la entrega del bien o de la prestación del servicio (art. 75).

De otra parte, la sentencia trata de solventar la principal objeción que la Agencia Tributaria ha esgrimido al respecto, cual es la relativa a la imposibilidad de fragmentar la liquidación del impuesto al carecer de fundamento legal para ello.

Nos estamos refiriendo, claro está, a que en un mismo periodo de liquidación de IVA puede haber cuotas devengadas antes de la declaración de concurso junto con otras posteriores, lo que implica a los efectos concursales la existencia de créditos contra la masa y créditos concursales. Ello obliga, por tanto, a un prorrateo o una fragmentación de la liquidación de dicho periodo. En este sentido, dice la sentencia, « *la legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los*

principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, como expresa la sentencia recurrida. La falta de una norma específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.2.10.º. La Disposición Adicional Octava de la Ley General Tributaria establece que, en materia de Procedimientos concursales, lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento ».

Asimismo, para reforzar sus conclusiones, el Tribunal no duda en calificar como discriminatoria la tesis contraria. Es decir, la clasificación de los créditos en atención al momento de la liquidación, como propugna la Administración tributaria, tendría a juicio de la Sala el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado, pues, las importaciones y algunas adquisiciones intracomunitarias tienen un sistema de liquidación e ingreso de la cuota diferente, así como es diferente también el sistema de liquidación entre el trimestre natural y el mes natural según el volumen de operaciones de la empresa concursada.

Finalmente, en consonancia con este criterio se planteaba un problema adicional cual es el del ejercicio a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la declaración del concurso. Según la regla general establecida en la Ley del impuesto (art. 99), la deducción global del montante total de las cuotas deducibles soportadas en un determinado periodo debería realizarse sobre las cuotas del IVA devengadas durante el mismo periodo de liquidación. No obstante, el apartado 3 del mismo precepto permite al sujeto pasivo aplicar la deducción del impuesto soportado en las liquidaciones posteriores, y siempre dentro de un plazo máximo de cuatro años, sin que sea necesario retrotraer los efectos de la deducción al periodo en que se soportó el IVA que se pretende deducir.

De acuerdo con lo anterior, hasta la reforma llevada a cabo por la Ley 7/2012 no había regla especial para los casos de concurso de acreedores donde, como veremos, se obligará a ejercer la deducción de las cuotas soportadas antes de la declaración del concurso, que estuvieran pendientes de deducir, a la declaración correspondiente al periodo en que se hubieran soportado. No obstante y a pesar de esa ausencia de regla especial, el Supremo considera igualmente que cuando se da una situación de concurso del sujeto pasivo, el momento en que se lleva a cabo la deducción del impuesto soportado con anterioridad a la declaración de concurso, o incluso en el mismo trimestre de la declaración, tiene gran relevancia, pues puede determinar que se aplique a créditos concursales o contra la masa. Por eso, dado que la deducción del IVA soportado del IVA repercutido es el mecanismo legalmente establecido para la determinación de la cuota tributaria, al margen del momento en que se haga valer la deducción del IVA soportado, en cualquier caso, el que surgió con anterioridad a la declaración de concurso debe deducirse con cargo al IVA devengado en aquel mismo periodo de liquidación, sin perjuicio de que si sobrara, pueda aplicarse a la deducción del IVA devengado en los siguientes periodos de liquidación (*STS 22 de julio de 2013 (RJ 2013, 5202) –4084/2013–*).

Respecto de los créditos por retenciones relativas al IRPF la *Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482) (5679/2009)*, confirmada en la *Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2011 (RJ 2011, 437) (530/2011)*, asimismo establece con parecido fundamento que los créditos por retenciones del IRPF contra el deudor correspondientes a rentas o salarios abonados con anterioridad a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para el ingreso, constituyen créditos concursales. En este caso, la obligación de retener nace en el momento en que se abonan las rentas o salarios, de acuerdo con lo establecido expresamente en la normativa tributaria (así lo dice el vigente artículo 78 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), con independencia del momento posterior en que resulte exigible al retenedor la obligación de ingresar lo retenido en el Tesoro (fundamento jurídico sexto). Como señala la sentencia, *el deber de declarar e ingresar las retenciones durante un plazo determinado constituye un acto encuadrado en el procedimiento de gestión pero no altera el nacimiento de la obligación*. Es decir, será crédito concursal si la obligación de retener es anterior al auto de declaración del concurso, aunque el plazo para ingresarlas finalice una vez comenzado el proceso concursal. También aquí la Sala alude para reforzar su conclusión, al carácter discriminatorio que supondría admitir el planteamiento de la Administración, en tanto, como ocurre en el IVA, los plazos de ingreso son distintos en función del obligado.

3. REFLEXIONES CRÍTICAS A ESTA DOCTRINA. LA REFORMA DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Como fácilmente puede colegirse, el asunto central que finalmente dirime la calificación, desde el punto de vista temporal, de

los créditos por impuesto sobre el valor añadido (o retenciones) en el seno del concurso de acreedores es una cuestión puramente tributaria y, es más, podríamos considerarla como una de las cuestiones clásicas en la dogmática de esta rama del Derecho. En efecto, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 84.2.10 de la Ley Concursal, se califican contra la masa los créditos que resulten de obligaciones nacidas de la ley con posterioridad a la declaración de concurso. Y, como no cabe duda del carácter *ex lege* de este tipo de créditos tributarios, el problema a resolver no es otro que determinar cuándo se entiende «nacida la obligación».

Los temas relacionados con el devengo y la exigibilidad de los tributos han preocupado desde hace varias décadas a la doctrina tributaria, como hemos apuntado más arriba, y no puede negarse un amplio consenso alrededor del significado de estos términos que se ha traducido incluso en la redacción del artículo 21 de la vigente Ley General Tributaria. Hablamos, por tanto, del devengo como instante en que se realiza el hecho imponible y nace la obligación tributaria principal. Dicha obligación nacida, pero todavía sin cuantificar, sólo es exigible cuando se hace líquida, a través de liquidación o autoliquidación, de forma que el sujeto pasivo está entonces en situación de poder cumplir.

El problema en el caso del impuesto sobre el valor añadido consiste en delimitar cuál es la obligación que nace con el devengo de las operaciones gravadas. Si se trata de la obligación tributaria principal, como en cualquier otro tributo, o simplemente nace la obligación de declarar el impuesto devengado en cada una de las operaciones objeto de gravamen, pues se entiende que la obligación tributaria como tal sólo nace y es exigible una vez minorado ese importe con la suma de las cuotas de IVA que pueden ser objeto de deducción. En otras palabras, se plantea si el devengo o nacimiento del crédito tributario en el caso del este tributo tiene lugar únicamente con la definición del denominado IVA a ingresar, que sólo puede determinarse a través de la correspondiente liquidación.

La Agencia Tributaria insiste en su argumentación en este último aspecto, de manera que, como hasta el final del periodo de liquidación, trimestral o mensual, no hay obligación de ingresar cantidad alguna por este concepto tributario, y como además la cantidad a ingresar será la que resulte de computar todos los IVA repercutidos menos los soportados en el periodo de referencia, es en ese momento, al finalizar el trimestre, cuando nace la obligación tributaria que a posteriori deberá ser ingresada o generar el derecho a la devolución. Es decir, como argumenta el Abogado del Estado en el recurso de casación, las circunstancias esenciales de la obligación tributaria, sujeto obligado y cuantía, se fijan en ese momento y no antes.

En definitiva, reconociendo la importancia del instituto de la deducción en la liquidación de este impuesto como instrumento clave para conseguir la neutralidad respecto de los agentes económicos que intervienen en la producción y distribución de bienes y servicios⁸), nos debemos preguntar si ello supone alguna diferencia en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria con relación a lo que sucede en otros impuestos, como por ejemplo el impuesto sobre la renta de las personas físicas. En este impuesto, como es sabido, el devengo tiene lugar el 31 de diciembre, con la finalización del periodo impositivo, momento en el cual nace la obligación tributaria principal, todavía ilíquida hasta que se cuantifica mediante autoliquidación en el plazo habilitado para ello, durante los meses de mayo y junio del año siguiente. Sin embargo, nadie se plantea que la obligación tributaria deba nacer el 30 de junio, último día de plazo para presentar la autoliquidación del IRPF, sobre la base de que es en este momento cuando cabe exigir, en su caso, «la cuota resultante de la autoliquidación», toda vez que es posible, incluso, que el resultado arroje una cantidad a devolver por el juego de las deducciones y pagos a cuenta. Y, a mayor abundamiento, ¿qué diferencia se otorga a la deducción del IVA soportado como un eventual crédito de impuesto respecto a la deducción de las retenciones y los pagos a cuenta en un tributo como el IRPF?. ¿Acaso no ocurre que el contribuyente de este último impuesto tiene el mismo derecho que el sujeto pasivo del IVA a que únicamente pueda exigírsele una cuota tributaria ya minorada en el importe de los pagos a cuenta?

La naturaleza jurídica de la operación consistente en deducir de la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades las cantidades anticipadas en el Tesoro y que fueron objeto de retención o de ingreso a cuenta⁹), así como de la deducción de las cuotas de IVA soportado o autorepercutido en el caso de la liquidación del impuesto sobre el valor añadido, ha sido objeto de un extenso debate científico que tiene su *ratio* última en la configuración jurídica del derecho que ostenta el sujeto pasivo en ambos casos.

Con base en la doctrina italiana, se ha sostenido que se produce una compensación *ope legis* entre el crédito de impuesto que ostenta el retenido por la retención soportada o el sujeto pasivo en el caso del IVA soportado y la eventual deuda tributaria que se articula a través de la deducción en la cuota, aunque la deuda podrá extinguirse en parte a través de la compensación y, en su caso, mediante el pago del importe restante.¹⁰)

En contestación crítica a la tesis del crédito de impuesto como explicación de estas figuras tributarias y bajo la perspectiva que

ofrece el ordenamiento positivo español, la mayoría de nuestra doctrina, entiende que no es necesario acudir a dicho concepto para explicar de modo satisfactorio el mecanismo de la retención a cuenta o de la deducción del IVA. En tal sentido, como señala CASADO, la *ratio* de las normas que regulan la retención no es la de hacer surgir un derecho de crédito sino sólo la de conceder al sujeto que la soporta un derecho a deducir la cantidad retenida, derecho que además no pertenece a la categoría de los derechos subjetivos sino se trata, más bien, de un interés legítimo reconocido en la ley y que no faculta para otra acción que no sea la de exigir de la Administración el cumplimiento de la misma.11) El derecho a la deducción del IVA, por su parte, vendría a constituir un *tertium genus* entre el derecho de crédito y el interés legítimo en virtud del cual se impone al ente impositor el deber de no exigir del sujeto más que la cuota tributaria, una vez deducidas las cantidades legalmente previstas; por ello la tutela jurídica que se concede en estos casos al titular de la deducción no es la de accionar contra sino la de excepcionar frente a la Administración cuando le exija el pago de una cuota a la que no se le haya practicado la correspondiente deducción.12)

A nuestro entender, compartiendo esta última línea de pensamiento, la realización del ingreso a cuenta no otorga otro derecho que el de poder practicar la deducción de su importe en la cuota tributaria del Impuesto, o lo que es lo mismo, el interés legítimo a que la Administración, en cumplimiento de la legalidad, no pueda exigir del sujeto pasivo sino la cuota diferencial. Y ocurre parecido en el caso del impuesto sobre el valor añadido, el derecho a la deducción implica únicamente que la exigibilidad del tributo queda relegada a la diferencia entre las cuotas devengadas y las deducibles. En este sentido, la satisfacción de estos derechos no puede pretenderse de forma autónoma, sino en el seno del procedimiento de cuantificación del Impuesto y a través del mecanismo instrumentado por el ordenamiento para su ejercicio.

En consecuencia, trasladando estas consideraciones al nacimiento de la obligación tributaria en el impuesto sobre el valor añadido, puede compartirse, en general, la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, confirmando la línea argumental que han venido defendiendo mayoritariamente los jueces de lo Mercantil. Se trata un impuesto instantáneo que se devenga operación por operación, es decir, por cada entrega de bienes, prestación de servicios, adquisición intracomunitaria o importación que se realice,13) lo que determina que tras cada devengo surja la obligación de declaración y pago que deberá hacerse efectiva en el lugar, forma y plazos establecidos en los artículos 71 y siguientes del Reglamento del impuesto. Por descontado, como ocurre en otros tributos, la obligación tributaria que nace del hecho imponible y que resulta exigible tras la liquidación, no es otra que la cuota de IVA a ingresar pues la Ley reconoce el derecho de los sujetos pasivos a deducir el importe de las cuotas de IVA soportado que cumplan los requisitos señalados en los artículos 92 y siguientes del al Ley. Consecuentemente, sólo los créditos devengados con posterioridad a la fecha de declaración del concurso serán créditos contra la masa, con independencia del momento de su liquidación, máxime cuando ésta se define en función de circunstancias diversas en orden a facilitar la gestión del tributo, unas veces ha de presentarse en periodos trimestrales, otras mensuales, como en el caso de las grandes empresas, e incluso existen supuestos de liquidación e ingreso de la cuota que tienen lugar de forma instantánea, operación por operación, como ocurre en las importaciones y ciertos tipos de adquisiciones intracomunitarias (art. 167.2LIVA y art. 71.7RIVA).

Siendo así, es la fecha del devengo del crédito, como fecha que determina el nacimiento del mismo, y no el fin del periodo de liquidación, que únicamente tiene que ver con su exigibilidad,14) la que debe tomarse en consideración a los efectos del artículo 84.2.10 de la norma concursal. Es, por otra parte, la tesis que mejor encaja en el artículo 21 de la Ley General Tributaria, de conformidad con el significado que mayoritariamente le otorga la doctrina tributaria, así como en los principios rectores de la Ley Concursal, igualdad de trato entre los acreedores y restricción de privilegios.

Y siguiendo esa misma línea argumental, la obligación del retenedor consistente en practicar la retención con ocasión de los pagos realizados al contribuyente y de ingresar su importe en el Tesoro nace en el momento en que se satisfacen la rentas sometidas a retención –art. 78RIRPF–, y es ese instante el que determina la calificación concursal del crédito (art. 84.2.10LC), con independencia de que la normativa tributaria establece un periodo (normalmente del 1 al 20 de enero, abril, julio y octubre) para ingresar lo retenido, una circunstancia que tiene que ver con la exigibilidad de una obligación ya contraída anteriormente.

Sin perjuicio de todo lo anterior, la doctrina de la Sala a la que se ha hecho referencia –me refiero de nuevo al IVA– no estaba exenta de inconvenientes. Y el principal tiene que ver, sin duda, con el fraccionamiento y el prorrateo de la deuda tributaria que se produce cuando en un mismo periodo de liquidación del impuesto una parte del crédito resultante se califica como concursal y el resto contra la masa, todo ello a tenor del día en que se haya dictado auto de declaración del concurso, una circunstancia no prevista entonces en la normativa tributaria ni tampoco en la Ley Concursal. No obstante, como resuelve la Sentencia, la justificación se encontraría en la propia situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, donde los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios se imponen por encima de otras consideraciones. Máxime si tenemos en cuenta que

el fraccionamiento tiene lugar a los solos efectos concursales.

En este sentido, ante la dificultad de determinar en la práctica cuáles de las cantidades declaradas en la liquidación del impuesto corresponden a operaciones devengadas con anterioridad a la declaración del concurso y cuales son posteriores, se efectuaba un prorrateo a tanto alzado atendiendo, normalmente, a la duración del plazo de liquidación y a la fecha en que, dentro del mismo, se dicta el auto de declaración.15) Lo que significa de facto apartarnos de la identificación estricta de las operaciones de IVA devengado y soportado en el periodo, para darles una calificación individualizada, y optar en cambio por una salida mucho más sencilla en sede concursal. Y ello, en el mejor de los casos, pues en ningún lugar se dice cómo ha de realizarse el prorrateo y con base en qué criterios. En consecuencia, si bien es cierto que los juzgados y tribunales que aplicaron esta solución no encontraron otro camino menos dañino para la protección de los intereses de los acreedores, de acuerdo con los objetivos marcados por la Ley Concursal, sí parecía necesario establecer un criterio claro para solventar la cuestión, que bien pudiera haberlo apuntado el propio el Tribunal Supremo como parte de su doctrina, o bien cabía pensar en una reforma normativa que así lo hubiera previsto. En este último sentido, señala MARTÍN QUERALT que bastaría con declarar exigibles las retenciones y los créditos por IVA hasta la fecha de declaración del concurso, dividiendo el plazo de liquidación en dos y tomando como punto de corte esa fecha.16)

Es cierto, por lo tanto, que la solución adoptada distaba de ser plenamente satisfactoria. Como acertadamente apuntaba FALCÓN, el impuesto sobre el valor añadido se devenga cuando se realizan sus hechos imponible, dando lugar al nacimiento del derecho a exigir la cuota devengada por cada hecho imponible y, en tal sentido, la exigibilidad del impuesto se identifica en la normativa tributaria con el derecho a la cuota correspondiente a cada devengo. Ahora bien, de acuerdo con la Directiva del impuesto y como señalamos con anterioridad, no se establece obligación alguna de ingresar esa cuota devengada sino que la obligación de ingreso se proyecta en este tributo únicamente sobre el saldo neto en favor de la Hacienda, que únicamente resulta tras restar el IVA soportado. Es decir, la Hacienda pública no es, en rigor, acreedora del IVA devengado, sino que el crédito tributario se proyecta en este tributo sobre la cuota a ingresar (el saldo neto en favor de la Hacienda pública,), lo que exige computar tanto el impuesto soportado como el derecho a compensar que se arrastre de periodos anteriores.17)

Asimismo, de acuerdo con lo anterior, hay que resolver si en la solución del Supremo el saldo neto a computar como crédito concursal es el existente en el momento en que se produce la declaración del concurso o el existente al finalizar el último periodo de liquidación vencido con anterioridad a tal declaración. Más acorde con la naturaleza del impuesto sería apuntar a la primera de estas soluciones,18) lo que implicaría computar como créditos concursales no tanto los correspondientes al IVA devengado hasta el momento de declararse el concurso, sino el crédito consistente en el saldo neto en favor de la Hacienda pública hasta ese momento19) (es decir una vez deducido el IVA correspondiente a ese periodo de liquidación y antes del auto de declaración del concurso más el IVA pendiente de compensar) Un saldo que tendrán que determinar los administradores concursales e incluirse en la lista de acreedores prevista (ext. art. 94LC). Por su parte, será crédito contra la masa el saldo que resulte del IVA devengado durante el periodo de liquidación con posterioridad a la declaración del concurso, minorado en el importe del IVA deducible con posterioridad a esa fecha.

Es decir, de una misma autoliquidación tributaria correspondiente a un periodo de liquidación nacen a su vez dos créditos distintos a los solos efectos concursales, uno será concursal y con el privilegio del 50 por ciento de su importe, el otro contra la masa.

Sea como fuere, a pesar de los problemas que presentaba la doctrina de la Sala Primera, la tesis contraria, defendida por la Agencia Tributaria en cuantos procesos concursales había tomado parte, nos seguía pareciendo mucho más problemática. No sólo por las razones ya comentadas con relación al devengo del tributo y el nacimiento del crédito, sino por los propios argumentos empleados para justificar algunas de sus conclusiones.

En primer lugar, cuando se afirma que como hasta la liquidación no se puede conocer si existe o no IVA a ingresar, debe ser el fin del periodo de liquidación la fecha determinante para la calificación concursal del crédito. A nuestro parecer, esa interpretación da al traste con el propio contenido del artículo 21 de la Ley General Tributaria cuando distingue entre devengo y exigibilidad, al margen de que aquella circunstancia puede predicarse de muchos otros impuestos y no es exclusiva del impuesto sobre el valor añadido.

Pero, en segundo término, si nos atenemos a ese momento, el del fin del plazo para presentar la declaración-liquidación del impuesto, como el que desencadena el nacimiento del crédito ¿qué ocurre cuando esa liquidación se realiza cualquier otro día anterior, siempre dentro de dicho periodo? Es decir, ¿habrá que entender que el crédito ha nacido con la liquidación o, aun presentada ésta, hay que esperar al final del periodo para considerarlo nacido y exigible? Como vemos, la argumentación

presenta serios reparos.

Y por último, más preocupantes nos parecen las afirmaciones vertidas en la fundamentación del *recurso de casación* contra la *Sentencia de la Audiencia Provincial de Huesca de 18 de Octubre de 2006 (AC 2006, 1919)* y que finalmente resuelve la Sentencia del Supremo de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482), arriba citada. En este caso, el Abogado del Estado acude a la figura del sustituto del contribuyente para explicar el funcionamiento del impuesto en los términos siguientes: *«el contribuyente es el destinatario del bien o del servicio cuya entrega o prestación constituye el hecho imponible y su obligación es de devengo inmediato con carácter general. En resumen, cuando se pone a disposición el bien o se ejecuta, presta o efectúa la operación, el destinatario (contribuyente) debe satisfacer el correspondiente IVA al empresario (sustituto del contribuyente). Sin embargo, la obligación de liquidación y pago por el sustituto del contribuyente (en este caso la entidad sujeta a concurso) a la Agencia Tributaria se devenga en los términos previstos en el artículo 71 del Reglamento del impuesto, (...), es decir, con las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3 y 4 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 6, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas...»*. El despropósito es evidente a tenor de lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley en relación con el artículo 4, donde precisamente los empresarios y profesionales son los contribuyentes y quienes realizan los hechos imposables objeto de gravamen y nunca el consumidor, como destinatario de la entregas de bienes y prestaciones de servicios. No se regula en este tributo ningún supuesto de sustitución a los que se refiere el artículo 36 de la Ley General Tributaria ni, por descontado, debería emplearse esta figura para justificar que el devengo del tributo tiene que ver con la obligación de pago del IVA del destinatario, supuestamente distinta del nacimiento de la obligación del empresario que debe declarar e ingresar su importe.

Así las cosas, de nuevo una reforma de la normativa aplicable ha puesto una solución al asunto que tratamos. En este caso, no ha sido a través de una modificación en la norma concursal, sino en la propia normativa reguladora del impuesto sobre el valor añadido.

La Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que modifica la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, advertía del sentido de la reforma, tratando de ofrecer una solución al problema. En su virtud, como la declaración liquidación del impuesto es única, se establece, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. En la primera de esas declaraciones el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a períodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.20)

El nuevo artículo 99.3 de la Ley, tras la reforma, una vez establecida la regla general respecto al ejercicio del derecho a la deducción, en tanto puede ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en la de los cuatro años sucesivos, dispone, sin embargo que, *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 únicamente en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado*. En caso contrario, cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años (a partir del nacimiento del derecho a la deducción), el concursado o, bien la administración concursal (si se trata de los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal), podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas.

Por su parte, el artículo 71.5 del Reglamento, tras la modificación por el R.D. 828/2013, de 25 de octubre, desarrollando la Ley, establece ya de manera diáfana el modo de operar en caso de declaración de concurso. A su tenor, el sujeto pasivo que haya sido declarado en concurso deberá presentar dos declaraciones-liquidaciones por el periodo de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso. La primera estará referida a los hechos imposables anteriores a dicha declaración y la segunda referida a los posteriores.

En la primera de esas autoliquidaciones se incluirá el importe del IVA devengado desde el primer día del periodo de liquidación y hasta la fecha del auto de declaración del concurso, que será minorado por el IVA deducible antes de esa fecha (tanto del periodo en curso como el pendiente de compensación de periodos anteriores).21) Si el resultado arroja un saldo positivo será crédito concursal (privilegiado en un cincuenta por ciento). Por su parte, en la segunda autoliquidación de ese periodo se incluirá el importe del impuesto devengado y deducible desde el día siguiente al auto de declaración del concurso y hasta el fin del periodo. Si el resultado es a ingresar ello será considerado crédito contra la masa.

Por su parte, si la declaración-liquidación relativa a los hechos imponible anteriores a la declaración del concurso arroja un saldo a favor del sujeto pasivo, podrá compensarse en la declaración-liquidación relativa a los hechos imponible posteriores a dicha declaración. Y si una vez practicada la compensación mencionada el saldo de la declaración-liquidación relativa a los hechos imponible posteriores a la declaración del concurso arroja asimismo un saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución. En otro caso, cuando el sujeto pasivo no haya optado por aquella compensación, el saldo a su favor pendiente de compensar estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución.

En definitiva, el principio general que inspira la reforma de la Ley 7/2012 y su desarrollo reglamentario en materia de concurso e impuesto sobre el valor añadido, es que la rectificación de facturas se lleve al mismo período en que el ahora concursado repercutió el IVA que procede devolver o, en el supuesto de que el adquirente del bien o del servicio, se encuentre, a su vez, sometido a concurso, al mismo período en que se dedujo un IVA soportado, el cual no procede reconocer; evitando que la rectificación se lleve a períodos de liquidación diferentes. Se pretende de esta manera que todo el IVA concursal (repercutido o soportado antes de la declaración del concurso) se liquide en las declaraciones-liquidaciones anteriores a tal declaración y que todo el IVA contra la masa (repercutido o soportado después de la declaración del concurso) sea liquidado en declaraciones-liquidaciones posteriores al concurso²²). Con ello se intenta que los distintos IVA sean tratados conforme a su naturaleza concursal o postconcursal, atendiendo a la fecha de nacimiento de la obligación de pago (IVA repercutido) o del derecho a la deducción (IVA soportado). ²³)

4. LA CONTROVERTIDA CALIFICACIÓN EN SEDE CONCURSAL DEL CRÉDITO QUE SURGE DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 80.TRES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Finalmente y a mayor abundamiento, no debemos concluir este análisis sin hacer una referencia, siquiera breve, a una cuestión que asimismo plantea la propia dinámica del impuesto sobre el valor añadido y cuya calificación en el seno del concurso de acreedores puede resultar, si cabe, más discutible.

Nos referimos a la modificación de la base imponible que tiene lugar en virtud de lo establecido en el artículo 80.Tres de la Ley del impuesto.

El precepto trata de solventar un problema clásico en asuntos de insolvencia. Antes de la declaración de concurso, el proveedor ha entregado bienes al futuro concursado y ha emitido la factura correspondiente. Por su parte, dicho proveedor debe ingresar el impuesto en el Tesoro pero sin embargo no lo ha cobrado por la situación de insolvencia del concursado, destinatario de los bienes. Una vez declarado el concurso, este artículo permite al proveedor rectificar esa cuota repercutida inicialmente y emitir nueva factura, modificando la base imponible.²⁴) Por su parte, para el destinatario (concurado) determina la obligación de rectificar las deducciones practicadas conforme al artículo 114 de la Ley (su IVA soportado)²⁵), resultando entonces un crédito a favor de la Hacienda Pública por dicho importe y por el importe de la cuota no deducible si no hubiera tenido derecho a la deducción total del impuesto (art. 80.Cinco.4LIVA). Es decir, como el IVA soportado no se pagó no procede la deducción del mismo. El problema será ahora delimitar la naturaleza del crédito que adquiere la Hacienda Pública contra el deudor concursado.

En definitiva, como explica MALVAREZ, todo este mecanismo trata de evitar el perjuicio que esta situación supone al acreedor, permitiéndole que al comunicar su crédito a la administración concursal modifique la factura inicial, mediante la emisión de una nueva factura rectificativa, ajustando la misma al IVA efectivamente cobrado. De este modo, cuando proceda la rectificación de la base imponible como consecuencia de la situación de concurso del deudor y los acreedores hayan emitido las correspondientes facturas rectificativas a través del procedimiento y plazos señalados en los artículos 80.Tres de la Ley y 24 del Reglamento, la Hacienda pública será titular de un crédito que tiene su origen precisamente en dicha modificación de la base. El acreedor es reintegrado a través de este mecanismo del tributo que ingresó en su día en la autoliquidación periódica correspondiente al devengo de la operación y que no ha logrado cobrar del destinatario de la misma, lo que convierte a la Agencia Tributaria en acreedora del deudor concursado por la cuota de IVA que hubiere gravado dicha operación. Se produce de esta forma un cambio en la figura del acreedor, de tal modo que será la Agencia Tributaria la que se encargue de recaudar la cuota de IVA y, lo más importante, la que sufrirá las consecuencias del impago en caso de que no sea posible su satisfacción en el procedimiento concursal.²⁶)

En general, para la Administración tributaria, se trata de un nuevo crédito que nace de la Ley con posterioridad a la

declaración del concurso y, por lo tanto, debe tratarse como un crédito contra la masa (art. 84.2.10LC).²⁷) Esto es, el crédito nace con la emisión de la factura rectificativa por el acreedor, pues es en ese momento cuando surge la obligación del concursado y además, la obligación se traduce en una minoración de las cuotas deducidas o el ingreso de las no deducibles, por lo que se trata de una obligación nueva y distinta de la que surgió tras la operación gravada inicialmente.

Sin embargo, también cabe argumentar que no se trata de la extinción del crédito anterior por IVA y el nacimiento de uno nuevo y distinto, sino de una novación subjetiva que modifica la obligación ya existente, pues lo único que se altera es el acreedor. De acuerdo con ello, no cabría hablar en estos casos de novación extintiva de los créditos, pues tan solo se modifica el titular del crédito, al subrogarse la Agencia Tributaria en la posición de los acreedores del deudor concursado que hayan modificado la base imponible del impuesto con la emisión de la factura rectificativa y el cumplimiento de los demás trámites establecidos en la normativa tributaria, manteniéndose inalterada la obligación original en sus restantes elementos, por lo que tales créditos tienen carácter concursal.²⁸) Ello supone que no estemos ante un crédito contra la masa, sino típicamente concursal, que es la solución adoptada por la inmensa mayoría de los pronunciamientos judiciales que se han ocupado de esta cuestión,²⁹) asistiendo a un nuevo pulso dentro la guerra declarada por la Agencia Tributaria contra la interpretación de la Ley Concursal en asuntos fiscales, que han venido realizando, casi sin fisuras, los jueces de lo Mercantil.

Por su parte, la *Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011, 2624) (1070/2011)* acude a la doctrina ya apuntada sobre el nacimiento del crédito tributario en el caso del impuesto sobre el valor añadido para apuntarse a esta segunda tesis.³⁰)

Por otra parte, la Sala viene a acoger la fundamentación de la sentencia objeto de casación sobre la naturaleza del crédito que surge tras el mecanismo de modificación de la base imponible del artículo 80 de la Ley del impuesto. Por disposición legal, nace un crédito a favor de la Hacienda que es el mismo crédito y por el mismo concepto que se había devengado en el instante mismo en que se produjo el hecho imponible. Dicho en otros términos, lo que establece la Ley es únicamente el cambio de acreedor, es decir, la modificación o novación subjetiva. A mayor abundamiento, advierte el Supremo que, aunque la expresión de este artículo no es excesivamente afortunada, la mera modificación de uno de los sujetos del crédito no altera en medida alguna el crédito pre-existente, lo que supone, en definitiva, que se trata de un crédito nacido con anterioridad a la declaración del concurso.

De otra parte, admitiendo que el nuevo crédito se integra dentro de los concursales, se plantea asimismo cuál será su calificación en sede concursal. Es decir, en su origen, se trataría de un crédito ordinario, sin embargo, una vez que el acreedor ha utilizado la vía del artículo 80.Tres de la Ley, el nuevo acreedor de dicho crédito –tras la novación subjetiva– para a ser la Hacienda Pública, lo que implica resolver si, a su vez, el crédito puede ser calificado como crédito con privilegio general del 50 por ciento.

Compartimos el criterio apuntado por MALVAREZ («El crédito derivado de la modificación...»). pág. 13) entendiéndolo que la cuota de IVA rectificativa es un crédito de naturaleza tributaria que debe quedar sometido a las reglas generales establecidas en la Ley Concursal, por lo que el 50 por 100 del crédito rectificado tendrá carácter privilegiado y el resto se calificará como crédito ordinario. En consecuencia, el crédito originario se deberá dividir en dos –precio (base imponible) y cuota del IVA– a efectos de su clasificación, pues mientras que el precio de la operación tendrá carácter de crédito ordinario, la cuota que gravó la operación se clasificará entre los créditos con privilegio general.

Finalmente, uno de los principales problemas que plantea ese asunto es el relativo al procedimiento para llevarlo a término. En concreto, nos referimos a los distintos plazos que incumben al acreedor y a la propia Agencia Tributaria para la puesta en marcha del proceso y para comunicar sus respectivos créditos a la administración concursal. El tema ha sido objeto de modificación normativa en el año 2014 para tratar de solventar algunos de los inconvenientes que se había puesto de relieve.

Como es sabido, el procedimiento se inicia por el acreedor, quien deberá expedir una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, y que tendrá que remitir al concursado, decía la Ley del impuesto, en el plazo de un mes desde la publicación en el BOE del auto por el que se declara el concurso. Asimismo incumbe al acreedor comunicar la modificación de la base imponible practicada a la Agencia Tributaria en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa (art. 24RIVA). El primer problema, ya vemos, es que ese plazo de un mes desde la declaración de concurso para enviar la factura era muy corto para el acreedor y además, en caso de incumplimiento de ese plazo, se le cierra la vía de modificación de la base imponible del impuesto y no le queda otra que reclamar su crédito, incluido el IVA, en el marco del concurso.³¹) Y el segundo problema es que el plazo establecido en el artículo 21.1.5.º de la Ley Concursal para la insinuación de los créditos por parte de los acreedores es también de un mes

desde el auto de declaración, lo que significaba que normalmente la Agencia Tributaria no llegaba a tiempo de comunicar el crédito derivado de la modificación de la base imponible por parte del acreedor (este tenía un mes más otro para comunicárselo a la Agencia). ¿Esta situación podía suponer que el nuevo crédito en favor de la Agencia Tributaria pasaba a ser subordinado por comunicación tardía? No parece que la discordancia entre norma concursal y tributaria llevase a esa conclusión y así se venía admitir por los Tribunales, entendiendo que bastaba la comunicación que hacía el acreedor a la administración concursal.³²)

Tras la reforma operada por la Ley 28/2014, el artículo 80. Tres de la Ley del impuesto dispone ahora que el plazo que tiene el acreedor para instar la modificación de la base imponible es de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del artículo 21.1 de la norma concursal. Es decir, la Ley amplía el plazo para favorecer al acreedor, que dispondrá de dos meses a partir del fin del plazo de un mes que tienen los diferentes acreedores concursales para comunicar sus créditos tras la declaración de concurso.

Por su parte, a tenor de lo dispuesto en el artículo 24 del Reglamento, tras la reforma llevada a cabo por RD 1073/2014, en estos casos el acreedor estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida y además deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo. Por su parte, igualmente tendrá que comunicar por vía electrónica a la Agencia Tributaria en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada.

III. SANCIONES, INTERESES Y RECARGOS A LOS EFECTOS DE SU CALIFICACIÓN COMO CRÉDITOS CONTRA LA MASA

1. EL PROBLEMA DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS: FECHA DE LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN VERSUS FECHA DE LA RESOLUCIÓN SANCIONADORA

En la *Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2011 (RJ 2011, 453) (719/2011)*, se sienta la doctrina que se ha reproducido en pronunciamientos posteriores. El problema principal reside en si deben considerarse como créditos contra la masa de los del artículo 84.1.10 de la Ley Concursal a las cantidades correspondientes a sanciones tributarias cuya fecha de imposición sea posterior a la declaración de concurso. La *Sala* viene a confirmar la doctrina apuntada por la sentencia recurrida, *Sentencia de 4 de junio de 2007 de la Audiencia Provincial de Oviedo, Sección Primera*, declarando que no es la fecha de la resolución administrativa que impone la sanción la que hay que tener en cuenta a los efectos de la calificación de crédito contra la masa, sino la fecha en que se produce el acaecimiento del que nace la obligación. Es decir, cuando se entiende realizada la conducta típica. Un pronunciamiento que se reproduce en otras posteriores (*STS de 1 de Julio de 2011 (RJ 2011, 7374) –4899/2011– o STS de 5 de abril de 2011 (RJ 2011, 3442) –3882/2011–*, en este último caso resolviendo la calificación de sanciones por infracciones laborales).

En relación con el asunto que nos ocupa, no cabe duda de que, tratándose de sanciones administrativas –créditos *ex lege* – la fecha en que tiene lugar el auto de declaración del concurso se erige por el legislador como el momento preciso y determinante para configurar los créditos que puedan nacer en lo sucesivo como créditos contra la masa (art. 84.2.10LC). Y, continuando con el razonamiento apuntado, es igualmente decisivo definir cuando se entiende «nacido» el crédito en favor del Ente público consistente en la imposición de sanciones administrativas, tributarias o laborales.

Y es aquí donde, técnicamente, la argumentación desarrollada por la Abogacía del Estado es poco cuestionable, siempre, claro está, que consigamos aislarla de sus íntimas consecuencias concursales.

De conformidad con el régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias regulado básicamente en los artículos 178 a 212 de la Ley general Tributaria, en consonancia con los principios y reglas del Derecho Administrativo sancionador, los créditos resultantes de las sanciones tributarias pecuniarias nacen –se generan– con la resolución administrativa que establece la sanción, al margen del momento en que se entienda cometida la correspondiente infracción tributaria. Dicho de otra forma, es el acto administrativo de imposición de la sanción el que determina su nacimiento, como se desprende del propio artículo 211.3 de aquella norma. Se reconoce así el carácter constitutivo de la resolución administrativa que impone la sanción en ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, y ello con independencia de la fecha en que se haya realizado la conducta que ha dado lugar a aquélla.

La infracción tributaria tiene lugar (nace) cuando se cometen o consuman las distintas conductas tipificadas en las normas

fiscales sancionadoras, lo que a su vez determina el nacimiento del derecho a ejercer la potestad sancionadora por parte de la Administración. Un derecho que prescribe a los cuatro años, según establece el artículo 189 de la Ley General Tributaria, y que tiene que ajustarse asimismo a otras limitaciones temporales en orden a iniciar los procedimientos sancionadores derivados de determinadas conductas infractoras hasta el punto de que puede producirse la caducidad del procedimiento y, por tanto de la acción para sancionar, si se dilata en exceso el ejercicio de la misma desde que se entendiera producida la infracción (art. 209.2LGT).

No obstante, para que pueda declararse la existencia de la infracción es necesaria la instrucción del correspondiente procedimiento sancionador, como reconocía la propia Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyo artículo 134 proclamaba la necesidad de un procedimiento específico para imponer sanciones (igualmente lo reconoce hoy el artículo 25 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público). El procedimiento se concibe así en la Ley, en tanto desarrollo constitucional, como el instrumento adecuado en sentido material para garantizar el derecho de defensa del imputado frente a la Administración (tramitación contradictoria, alegaciones, derecho a ser informado de los términos exactos de la acusación, presunción de inocencia...). Unas previsiones igualmente recogidas en la Ley General Tributaria, dado que las infracciones de esta clase constituyen únicamente una especie dentro del tronco común del Derecho administrativo sancionador. Lo decisivo entonces, a los efectos que aquí interesan, es que únicamente puede declararse la existencia de la infracción y la imposición de la sanción correspondiente a aquella a través de la resolución que culmina dicho procedimiento, por lo que no cabe duda del carácter constitutivo de la misma. Por su parte, cuando de infracciones en el orden social se trata, también la norma aplicable, Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, regula el procedimiento sancionador y el de liquidación de las cuotas de la Seguridad Social como dos cauces independientes, poniendo de manifiesto el carácter autónomo de la sanción respecto de la infracción de la que dimana.

La traducción inmediata de estas consideraciones al ámbito de su calificación concursal como créditos contra la masa nos llevaría a concluir, como defiende la Administración tributaria o la Tesorería General de la Seguridad Social, que aquella dependerá de la fecha en que se dicte el acto administrativo que impone la sanción, de forma que si aquél es posterior a la declaración de concurso deberán incluirse entre los créditos contra la masa, mientras si la fecha es anterior serán créditos concursales. Y si esta distinción resulta clave en orden a la satisfacción de los créditos en el seno del concurso, aquí se nos antoja todavía más, si cabe, dado que toda sanción que fuera considerada crédito concursal tiene la calificación de crédito subordinado, tal y como establece el artículo 92.4 de la Ley Concursal.

Como fácilmente puede adivinarse, la incardinación en el seno del concurso de la tesis anterior no resulta tan sencilla y una mera importación de sus postulados pudiera resultar, a fin de cuentas, un tanto apresurada.

El problema que plantea puede explicarse básicamente como sigue.

Una vez declarado el concurso se resuelve un procedimiento de inspección relativo al impuesto sobre el valor añadido y al impuesto sobre sociedades correspondiente a ejercicios concluidos dos años antes. De la liquidación resultante se determinan sendos créditos tributarios (IVA e IS), pues la regularización ha determinado que en su día no se presentó autoliquidación por el importe realmente debido, más los correspondientes intereses de demora. Asimismo, a consecuencia de dicha regularización, procede abrir expediente sancionador que concluye con la imposición de una sanción tributaria, específicamente, una multa proporcional sobre la cuota defraudada (art. 191LGT).

Como se ha apuntado más arriba, en el caso concreto de los créditos de naturaleza pública, y particularmente de los tributarios, la legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y a la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente (art. 84.2.10LC), de forma que los anteriores a esa fecha son concursales y los posteriores contra la masa. Ello constituye, como el propio Tribunal Supremo ha reconocido en la Sentencia de 1 de Septiembre de 2009, una garantía del mantenimiento del principio de igualdad de trato entre los acreedores del concursado.

De acuerdo con ello y volviendo a nuestro ejemplo, los créditos tributarios por aquellos impuestos, en tanto corresponden a ejercicios muy anteriores a la declaración de concurso serán créditos concursales, concretamente con privilegio general del cincuenta por ciento su importe, según establece el artículo 91.4LC. Y ello es así porque el nacimiento de la obligación tributaria se conecta con el devengo del tributo, que no se produce con la liquidación resultante del procedimiento inspector sino que ha tenido lugar mucho antes, en íntima conexión con los periodos impositivos a los que aquella se refiere.

Por su parte, no cabe duda tampoco de que los intereses de demora, que son accesorios de la obligaciones tributarias

principales, no solamente serán asimismo créditos concursales sino que además tendrán la naturaleza de crédito subordinado, todo ello conforme establece el artículo 92.3 de la norma concursal. Téngase en consideración a estos efectos que la declaración de concurso da lugar a la suspensión del devengo de intereses (art. 59LC).

¿Y qué ocurre entonces con la sanción que deriva de la misma regularización?

De acuerdo con su naturaleza jurídica, si atendemos exclusivamente al momento en que se entiende nacido el crédito en que se materializa la sanción pecuniaria en favor de la Administración, debería ser tratado como crédito contra la masa, pues sólo tras la resolución administrativa se determina su existencia, tal y como se ha explicado con anterioridad.

En consecuencia, tendríamos un procedimiento administrativo de comprobación que se inicia antes de la situación concursal pero que concluye después, como consecuencia del cual procede regularizar la situación tributaria del obligado, ahora ya concursado, y del que se suman al concurso dos créditos de naturaleza concursal por las deudas tributarias descubiertas, más otro por los intereses (concursal y subordinado), y, una sanción por las infracciones tributarias derivadas de ese descubrimiento de deuda (técnicamente, por la conducta típica que dio lugar a sendas autoliquidaciones tributarias incorrectas), que sin embargo, no tiene naturaleza de crédito concursal y por lo tanto subordinado, sino nada menos que contra la masa. Es decir de mejor situación que el mismo crédito tributario del que trae causa. A mayor abundamiento, adviértase que la multa pecuniaria en qué consiste la sanción se aplica sobre una magnitud monetaria denominada base de la sanción y que, en ese caso, tratando de simplificar, se correspondería con las cuotas tributarias del impuesto sobre el valor añadido y del impuesto sobre sociedades que son objeto de la regularización, es decir, las que en su día no se determinaron correctamente.

No parece, en fin, muy lógico desde óptica ninguna. Primero, porque es la misma regularización la que da lugar al descubrimiento de todos esos créditos. Segundo, desde el punto de vista del crédito público, porque si alguno debe ser tratado mejor en sede concursal debería ser el propiamente tributario, por los intereses públicos tutelados (fundamentalmente, el deber de contribuir). Tercero, desde la óptica puramente del concurso de acreedores, porque parece una contradicción otorgar un trato preferente a un crédito que dentro del propio concurso, cuando coexiste con el resto de los créditos concursales, se considera crédito subordinado.

Ante esta situación, la *Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2011 (RJ 2011, 453) (719/2011)* toma una postura decidida en contra de las conclusiones defendidas por la Administración recurrente, situando la clave del debate no tanto en la resolución administrativa que establece las sanciones, sino en el hecho típico que desencadena su imposición.

En síntesis, lo que viene a decir la Sentencia es que si la conducta típica se realiza antes de la declaración de concurso, aunque la sanción venga después, el crédito debe reputarse concursal y por lo tanto subordinado. Es, por tanto, el momento de consumar la infracción el determinante a estos efectos. A sensu contrario, únicamente cuando el hecho desencadenante de la infracción sea posterior a la declaración de concurso, el crédito podrá ser considerado contra la masa.³³⁾

Bien es verdad, no obstante, que esta argumentación puede parecer un tanto forzada a tenor de la letra del artículo 84.2.10, pues el precepto se refiere al nacimiento de los créditos *ex lege*, sin más especificaciones, lo que en el caso de las sanciones administrativas pudiera dar a entender, de acuerdo con su naturaleza, que «el nacimiento» únicamente existe tras la resolución que pone fin al procedimiento sancionador, como se ha apuntado más arriba.

Precisamente por ello, en la *Sentencia de 5 de abril de 2011 (RJ 2011, 3442) (3882/2011)*, en este caso referida a una sanción impuesta por la Jefatura de la Inspección Provincial de Trabajo y Seguridad Social por la infracción de deberes laborales (omisión del deber de ingreso de las cuotas del Régimen General de la Seguridad Social y de la presentación de los documentos de cotización), el Alto Tribunal quiso matizar su argumentación anterior. Básicamente, se combaten algunos de los razonamientos empleados por la Audiencia Provincial, pero, sin embargo, para llegar a la misma conclusión y mantener el criterio ya apuntado (en el mismo sentido, la *STS de 1 de Julio de 2011 (RJ 2011, 7374) –4899/2011–*).

Entiende en ese caso la Sala que «no parece lo más idóneo trasladar principios rectores, e instituciones propias del derecho privado de obligaciones, al ámbito del Derecho sancionador, presidido, esencialmente, por los principios de culpabilidad y presunción de inocencia, de los que deriva la necesidad que ninguna obligación surja para el presunto infractor sino hasta el momento en que recae una resolución que aprecie tanto su participación en la comisión del ilícito, como su culpabilidad 34). La sanción que se impone, en este caso por la infracción de deberes laborales, no tiene una finalidad restitutoria o resarcitoria del daño patrimonial ocasionado a la Administración acreedora sino que en ella prima su finalidad punitiva y represora de comportamientos no aceptados por la norma». Asimismo, niega la sentencia que la calificación del crédito como contra la masa quede a voluntad o decisión unilateral de la Administración Pública, en la medida que esta no puede

dilatar sin consecuencias el inicio y la resolución del expediente sancionador, ya que el correcto ejercicio de la potestad sancionadora presupone un procedimiento sancionador en el que se respeten los plazos de tramitación, y cuya omisión determina la extinción de la infracción y el archivo del expediente. Sin embargo, y pese a todo lo anterior, el Supremo mantiene la necesidad de clasificar el crédito derivado de la sanción en atención al *momento en que se produjo el hecho infractor* pero no porque fuera el momento de nacimiento de la obligación, sino, esto es lo importante, dice la sentencia, *por ser determinante del régimen aplicable a esta*, incluida la sanción. Y ello, en congruencia con los principios rectores de la potestad sancionadora, entre ellos el de irretroactividad, que imposibilitan sancionar conductas que no estuvieran ya tipificadas en el régimen vigente al tiempo de su comisión.

Es decir, no se trata tanto de situar el nacimiento del crédito conformado por la sanción administrativa, sino de situar el momento de comisión de la infracción como el hecho determinante de su régimen jurídico.

Por último a estos razonamientos, es posible asimismo añadir o sumar otros argumentos para refutar la tesis de la Administración, o no ya la tesis en sí misma, sino sus consecuencias concursales. Argumentos que, por otra parte, la propia Sala Primera del Supremo ha empleado en cuestiones afines a esta. Se trata, en primer lugar, de interpretar esta cuestión desde el punto de vista de los principios orientadores de la propia Ley Concursal. Y, en segundo término, aunque no por ello menos relevante, cabe apelar asimismo a un criterio hermenéutico de coherencia del sistema.

Así, como reconoce la *entencia del Tribunal Supremo de 1 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482) (5385/2009)*, el principio de igualdad de trato entre los acreedores del concurso no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario. *«Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado»*.

Y, enlazando con esa argumentación, es sabido que entre los principios rectores de la norma concursal, además de la limitación de los privilegios de Derecho público o la *par condicio creditorum*, antes mencionada, se encuentra también el trato discriminatorio en diversos aspectos, y entre ellos la postergación en el cobro, para los denominados créditos subordinados. Se trata, en suma, de créditos concursales que no responden a un fundamento único, pero que se justifican en razones de estricta justicia material, en algunos casos de índole objetiva, y otros de índole subjetiva, como ha reconocido la doctrina más autorizada. Entre estos, el artículo 92.4 de la Ley Concursal incluye a las multas y demás sanciones pecuniarias. De esta forma, en aras de salvaguardar aquel principio, la Sala ha declarado que procede una interpretación restrictiva de los créditos contra la masa, pues lo contrario aboca a dar un trato diferenciado al crédito principal respecto del que reciben en la ley los intereses y los recargos. (*SSTS de 5 de abril de 2011 (RJ 2011, 3442) y 1 de Julio de 2011 (RJ 2011, 7374)* antes citadas).

Pues bien, todo este entramado de principios y reglas que inspiran la normativa reguladora del concurso de acreedores y que, en definitiva, conforman el espíritu de la Ley Concursal, no convive en armonía con una aplicación estricta de la Ley tributaria o, en general de las normas que rigen el Derecho administrativo sancionador, en su correlación con el mandato del artículo 84.2.10, y de las que pudiera deducirse la calificación de créditos contra la masa de las sanciones derivadas de infracciones cometidas antes de la declaración de concurso. Antes bien, lo prudente en este caso es admitir que el origen del crédito ésta en la realización de la conducta tipificada como infracción tributaria, al margen del momento en que se resuelva el procedimiento administrativo correspondiente, máxime si tenemos en consideración que la propia deuda tributaria que constituye la base sobre la que se aplica la multa o sanción no nace con la liquidación, sino con el devengo de los tributos correspondientes.

En cuanto al segundo criterio señalado, el Tribunal Supremo ha invocado en algunas ocasiones el llamado *canon de la totalidad o del sistema*, en cuanto instrumento técnico previsto en el artículo 3 del Código Civil que *«posibilita la recíproca iluminación del significado de cada precepto, poniéndolo en relación con su contexto, esto es, con el núcleo o sistema al que pertenece y en el que se organiza y articula» (STS de 29 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 7297))*. Se ha dicho que *toda «interpretatio legis»* implica una *«interpretatio iuris»*. En este sentido, el principio de coherencia que rige nuestro sistema no sólo vincula al legislador, sino también al intérprete, que, desde el principio de conservación de las normas, debe tratar de solventar las posibles antinomias y contradicciones entre aquellas.

También desde esta perspectiva, finalmente, a través de una interpretación puramente sistemática y de coherencia del ordenamiento, la solución propuesta se impone sobre la más apegada a la literalidad de las normas. De lo contrario, se estaría concediendo a un crédito diseñado inicialmente como subordinado en la voluntad del legislador, la virtualidad de colocarse en

una situación privilegiada para la cual no ha sido concebido. Incluso, en la práctica, se podría situar a la propia Administración tributaria ante la tentación de impulsar los expedientes sancionadores en este tipo de situaciones, toda vez que le resultaría más rápido y sencillo en el seno del concurso obtener la satisfacción de estos créditos que los propiamente tributarios, cuando son estos últimos los verdaderamente privilegiados en atención a su fundamento constitucional.

2. INTERESES Y RECARGOS. LA ACCESORIEDAD COMO ELEMENTO DETERMINANTE DE SU CALIFICACIÓN

La reforma concursal llevada a cabo a través de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, confiere una nueva redacción al artículo 92.3 de la Ley Concursal, referido a los créditos concursales subordinados, calificando como tales a «*los créditos por recargos e intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios....*».

Con ello se trataba de poner fin a una larga polémica acerca de la calificación en el seno del concurso de los diferentes recargos que alberga la normativa tributaria y de la Seguridad Social. Así y hasta ese momento, los créditos subordinados del artículo 92 contemplaban en los números tercero y cuarto:

«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.*».

Por lo que se refiere a la esfera de los créditos públicos, no parecían existir dudas acerca de la clasificación que merecen los intereses de demora, regulados en el artículo 26LGT y en el artículo 17 de la Ley General Presupuestaria, como prestaciones accesorias a las obligaciones tributarias y demás de Derecho público (art. 28TRLGSS respecto a los intereses de demora por deudas de la Seguridad Social), y tampoco la relativa a las sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones (ya sean tributarias, laborales, de tráfico...).³⁵ Los primeros se deben incluir en el apartado tercero del artículo 92 de la norma concursal y las segundas en el apartado cuarto del mismo precepto.³⁶ Es decir, en cualquier caso, se trata de créditos subordinados.

Esta calificación, no obstante, suponía un nuevo recorte en los privilegios del crédito tributarios y de la Seguridad Social respecto de la situación anterior a la Ley Concursal, sobre todo en el caso de los intereses, que no fue tampoco bien acogida desde el entorno de la Administración Tributaria o de la Tesorería General de la Seguridad Social. El principal argumento de crítica se centraba en la propia justificación de esta categoría, en tanto se refiere a actuaciones poco diligentes del acreedor, contratos celebrados con mala fe, situaciones de cercanía al deudor etc., mientras los créditos por intereses y sanciones tributarias o laborales, dada su naturaleza jurídica, se alejan de esa perspectiva y por lo tanto, se decía, no deberían compartir el mismo tratamiento.³⁷)

Menos pacífica ha resultado, en cambio, la calificación de otras prestaciones típicamente tributarias que aparecen con cierta frecuencia en la aplicación y exigibilidad de los tributos, y que también son calificadas por el artículo 25.1 de la Ley General Tributaria como prestaciones accesorias a las obligaciones tributarias principales. Son los recargos de los artículos 27 y 28 de la vigente Ley General Tributaria. Precisamente, de aquella accesoriadad se desprenden dos caracteres esenciales de cara a la integración concursal de estas prestaciones: su dependencia de la obligación tributaria principal, a la que acompañan, y las distintas razones que justifican su existencia respecto de dicha obligación principal, pues carecen de la finalidad contributiva propia de los tributos³⁸). Y lo mismo cabe aducir, *mutatis mutandi*, respecto de los recargos por ingresos fuera de plazo de cuotas de la Seguridad Social (artículo 27TRLGSS) y que se exigen al hilo de diferentes situaciones de incumplimiento de las obligaciones de pago y de presentación de documentos. Su cuantía depende del tipo de obligación incumplida y del retraso en el pago.

Los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria, también llamados recargos de prórroga, despliegan su eficacia cuando los deudores tributarios presentan declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo pero sin un requerimiento previo por parte de la Administración. Es decir, no de forma voluntaria, pero sí espontánea (sin ser provocados). El obligado que regularice espontáneamente fuera de plazo no es sancionado, sino que se le impone un recargo por el retraso, del 5, 10, 15 o 20 por ciento sobre la cuota objeto de la regularización. Estos recargos se aplican de forma automática y son un componente de la deuda tributaria, a diferencia de las sanciones, que responden al principio de responsabilidad subjetiva, por dolo o negligencia, y requieren imponerse en un procedimiento sancionador con las garantías propias del mismo.

Por su parte, los recargos del periodo ejecutivo (art. 28LGT) responden a una finalidad esencialmente distinta. Se encuentran íntimamente ligados con el periodo ejecutivo de pago y con el procedimiento de apremio, que tiende a perseguir el cobro de las deudas tributarias vencidas y, por consiguiente, no satisfechas durante el plazo voluntario de ingreso. Por lo tanto, y a diferencia de los anteriores recargos, que se vinculaban con las sanciones por constituir una alternativa a través de la regularización espontánea, los recargos del periodo ejecutivo únicamente tienen que ver con el retraso en el pago.³⁹

Finalmente, respecto al ámbito de los recargos sobre las cuotas de la Seguridad Social cabe utilizar una argumentación muy similar. En síntesis, los referidos recargos por ingresos fuera de plazo (art. 27TRLGSS) se aplican a supuestos de presentación de documentos de cotización dentro del plazo reglamentario pero ingresados fuera del mismo, así como también y por distintas cuantías se establecen recargos cuando los documentos de cotización no se han presentado en aquel plazo y se pagan las cuotas debidas en distintos momentos pero siempre fuera del plazo voluntario. Es decir, situaciones que pueden equipararse tanto a las contempladas en el artículo 27 como en el 28 de la Ley General Tributaria, según los casos.

Con relación a todas estas figuras, a caballo entre intereses y sanciones, los Juzgados de lo Mercantil, partiendo de una interpretación amplia del artículo 92.4 de la Ley Concursal cuando alude entre los créditos subordinados a «*las multas y demás sanciones pecuniarias*», habían venido entendiendo, en general, que pueden incluirse este tipo de recargos (nos referimos a los devengados antes de la declaración de concurso) que, sin ser sanciones en sentido técnico jurídico, poseen una naturaleza cercana o similar. La fórmula amplia y genérica de la Ley Concursal sirve precisamente a esa finalidad, albergando en su seno las diferentes prestaciones de esa naturaleza que existen en todos los sectores del ordenamiento jurídico. Esta línea argumental se apoya también en otros razonamientos: como la propia finalidad de la Ley –poda de privilegios, que han de interpretarse en sentido restrictivo–, el carácter accesorio de este tipo de recargos, o la doctrina del propio Tribunal Constitucional que, cuando se ha enfrentado con la naturaleza de recargos similares a los hoy vigentes, ha destacado su carácter híbrido, a caballo entre la indemnización y la sanción (STC 164/1995 (RTC 1995, 164) y 198/1995 (RTC 1995, 198)).⁴⁰ Una consolidada línea argumental defendida por el Supremo, desde la Sentencia de 21 de enero de 2009 (RJ 2009, 398) (1231/2009), y seguida después en otras muchas (SSTS de 22 de junio de 2009 (RJ 2009, 5105) –3886/2009–, 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482) –5679/2009–, 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 7300) –5027/2010– y 4 de abril de 2011 (RJ 2011, 3144) –2497/2011–).

En contra de ello, la Administración había entendido que si la Ley General Tributaria considera estos recargos como componentes de la deuda tributaria (art. 58.2LGT) y la Ley Concursal sólo califica expresamente como subordinados a los intereses y a las sanciones (art. 92LC), y nada dice de los recargos, éstos deberán incluirse dentro de la cláusula genérica del artículo 91.4 que establece el privilegio general, o, alternativamente, serían créditos ordinarios (puesto que el artículo 89.3LC considera como créditos ordinarios aquellos no calificados expresamente como privilegiados o subordinados) ⁴¹.

Sea como fuere, tras la aludida reforma de la norma concursal en 2011, los recargos tributarios y sobre las cuotas de la Seguridad Social que constituyan créditos concursales no se asimilan a las sanciones (art. 92.4LC), como había señalado la doctrina de la Sala Primera, sino que, manteniéndose su calificación como créditos subordinados, reciben el mismo tratamiento que los intereses (art. 92.3LC), dándole más protagonismo al componente resarcitorio que al relativo a la penalidad.

En cualquier caso, superada esa polémica, se trata de resolver ahora un problema distinto, cual es la calificación que merecen tanto intereses como recargos cuando se hayan devengado con posterioridad a la declaración de concurso.

A tenor de la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo, los créditos contra la masa que la Tesorería General de la Seguridad Social o las Administraciones tributarias tienen por cuotas devengadas con posterioridad a la declaración de concurso, en caso de impago, pueden generar tanto intereses como recargos, que tienen la misma consideración de créditos contra la masa, todo ello al amparo de lo previsto en el art. 84.2.5.º de la Ley Concursal. En efecto, este precepto atribuye a los créditos generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, la consideración de crédito contra la masa.

En diferentes pronunciamientos, advierte el Alto Tribunal que los créditos contra la masa devengan intereses, pues no se ven afectados por la regla prevista en el art. 59.1, según el cual, tras la declaración de concurso queda suspendido el devengo de los intereses, legales o convencionales, salvo los correspondientes a los créditos con garantía real, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía. En este sentido, en atención a la ubicación sistemática del propio artículo 59 de la Ley Concursal, se considera que la suspensión del devengo de intereses afecta únicamente a los créditos que, conforme al art. 49 forman parte de la masa pasiva, de la que no forman parte los créditos contra la masa (art. 84.1LC). En consecuencia, los créditos contra la masa, en la medida en que han de ser pagados a sus respectivos vencimientos, son exigibles y devengan

intereses. Y aunque el artículo 84.3 de la Ley Concursal legitima a la administración concursal para alterar la regla del vencimiento, cuando lo considere conveniente para el interés del concurso y siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa, en ningún caso afectará a los créditos tributarios o de la Seguridad Social. Por lo que, tanto antes de la Ley 38/2011, en el art. 154, como después, en el art. 84.3, los créditos contra la masa ya sean tributarios o por cuotas de la Seguridad Social son exigibles a sus respectivos vencimientos y, por aplicación de sus respectivas normas, su falta de pago genera el devengo de intereses y, en su caso, de los recargos exigidos por la Ley.42)

Adviértase que, de conformidad con la regulación que contiene el artículo 26 de la Ley General Tributaria, los intereses de demora serán exigibles a todos los obligados en tanto se retrasen en el pago de sus deudas tributarias más allá del periodo voluntario (con las excepciones que establece la propia Ley) ya provengan éstas de una liquidación administrativa, de una autoliquidación, o sea el retraso consecuencia de un incumplimiento en el deber de declarar o presentar autoliquidación por parte del deudor, así como obtengan una devolución improcedente. Por otra parte, el mero retraso del deudor en el cumplimiento de la prestación comporta su devengo inmediato y automático (*ex lege*) sin necesidad de intimación al deudor y tampoco se requiere un retraso culpable.

Respecto de los recargos, contamos asimismo con reiterada jurisprudencia, si bien es cierto que básicamente relativa a los recargos por impago de cuotas de la Seguridad Social. En tal sentido, entiende el Supremo que aunque una vez declarado el concurso, conforme a lo previsto en el artículo 55.1 de la norma concursal, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor, salvo las excepciones previstas en la Ley, este efecto no impide que el crédito contra la masa, si bien no podrá justificar una ejecución al margen del concurso, sea exigible a su vencimiento y, consiguientemente, no sólo devengue intereses, sino que, en el caso de las cuotas de la Seguridad Social, la falta de pago provoque el preceptivo recargo, conforme al artículo 25 de la Ley General de la Seguridad Social, que tendrá la misma consideración de crédito contra la masa que el crédito cuyo impago ha motivado su devengo, por aplicación de la regla de sometimiento de la deuda accesoria a la misma calificación que merezca la principal («*accessorium sequitur naturam sui principalis*»).43)

En definitiva, a la luz de dicha doctrina, los recargos generados por el impago de las cuotas devengadas de la Seguridad Social con posterioridad a la declaración de concurso y como consecuencia del ejercicio de la actividad profesional del concursado (ex art. 44LC) comparten el carácter de crédito contra la masa. Una consideración igualmente trasladable al ámbito tributario tanto respecto de los recargos regulados en el artículo 28 de la Ley General Tributaria, que acompañan a la deudas que se encuentren en periodo ejecutivo de recaudación, como, entiendo, en el caso de los recargos del artículo 27 de la misma norma, exigibles de forma automática cuando el obligado presente sus declaraciones y autoliquidaciones fuera de plazo, sin requerimiento previo. En todo caso, nos referimos a recargos que se han devengado como una prestación accesoria de la obligación principal, cuando ésta tenga la consideración asimismo de crédito contra la masa, pues ha nacido tras la declaración de concurso como consecuencia de las obligaciones fiscales generadas por el ejercicio de la actividad empresarial de la entidad concursada.

No obstante, alguna salvedad hemos de hacer todavía con respecto a los recargos en el ámbito tributario, pues, a diferencia de los que ocurre en el caso de las cuotas de Seguridad social, no todos los recargos que regula la Ley General Tributaria presentan un devengo instantáneo. En este sentido, el artículo 28 establece tres tipos de recargos ligados al periodo ejecutivo de recaudación, de manera que si la deuda esta impagada devenga un recargo que podrá ser del 5 por ciento si se satisface la totalidad de la misma antes de la notificación de la providencia de apremio, pero para que resulten de aplicación los recargos de apremio del 10 o del 20 por ciento se requiere la notificación al deudor de la providencia de apremio, en tanto constituye el acto administrativo que despacha la ejecución (ex. art. 161.4 y 167.1LGT).

En este sentido, el 164.2 de la Ley General Tributaria permite al órgano de recaudación dictar providencia de apremio, junto con el devengo de los recargos del periodo ejecutivo, siempre que se den las condiciones para ello con anterioridad a la declaración del concurso (que la deuda estuviera ya en periodo ejecutivo) o que se trate de créditos contra la masa. Por lo que se refiere a estos últimos, este precepto debe coordinarse con lo dispuesto en el artículo 84.4 de la Ley Concursal, en tanto impide que la Administración inicie de forma autónoma la ejecución de esta clase de créditos hasta que se cumplan determinadas circunstancias (se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso), pero, en cambio, sí tiene lugar el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento.

Sea como fuere, como viene a reconocer el Supremo, si bien es cierto que el artículo 81.2.5.º de la Ley Concursal atribuye a los créditos generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso,

la consideración de crédito contra la masa, no hace en cambio ninguna previsión específica respecto de los recargos o intereses, a diferencia de los recargos e intereses devengados con anterioridad a la declaración de concurso, que tienen la consideración de subordinados porque así lo ha establecido expresamente la norma concursal (art. 92.3LC). Y es aquí donde resulta discutible la solución adoptada, pues mientras por la parte concursal está claro el deslinde entre lo principal y lo accesorio, el carácter privilegiado de los primeros y el subordinado de los segundos, no encontramos esta distinción en el ámbito de los créditos contra la masa. El resultado a los efectos prácticos es que, abierto el proceso concursal, tanto las Administraciones tributarias o la Tesorería de la Seguridad Social podrán satisfacer antes los intereses o recargos que acompañen a créditos contra la masa que los propios créditos tributarios o de Seguridad Social calificados como concursales a los que únicamente alcance el privilegio del 50 por ciento, cuando estos están investidos de la protección constitucional que supone el cumplimiento efectivo del deber de contribuir. Recuérdese, a mayor abundamiento, que conforme establece el artículo 84.3, aunque la administración concursal está facultada para alterar la regla del vencimiento cuando lo considere conveniente para el interés del concurso y siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa, en ningún caso afectará a los créditos tributarios o de la Seguridad Social.44)

En definitiva, lo que ha primado aquí por encima de cualquier otra consideración ha sido la naturaleza extraconcursal de los créditos contra la masa y por lo tanto, a diferencia de los créditos concursales, aquellos no solo resultan compensables, sino que devengan, como en cualquier otro caso, intereses o recargos a su vencimiento. Es decir, utilizando las palabras de BELTRAN, los acreedores por créditos nacidos tras la declaración del concurso quedan fuera de la masa pasiva y por lo tanto, en principio, de los efectos del concurso.45) No obstante, quizá el Alto Tribunal ha resultado en este asunto más conservador que en ocasiones anteriores, donde como se ha analizado anteriormente con respecto a las sanciones, ha acudido a otros principios como la coherencia del sistema o la interpretación restrictiva de los créditos contra la masa. Podría haber entendido, en cambio, que la exclusión que hace el artículo 84.3 de la Ley Concursal de los créditos tributarios y de la Seguridad Social únicamente debería quedar relegada a las prestaciones principales, acorde con su fundamento constitucional, pero sin incluir a las accesorias, de manera que la administración concursal pudiera alterar la regla del vencimiento cuando lo considere conveniente para el interés del concurso, postergando en este caso a los referidos recargos e intereses. En cualquier caso, en mi opinión, no sería desdeñable una reforma del precepto en este mismo sentido.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN

Es bien conocido que la Ley Concursal trató de encontrar un punto de equilibrio entre la tutela del interés público que está detrás de los privilegios de los créditos tributarios o de la Seguridad Social y, al mismo tiempo, el interés esencial del concurso, para evitar que el resto de los acreedores puedan hundirse con el deudor. En este sentido, aun recortando alguna de las prerrogativas tradicionales del crédito de naturaleza pública, fundamentalmente en cuanto reduce a la mitad el importe que goza de privilegio general, no obstante, continuaba amparando un status particular para este tipo de créditos. Y no sólo porque siguen conservando muchos de sus privilegios en orden a la prelación concursal, como en el caso de las retenciones o de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal o contra la Seguridad Social, sino por algunas otras singularidades amparadas por la Ley. Desde la preferencia procedimental de las Administraciones implicadas cuando se adelantan con el embargo de bienes y derechos a la situación concursal, hasta el derecho de abstención en caso de convenio o la posibilidad de establecer acuerdos singulares, sin olvidar asimismo las garantías en materia de reconocimiento de créditos o la responsabilidad subsidiaria de los administradores concursales que no hayan actuado con diligencia. Es decir, un conjunto de medidas orientadas a reforzar la posición y salvaguarda de los créditos públicos en sede concursal.

También es sabido que el cambio que supuso la Ley en el tratamiento de los créditos tributarios no ha sido fácil de asumir por parte de las Administraciones tributarias, que han tratado de reivindicar siempre que han tenido ocasión el viejo principio hacendístico de *in dubio pro fisco*, frente a las interpretaciones de los jueces y tribunales de lo mercantil que han hecho valer casi siempre el aforismo contrario, *in dubio contra fisco*, o, siendo más rigurosos, *in dubio par conditio creditorum*. Es decir, los primeros años de aplicación de la norma concursal dieron pie a varias confrontaciones *por mor* de la diferente interpretación de algunos artículos de la Ley, o incluso de la propia normativa tributaria: la base para calcular el montante de los créditos que gozan del privilegio general del artículo 91.4LC, la calificación como créditos subordinados de los recargos sobre cuotas tributarias, la aplicación de la prelación de los créditos tributarios establecida por la Ley Concursal únicamente en los casos de que el concurso finalice mediante convenio y no en los supuestos de liquidación, etc.. Unos y otros frentes se fueron diluyendo, bien por la intervención del Supremo, bien por la oportuna reforma legislativa, y en la mayor parte de los casos no se acabaron imponiendo las tesis de la Administración.

En este contexto, sin embargo, la categoría de los créditos contra la masa presenta un perfil particular desde el punto de vista del crédito tributario. En este sentido, en tanto se trata de créditos *ex lege*, lo relevante reside en determinar cuándo se entiende

«nacido» el crédito tributario a los efectos de su calificación como crédito contra la masa, pues se consideran como tales los nacidos después de la declaración del concurso y hasta la terminación del mismo (art. 84.2.10LC).

A lo largo de este trabajo hemos analizado los principales problemas que se han suscitado a la hora de encajar algunos de aquellos créditos en el concepto que acoge la norma concursal. No vamos a volver ahora sobre ellos, porque han sido objeto de un examen pormenorizado en cada uno de los apartados anteriores. Sin embargo es posible poner de manifiesto algún punto en común.

En todos ellos ha resultado clave la intervención de los jueces de lo mercantil y, particularmente, de la Sala Primera del Tribunal Supremo. Como en otras ocasiones, el Alto Tribunal ha tratado, en general, de salvaguardar el interés del concurso so pena de una interpretación restrictiva de los privilegios en el seno del mismo, y de una interpretación igualmente restrictiva del propio concepto de crédito contra la masa. Por otra parte, es de justicia asimismo reconocer que algunas de estas cuestiones presentaban una elevada complejidad técnica, más aún para ser resuelta por órganos no especializados en la materia tributaria.

Así, con relación al impuesto sobre el valor añadido, hemos compartido, en general, su línea argumental en cuanto a situar el nacimiento con el devengo y no con la liquidación, aunque bien es cierto que no estaba exenta de inconvenientes, sobre todo cuando en un mismo periodo de liquidación de IVA se optaba por realizar un prorrateo a tanto alzado o una fragmentación de la liquidación de dicho periodo, todo ello en función del día en que se haya dictado el auto de declaración del concurso y de la duración del periodo de liquidación, una salida mucho más sencilla en sede concursal, pero que carecía del correspondiente reflejo en la normativa tributaria. Ante todo ello, la solución tuvo que venir por una reforma de la normativa del impuesto que, sin alterar lo esencial de esa doctrina, solventa los problemas derivados del fraccionamiento del periodo impositivo ofreciendo la necesaria cobertura legal. Es decir, a pesar de la dificultad técnica que suponía este asunto, en lo esencial no se han acabado imponiendo las tesis de la Administración. Más aún, si tomamos en consideración la solución ofrecida con respecto al crédito que nace de la aplicación del artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Y mejor valoración ofrece aún la postura defendida por la jurisprudencia concursal acerca del nacimiento de los créditos por sanciones tributarias, donde lo relevante para considerarse contra la masa va a resultar el momento en que se entienda realizada la infracción. Y en rigor, la conclusión alcanzada no lo es tanto en virtud de lo que debe considerarse técnicamente como nacimiento del crédito relativo a la sanción, sino por las disfunciones que, desde el punto de vista de los objetivos de la Ley Concursal, produciría la tesis administrativa que apuesta por atender a la fecha de la resolución que impone la sanción administrativa.

Finalmente, sin embargo, no puede decirse lo mismo con relación a los intereses de demora y a los recargos por declaraciones extemporáneas o por encontrarse la deuda en periodo ejecutivo devengados con posterioridad a la declaración de concurso. Superada ya la controversia respecto de los recargos previos al concurso como crédito subordinado, la solución ofrecida aquí por el Alto Tribunal se refrenda plenamente la postura de la Agencia Tributaria, primando, por encima de cualquier otra idea, tanto el carácter extraconcursal de los créditos contra la masa, como la consideración de estas prestaciones accesorias como un componente más de los créditos tributarios *ex lege* y, por lo tanto, en virtud de lo dispuesto en la propia norma concursal, exigibles a su vencimiento y sin posibilidad de ser postergados por la administración concursal.

V. BIBLIOGRAFÍA

ALGUACIL, P. y ORÓN G., «La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva», en *Noticias CEE* n.º 67-68, 1990.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Devengo del tributo y período impositivo*, [Marcial Pons], Madrid, 1997.

BERLIRI, A., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, [Giuffrè], Milano, 1980.

BELTRÁN, E. «Créditos contra la masa», en *Enciclopedia de Derecho Concursal*, tomo I, [Thomson-Aranzadi], 2012, pág. 877 y ss.

—«Pago de créditos contra la masa» en *Comentario a la Ley Concursal* (ROJO, A, BELTRAN, E., CAMPUZANO, B, ALAMEDA., M., coord.), tomo II, [Thomson-Civitas] 2006, págs. 2427 y ss.

BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, [Cedam], Padova, 1972.

- CALVO VERGEZ, J., *El crédito tributario en el concurso de acreedores*, [Lex Nova-Thomson Reuters], Valladolid, 2014.
- CARVAJO, D., *Algunas cuestiones tributarias en los concurso de acreedores*, DOC 12/2014, Instituto de Estudios Fiscales.
- CASADO, G., «De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el IRPF (I). La retención a cuenta» en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 21, 1979.
- «Deducciones y reembolsos en el IVA adoptado por la CEE» en *Crónica Tributaria*, n.º 32, 1980.
- CHECA GONZÁLEZ, C., «Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión» en la obra colectiva *El IVA en España*, [Lex Nova], Valladolid, 1987.
- COLMENAR, S., «El derecho a la deducción en el IVA», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 157, 1982
- FALCÓN, R., «La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales, y no contra la masa, según la STS (Sala 1ª) 20 septiembre 2009 (RJ 2009, 5482)», en *Quincena Fiscal* 1/2010.
- GONZÁLEZ GARCÍA, J. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., «El crédito tributario en la Ley Concursal», en *Tribuna Fiscal*, n.º 175, 2005.
- HERNÁNDEZ GIL, *Derecho de obligaciones*, tomo I, [Rivadeneyra], Madrid, 1960.
- HINOJOSA, J., *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, [Cedecs], Barcelona, 1995.
- INGROSSO, C., *Il credito d'imposta*, [Giuffrè], Milano, 1984.
- MALVAREZ, L., «El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación», en *Quincena Fiscal*, n.º 15/2011.
- MALVÁREZ, L. y SÁNCHEZ PINO, A., «La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 79, 2007.
- MARTÍN QUERALT, J., «La participación de Hacienda en los concursos: entre la reducción de privilegios y la exigencia de respeto al principio de la *par condicio creditorum*», en *Tribuna Fiscal*, n.º 230, 2009.
- MAZORRA, S., «La exigibilidad de los tributos» en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 30, 1981.
- NAVAS, R., *La devolución de los ingresos tributarios*, [Civitas], Madrid 1992.
- ORDIZ, C., «La calificación en sede concursal de los créditos resultantes de la modificación de la base imponible de los acreedores del concursado (art. 80.Tres LIVA)» en *Tribuna Fiscal*, n.º 208, 2008.
- PIÑA, Mª D., *El devengo y el periodo impositivo en el sistema tributario español*, [Coley], Madrid, 1997.
- RODRÍGUEZ MARQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, [Thomson-Aranzadi], 2006.
- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., «La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal», en *Estudios Financieros* n.º 278, 2006
- TEJERIZO, J., en *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, AA.VV., (MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO, J., CAYÓN, A., dir.), [Thomson Reuters-Aranzadi], 2015.
- TURCHI, M., «Credito d'imposta», en *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n.º 2, 1987.

1 No obstante, en virtud de lo dispuesto en el artículo 84.3LC, la administración concursal podrá alterar esta regla cuando lo considere conveniente para el interés del concurso, siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa. Una postergación que, sin embargo, no podrá afectar a los créditos de los trabajadores, a los créditos alimenticios, ni a los créditos tributarios y de la Seguridad Social.

2 Como explica BELTRÁN, E., con el nombre de créditos contra la masa (deudas de masa) se designan aquellos que genera el propio procedimiento concursal, derivados de las costas y los gastos judiciales del concurso y de las obligaciones nacidas durante el concurso o que se mantengan durante su declaración, así como aquellos que la Ley imputa al propio concurso. Constituyen en definitiva el coste del concurso («Créditos contra la masa», en *Enciclopedia de Derecho Concursal*, tomo I, [Thomson-Aranzadi] 2012, pág. 877). Véase, en general también, BELTRÁN, E., «Pago de créditos contra la masa» en *Comentario a la Ley Concursal* (ROJO, A, BELTRAN, E., CAMPUZANO, B, ALAMEDA., M., coord.), tomo II, [Thomson-Civitas] 2006, págs. 2427 y ss.

3 PIÑA, M.^a. D., *El devengo y el periodo impositivo en el sistema tributario español* [Colex], Madrid, 1997, pág. 51. Téngase en cuenta a este respecto que el vencimiento y la exigibilidad de las deudas tributarias presentan particularidades propias y distintas con relación a sus homónimas del Derecho privado, y, por tanto, son conceptos que deben interpretarse a la luz del ordenamiento tributario. Así, en el ámbito de la Teoría General de las Obligaciones, a partir del momento en que tenga lugar el vencimiento de la obligación ésta resulta exigible. Es decir, el deudor está obligado a cumplir y el acreedor puede ejercitar su derecho de crédito (hernandez gil, *Derecho de obligaciones*, tomo I, Madrid, 1960 p. 432.). Por lo tanto, la exigibilidad es una cualidad en virtud de la cual la obligación es reclamable vía judicial y, en consecuencia, puede dar lugar a una acción (DIEZ PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Madrid, 1970, p. 644.). Sin embargo, en el Derecho tributario, si bien pueden encontrarse algunos postulados doctrinales que sitúan este concepto –paralelamente al concepto privado– en la finalización del plazo voluntario de ingreso de la deuda, entendemos, como señala MAZORRA, S., que la exigibilidad es aquella cualidad que concurre en la obligación tributaria en un momento dado (desde que se inicie el plazo voluntario, ya sea tras la notificación de la liquidación o cuando se presente la autoliquidación) a través de la cual la obligación es líquida y exigible y, por tanto, ya pagable por el sujeto pasivo y, como contrapartida, cobrable, exigible por parte de la Administración que, en caso de no pago en el plazo voluntario, puede exigir la prestación debida a través de la vía de apremio («La exigibilidad de los tributos» en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 30, 1981, pág. 243.). La exigibilidad del impuesto en nuestro Derecho es, pues, la posibilidad de cumplimiento –de pago– de una obligación surgida con anterioridad. La exigibilidad así entendida es consecuencia del privilegio de autotutela administrativa en virtud de la cual la Administración define derechos y crea obligaciones de forma unilateral y ejecutoria.

4 Así lo señala, acertadamente, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Devengo del tributo y periodo impositivo*, [Marcial Pons], Madrid, 1997, p. 79.

5 Resumimos aquí los razonamientos empleados en muchas de las sentencias dictadas por las Audiencia Provinciales. Entre otras, SAP Asturias, Sección 1.^a, de 23 de junio de 2006 (AC 2006, 1617), SAP Asturias, Sección 1.^a, de 22 de septiembre de 2006 (AC 2006, 2082), SAP Asturias, Sección 1.^a, de 17 de noviembre de 2006 (JUR 2006, 284455), SAP Córdoba, Sección 3.^a, de 7 de junio de 2007 (JUR 2007, 358587), SAP La Rioja, Sección 1.^a, de 22 de junio de 2007 (AC 2008, 416), SAP A Coruña, Sección 4.^a, de 19 de febrero de 2008 (AC 2008, 858), y SAP Valencia, Sección 9.^a, de 25 de febrero de 2008 (JUR 2008, 154177).

6 Una línea argumental que hemos extraído de las Sentencias de las Audiencias Provinciales antes citadas. A mayor abundamiento, véase la fundamentación sostenida por la Abogacía del Estado que se recoge en las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 4583) (5385/2009) y de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482) (5679/2009).

7 Según reza la Sentencia, «el carácter de obligación legal del crédito por IVA, sujeto a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito, puesto que el artículo 167LIVA, que se invoca por la parte recurrente, se limita a establecer, en relación con su liquidación, el momento en que los sujetos pasivos deben determinar e ingresar la deuda tributaria».

8 Se ha destacado por parte de la doctrina el hecho de que en el IVA la deducción se establece como un mecanismo de aplicación del tributo en lógica coherencia con sus fines, que no van referidos únicamente a la recaudación sino también al efectivo gravamen sobre el consumo de una forma neutral, convirtiéndose así aquella figura en el instrumento para la correcta aplicación del Impuesto (vid. ALGUACIL, P. y ORÓN, G., «La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva», en *Noticias CEE* n.º 67-68, 1990, pág. 95).

9 Así el artículo 79 de la Ley 35/2006 del IRPF establece que la cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en las cuantías de las deducciones por doble imposición internacional y de las retenciones y otros pagos a cuenta previstos en la Ley. En el mismo sentido, las normas del Impuesto sobre Sociedades establece que las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados serán deducibles de la cuota íntegra.

10 Cfr. BOSELLO, C., *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta* [Cedam], Padova, 1972, pág. 47. Continúa diciendo el autor (págs. 137 y 138) que sólo en ausencia de tal compensación, es decir, cuando la deuda tributaria no surja o surja en menor medida que aquél crédito nacerá el derecho al pago verdadero o propio (en favor del sujeto pasivo). También representan esta línea de pensamiento BERLIRI, A., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, [Giuffrè], Milano, 1980, INGROSSO, C., *Il credito d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1984, pág. 117 y TURCHI, M., «Credito d'imposta» en *RDFSFS*, n.º 2 1987, pág. 334. En la doctrina española COLMENAR, S., «El derecho a la deducción en el IVA», en *RDFH*, n.º 157, 1982, págs. 312 y 313, o HINOJOSA J., *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español* [Cedecs], Barcelona, 1995, págs. 105 a 121.

11 CASADO, G., «De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el IRPF (I). La retención a cuenta» en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 21, 1979, págs. 76 y 77.

12 CASADO, G., «Deducciones y reembolsos en el IVA adoptado por la CEE» en *Crónica Tributaria*, n.º 32., pág. 136.

13 TEJERIZO, J., en *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, AA.VV (MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO, J., CAYÓN, A., dir.),

[Thomson Reuters-Aranzadi], 2015, pág. 639.

14 Así lo entiende también RODRIGUEZ MARQUEZ, J., que se muestra crítico con la postura de la Administración respecto de los créditos por IVA y por retenciones cuando invoca ante los Juzgados de lo Mercantil que se atienda al criterio de la liquidación del crédito (*La Hacienda Pública y los procesos concursales*, [Thomson-Aranzadi], 2006, pág. 70).

15 El Juzgado de Primera Instancia n.º 3 de Huesca en Sentencia de 14 de noviembre de 2005, según consta en los *Antecedentes de Hecho de la STS de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482)*, entendió que, a la vista del periodo mensual de liquidación del IVA (gran empresa) y que la declaración del concurso se produce al final del mes, concretamente el día 23, el importe total del crédito debía calificarse como concursal,

16 MARTÍN QUERALT, J., «La participación de Hacienda en los concursos: entre la reducción de privilegios y la exigencia de respeto al principio de la *par condicio creditorum*», en *Tribuna Fiscal*, n.º 230, [Ciss], 2009, pág. 7.

17 FALCÓN, R., «La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales, y no contra la masa, según la STS (Sala 1.ª) 20 septiembre 2009 (RJ 2009, 5482)», en *Quincena Fiscal* 1/2010, pág. 3.

18 Señala al respecto FALCÓN que no estamos ante un período impositivo (con devengo al finalizar el mismo), sino ante un período (mensual o trimestral) establecido exclusivamente a efectos liquidatorios, el cual no afecta al devengo, que se va produciendo a medida que se realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios; cuestión distinta es que lo que se va devengando (o más precisamente, incrementando o reduciendo) sea el saldo en favor o en contra de la Hacienda pública. Aparte de que otra solución supondría introducir una discriminación injustificada entre las grandes empresas, obligadas a presentar declaración mensual, y los demás sujetos pasivos; y dentro de éstos, entre los que hubieran optado por la declaración mensual, quienes no lo han hecho («La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes...». op. cit., pág. 3).

19 Además del citado FALCÓN, R., asimismo CALVO VERGEZ apuntaba esta misma solución, *El crédito tributario en el concurso de acreedores*, [Lex Nova-Thomson Reuters], Valladolid, 2014, págs. 189-190.

20 Explica el legislador que «las medidas adoptadas tienen como fin garantizar la neutralidad del Impuesto, lo cual, tiene como efecto, que la Administración no se vea perjudicada en relación con la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia del concurso, de ahí que se limite el derecho de deducción que deberá ejercitarse, cuando se hubieren soportado las cuotas con anterioridad al auto de declaración de concurso, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que dichas cuotas fueron soportadas. De igual manera, para adecuar la gestión del impuesto a la doctrina jurisprudencial, la rectificación de deducciones como consecuencia de la declaración de concurso deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció la deducción».

21 Si no es posible incluir en ella todo el importe del IVA deducible (por ejemplo, porque no se dispone de las facturas, que constituye un requisito esencial para la deducción) habrá de procederse en su momento a rectificar la declaración en que efectivamente fueron soportadas. Como explica CALVO VERGEZ, J., se trata con ello de evitar el perjuicio que podría sufrir la Hacienda Pública en relación con la percepción del IVA como consecuencia del concurso, limitándose así el derecho a la deducción (*El crédito tributario en el concurso de acreedores*, op. cit., 2014, pág. 192). Es decir, no permitiendo su traslado hacia una situación post-concursal. En el mismo sentido, señala CARVAJO, D., se limita el derecho general de compensar los saldos favorables que tiene el sujeto pasivo, cuatro años, de tal forma que, cuando se produce un concurso, el sujeto pasivo debe aplicar las deducciones y compensaciones pendientes sobre las liquidaciones de IVA anteriores al concurso, evitando que un IVA «nacido», es decir, repercutido antes del concurso (concursal) se traslade a un IVA «acreditado» (devuelto/a compensar). Véase en *Algunas cuestiones tributarias en los concurso de acreedores*, DOC 12/2014, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 107.

22 Como puede observarse, el criterio que ahora se incorpora a la normas del impuesto ya había sido utilizado por la Sala Primera antes de la reforma (*STS 22 de julio de 2013 (RJ 2013, 5202) –4084/2013–*).

23 Vid. CARBAJO, D., op. cit., págs. 107 y 108.

24 Es decir el acreedor podrá recuperar el crédito que pagó en su día de acuerdo con la normativa general del IVA y que no ha logrado cobrar del destinatario de la operación gravada. En su redacción actual, en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Tres LIVA, para que opere esa modificación de la base imponible se necesita que 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. Por otra parte, solo si finalmente se acuerda la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente (los supuestos a los que se refiere la LC son aquellos en los que, una vez finalizado el concurso, el acreedor puede reiniciar la ejecución).

25 Según dispone el artículo 114LIVA, en este caso la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora. Igualmente, en los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

26 MALVAREZ, L., «El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación», en *Quincena Fiscal*, n.º 15/2011, pág. 4.

27 Así lo entiende asimismo ORDIZ, C., «La calificación en sede concursal de los créditos resultantes de la modificación de la base imponible de los acreedores del concursado (art. 80.Tres LIVA)» en *Tribuna Fiscal*, n.º 208, 2008, pág. 141, y RODRÍGUEZ

RODRÍGUEZ, A., «La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal», en *Estudios Financieros* n.º

278, 2006, pág. 91. Algún pronunciamiento asilado, como la SJM de Valencia de 6 de noviembre de 2006, también acoge esta tesis. Por su parte, no puede desconocerse tampoco que, antes de la aparición de la Ley Concursal, distintos pronunciamientos del Tribunal Económico Administrativo Central y de la Audiencia Nacional veían de alguna manera a justificar este criterio.

28 Vid. MALVAREZ., L., op. cit., pág. 9. En el mismo sentido RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit. págs. 72 y 73. A mayor abundamiento, CALVO VERGEZ, J., op. cit., págs. 204 y ss.

29 Por citar algunas sentencias de las audiencias provinciales, vid. SAP Asturias, Sección 1.^a, de 22 de septiembre de 2006 (AC 2006, 2082), SAP de Barcelona, Sección 15.^a, de 26 de abril de 2007 (AC 2007, 1698), SAP Zaragoza, Sección 5.^a, de 13 de febrero de 2009 (JUR 2009, 190097), y SAP Castellón, Sección 3.^a, de 20 de febrero de 2009 (JUR 2009, 188470).

30 A su tenor, «el nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo (arts. 20 y 21LGT)....., aunque la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo. Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA, que es el de la realización del hecho imponible, determina que el crédito tenga carácter concursalsi se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º de la Ley Concursal. El artículo 75 de la Ley del impuesto regula el devengo ateniéndose al momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado».

31 Precisamente, uno de los puntos débiles del criterio defendido por la AEAT sobre el carácter de crédito contra la masa en los casos del artículo 80. TresLIVA consiste en que se si es necesario que la modificación de la base imponible se produzca en el plazo improrrogable de un mes desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso ya que, en otro caso, se pierde el privilegio del crédito, no tiene mucho sentido que el crédito se califique entre los créditos contra la masa, pues con independencia de que se comunique fuera del plazo de un mes, sería pagado con preferencia a los créditos concursales (en este sentido MALVAREZ, L., «El crédito derivado de la modificación...», op. cit., pág. 8).

32 Es decir, como indica MALVAREZ, L. si el acreedor del concursado cumple con el trámite que le corresponde, la AEAT podrá incorporar el crédito en la certificación administrativa, aunque haya vencido el plazo de un mes para la comunicación de los créditos, sin que ello suponga la pérdida del carácter privilegiado del crédito. Esto es así porque en realidad quienes comunican los créditos a la administración concursal son los acreedores mediante el envío de las facturas rectificativas, lo que obliga a los administradores concursales a anotar el crédito de la Hacienda Pública en la lista de acreedores, aun cuando la comunicación de dicho crédito por la AEAT sea posterior. Por tanto, si en el mencionado plazo el deudor en concurso recibe la factura rectificativa del acreedor, la administración concursal deberá dividir el crédito en dos a efectos de su inclusión en la lista de acreedores que debe formar parte del informe de los administradores concursales. Por un lado, el precio de la operación, cuyo acreedor será quien haya realizado la entrega de bienes o prestación del servicio y, por otro, la cuota de IVA repercutida, en relación con la cual figurará como acreedora la AEAT («El crédito derivado de la modificación...», op. cit., pág. 16)

33 Según reza el Fundamento de Derecho Segundo: «lo que verdaderamente importa en orden a la calificación de los créditos a que se refiere el art. 84.2.10.º de la Ley Concursal es cuando se produce su nacimiento, y no su reconocimiento. Y tal génesis tiene lugar con el hecho normativo que, por constituir un incumplimiento o infracción tributaria, crea la posibilidad de la sanción. No es, por lo tanto, la fecha de la resolución administrativa que impone la sanción, como no lo sería la resolución judicial que declarase la existencia de una responsabilidad extracontractual (que figura en el mismo apartado del precepto legal), lo que hay que tener en cuenta, sino la fecha en que se produce el acaecimiento del que nace la obligación. La Ley Concursal se refiere a las obligaciones nacidas de la Ley. En realidad, como ha reiterado la doctrina, todas las obligaciones nacen de la ley, pero "strictu sensu" se entiende como tales las que no cabe ubicar en alguna de las denominadas fuentes clásicas –contratos, "cuasi-contratos", delitos y "cuasi-delitos"–, con lo que el concepto viene a operar con carácter residual que recoge todas las restantes posibles fuentes de las obligaciones. Sin embargo, en puridad, la ley no crea obligaciones, sino que atribuye a determinados hechos tal virtualidad, por lo que la fuente de la obligación es el hecho contemplado en la ley como idóneo para generar una obligación –crédito, en el aspecto activo–. Y no hay duda que en el caso de sanciones por irregularidades tributarias, es el comportamiento del sujeto al impuesto el que da lugar a la infracción merecedora de sanción. Y como ese comportamiento –hecho fuente de la obligación– se produjo antes de la declaración de concurso no cabe calificar el crédito correspondiente como contra la masa, sino de concursal, de conformidad con el art. 84.2.10.º, "a contrario sensu", de la Ley Concursal».

34 Advierte, en este sentido, la STS de 1 de Julio de 2011 (RJ 2011, 7374) que la cuestión planteada no puede resolverse mediante una aplicación automática del criterio del devengo, puesto que el acto de abonar una sanción, entendida como acto de gravamen que disminuye la esfera jurídica del sancionado, no tiene parangón con la liquidación de un impuesto, y que en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración han de respetarse principios comunes a todo Derecho sancionador.

35 En el caso de las sanciones tributarias no puede hablarse propiamente de accesoriidad respecto de la obligación principal (art. 25.2LGT), ya que felizmente la vigente LGT las excluye del concepto de deuda tributaria (art. 58LGT), salvo a los efectos puramente recaudatorios, para otorgarles un tratamiento propio e independiente, acorde con su naturaleza.

36 MALVÁREZ, L. y SÁNCHEZ PINO, A., llaman la atención, sin embargo, sobre esta calificación, pues, a su parecer, no está muy claro si los intereses de demora y las sanciones tributarias participan o no de esta naturaleza a los efectos concursales o por el contrario gozan de la preferencia genérica del artículo 77LGT. Ello es así porque la LGT extiende la garantía al crédito tributario sin hacer mención a sus componentes, mientras la LC califica los privilegios en función de cada elemento de la deuda tributaria. No obstante, reconocen que de aplicarse lo señalado en la LGT también en caso de concurso se produciría una clara alteración de la prelación establecida en la LC (vid. «La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 79, 2007, pág. 43).

37 Véase a este respecto GONZALEZ GARCIA, J. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., «El crédito tributario en la Ley Concursal», en *Tribuna Fiscal*, n.º 175, 2005, pág. 22. Asimismo, para estos autores, esta calificación no favorece la intervención de la Administración en el convenio, ya que en muchas ocasiones la importante cuantía de los créditos tributarios subordinados va a implicar que carezca de derecho de voto para la aprobación de convenios. Y, por otra parte, este sacrificio de los créditos tributarios carece de toda justificación en caso de liquidación de empresas, donde el argumento de mantener la actividad productiva ya no tiene sentido.

38 Adviértase, no obstante, que existen en las normas tributarias otro tipo de recargos que no tienen ningún punto en común con los anteriores. Me refiero a los recargos legalmente exigibles sobre las bases o cuotas de los tributos y que constituyen una fuente de financiación, normalmente, a favor de un ente público distinto del titular del tributo base sobre el que se asienta (art. 58.2.d. LGT). En estos casos, no cabe duda de su naturaleza de obligación principal, como una cuota tributaria más, y por lo tanto participarán de la calificación concursal del crédito tributario sobre el que se asienten.

39 Estos recargos, por lo tanto, acompañan a la obligación tributaria principal en su discurrir por el periodo ejecutivo y por el procedimiento de apremio. En su versión actual, se establece un recargo ejecutivo del 5 por ciento para los casos en se ingresa toda la deuda pendiente una vez iniciado el periodo ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio, un recargo de apremio rebajado del 10 por ciento si se satisface la totalidad de deuda en los plazos señalados en la providencia, y el recargo del 20 por ciento para el resto. Los dos primeros absorben el eventual interés de demora devengado desde el inicio del periodo ejecutivo.

40 Véase a este respecto la recopilación de Sentencias y los comentarios sobre su contenido que recoge RODRIGUEZ MARQUEZ, J., en *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit. págs. 83 a 86. Entre otras, SJM n.º 2 de Barcelona de 11 de abril de 2005 (AC 2005, 816), SJM de Oviedo de 27 de mayo de 2005 (AC 2005, 1020), SJM n.º 2 de Madrid de 23 de junio de 2005 (AC 2005, 1079) y SJM n.º 1 de Madrid de 5 de julio de 2005 (AC 2005, 1113). Más recientemente, cabe citar asimismo la SJM de Málaga de 29 de Marzo de 2006 (AC 2006, 1474) o la SJM de Bilbao de 29 de diciembre de 2006 (AC 2007, 334).

41 Esta última calificación, como crédito ordinario, es asimismo defendida por GONZALEZ GARCIA, J. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., «El crédito tributario en la Ley Concursal», op. cit., pág. 21.

42 Entre otras cabría citar la STS de 15 de marzo de 2013 (RJ 2013, 3484) (2071/2013), STS de 21 de marzo de 2013 (RJ 2013, 3484) (2073/2013), STS de 11 de abril de 2013 (RJ 2013, 3687) (2084/2013), STS de 30 de septiembre de 2013 (RJ 2013, 7294) (5276/2013), STS de 21 de mayo de 2014 (RJ 2014, 4578) (2470/2014) y STS de 2 de junio de 2014 (RJ 2014, 3897) (3144/2014),

43 Entre otras SSTS de 10 de abril de 2013 (RJ 2013, 3686) (STS 2085/2013), 9 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4612) (3517/2013), 14 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4952) (4080/2013), 4 de junio de 2013 (RJ 2013, 4967) (3518/2013), 26 de junio de 2013 (RJ 2013, 3949) (3363/2013) y 26 de julio de 2013 (RJ 2013, 5923) (4427/2013),

44 En caso de insuficiencia de masa, la LC establece un orden de prelación del cobro de los créditos contra aquella, comenzando por los salariales y siguiendo por los créditos por alimentos y las costas y gastos del concurso, pero nada dice respecto de los créditos de naturaleza pública, por lo que se deduce que aquí no existe privilegio alguno, sino que se pagarán después de aquellos y a prorrata (art. 176 bis LC).

45 BELTRÁN, E. «Créditos contra la masa», en *Enciclopedia de Derecho Concursal*, tomo I, [Thomson-Aranzadi], 2012, pág. 879.