

LAS IMPLICACIONES FISCALES Y TRIBUTARIAS DEL CONCURSO DE ACREEDORES

1.LA RECTIFICACIÓN DEL IVA (Modificación de la Base Imponible).

Siendo un **procedimiento voluntario** para el acreedor de un concurso, la modificación de la base imponible a través de la rectificación del IVA, es la primera recomendación que tenemos que realizar y además de forma inmediata, cuando nos enteramos de que una empresa deudora ha sido declarada en concurso de acreedores.

Decimos de forma inmediata, por que dicho procedimiento cuenta con unos requisitos no solo formales, si no también temporales.

Si no se ejerce este procedimiento voluntario deberemos acudir al procedimiento general para la reclamación del IVA correspondiente.

REGULACIÓN

- Artículo 80, apartados, tres, cinco, seis y siete y artículo 114, ultimo párrafo del número 2 del apartado segundo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA).
- Artículo 24, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante RIVA).
- Artículo 6, 7 y 15 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (en adelante ROF.)
- Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante LC).

OBJETIVO

La lógica de esta opción legal esta fuera de toda duda, ya que piénsese que la empresa concursada, no solo no ha pagado al acreedor la factura correspondiente

(incluida la cuota repercutida de IVA), sino que, además, el si ha podido deducirse el IVA correspondiente a esa cuota tributaria que no ha pagado.

Por ello, la cuestión controvertida en este guion, es dar solución al IVA devengado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso y que este no ha sido satisfecho al acreedor, que en cualquier caso ha debido liquidar e ingresar las cuotas repercutidas en la declaración liquidación correspondiente al devengo del tributo. Por su parte la empresa concursada (deudor), habrá podido deducirse de acuerdo con las reglas generales, el IVA soportado en tales operaciones, ya que en las liquidaciones periódicas se incluyen los impuestos repercutidos o soportados con independencia que se hayan cobrado o pagado respectivamente.

Para evitar este perjuicio, la Ley permite al acreedor, comunicar su crédito a la administración concursal, modificando la factura inicial, mediante la emisión de una factura rectificativa, ajustando la misma al IVA efectivamente cobrado, de este modo, con la rectificación de la base imponible, la Hacienda publica será titular de un crédito que tiene su origen precisamente en dicha modificación de la base.

CUÁNDO PROCEDE EL EJERCICIO DE ESTE DERECHO

La LIVA, en su artículo 80.3, determina como presupuesto de hecho para la modificación de la base imponible por el acreedor **el concurso del destinatario de las operaciones sujetas**, e identifica como objeto de la misma a las **cuotas que ha repercutido al concursado y que no han sido ingresadas por este**.

Artículo 80 LIVA. Modificación de la base imponible

Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del [artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal](#).

La modificación de la base imponible ha de cumplir una serie de requisitos y condiciones. Los podemos clasificar en negativos y positivos y a su vez estos, en temporales y formales.

EXCEPCIONES

Artículo 80.5.1º LIVA *No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:*

a) *Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.*

En la medida que dicho cobro se encuentra garantizado mediante garantía real, será clasificado como privilegiado especial, artículo 90 de la LC, disfrutando de una prelación para el cobro que es eficaz incluso frente a los titulares de créditos contra la masa, artículo 154 de la LC. Por ello, por ser predecible el cobro de dicho crédito, no se permite al acreedor del concurso la modificación de la base imponible

b) *Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.*

Justificación de ello, es la posibilidad de que el acreedor haga efectivo el cobro de su crédito no contra el patrimonio del concursado, sino contra la entidad garante, ello salvo que el contrato de seguro del crédito excluya de forma expresa la cobertura del IVA, consulta vinculante de la **DGT de 20 de octubre de 2009 CV 2352/2009** “...en aquellos casos en que el contrato de seguro de crédito excluye de forma expresa la cobertura del Impuesto sobre el Valor Añadido, el argumento anterior quiebra, de manera que podría procederse a la total modificación de la base imponible en la forma prevista en el precepto citado (artículo 80.Tres). Hay que señalar que esto procederá cuando el contrato se excluya de forma expresa la cobertura de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación realizada; en los demás casos en que la cantidad asegurada no cubra el total importe de la base imponible más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, habrá que entender que la cantidad asegurada corresponde proporcionalmente en parte a la base imponible y en parte a la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación, de manera que sólo procederá la modificación parcial de la base imponible por la parte no cubierta por el seguro.”

c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco, de esta Ley.

Con el fin de evitar operaciones artificiosas, auténticos supuestos de simulación económica.

Artículo 79 Base imponible. Reglas especiales

Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el [artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre](#), sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

La justificación de los créditos adeudados, se fundamenta en la imposibilidad de declararse en concurso entes públicos en virtud del artículo 1.3 de la LC. Y la justificación de los créditos afianzados, es la posibilidad con la que cuenta el acreedor para hacer efectivo el pago del crédito frente a la entidad pública.

Artículo 80.5.2º *Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.*

El territorio de aplicación del impuesto se defiende en el artículo 3 de la LIVA.

PROCEDIMIENTO Y PLAZOS

Plazos: El plazo es el requisito mas importante y siendo un plazo tan breve, es aconsejable poner atención en este punto, ya que si se incumple los requisitos temporales el acreedor no podrá proceder a la rectificación, debiendo intentar el cobro de la totalidad del crédito, incluida la cuota del IVA, en el marco del procedimiento concursal, quedando incluida la misma en la masa pasiva del acreedor.

- 1) Primera fecha a tener en cuenta es el día en que se dicte el auto de declaración del concurso “*que, con posterioridad al devengo de la operación, el destinatario sea declarado en concurso*”.
- 2) La modificación de la base imponible se realice por el acreedor del concursado dentro del plazo legal para la insinuación de su crédito en el concurso, por la remisión contenida en el **artículo 80.3 de la LIVA al 21.1.5º de la LC**. Por ello el plazo es de un mes, incluso cuando el procedimiento se tramite como procedimiento abreviado, en el que el plazo de la insinuación de créditos es de 15 días, pues la remisión es expresa al **21.1.5º de la LC**.

Artículo 21.1.5. LC. Auto de declaración de concurso

1. El auto de declaración de concurso contendrá los siguientes pronunciamientos:

5.º El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.º Apartado 5.º del número 1 del artículo 21 redactado por el número tres del artículo 6 del R.D.-ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica («B.O.E.» 31 marzo). Véase la

disposición transitoria segunda del mencionado R.D.-ley sobre régimen de publicidad. Vigencia: 1 abril 2009

Por ello, el acreedor puede optar por comunicar la totalidad de su crédito en el procedimiento concursal o por modificar la base imponible conservando su condición de acreedor concursal exclusivamente por la parte insatisfecha por el deudor (BI), recuperando el importe de las cuotas repercutidas mediante la mencionada modificación de la base imponible, esto es, deduciéndose en los términos establecidos en el artículo 114 de la LIVA. Pero hay que tener muy claro que existe UN MES desde la publicación del Concurso el BOE para la emisión de la factura rectificativa

Procedimiento: Como hemos señalado anteriormente, nos encontramos ante un **procedimiento facultativo para el acreedor**, y no por aquel a cuyo favor hubiese cedido el crédito, ver consulta vinculada de la **DGT de 23 de marzo de 2011** “*La sociedad consultante tiene un derecho de crédito contra la sociedad A. En pago de su deuda, la sociedad A cede a la consultante determinados derechos de crédito que tiene con la entidad B. La sociedad B se halla en concurso de acreedores.*

En todo caso, la subrogación en la posición del empresario no modifica la situación del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con las operaciones sujetas al Impuesto cuyos créditos se transmiten, tal y como establece el apartado 4, del artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18) que dispone que “los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídicas-privadas”.

Por tanto, La modificación de la base imponible de los créditos transmitidos podrá ser realizada, única y exclusivamente, por el sujeto pasivo con cumplimiento de las condiciones señaladas en el artículo 80 de la Ley y su desarrollo reglamentario. En este sentido, teniendo en cuenta que, la consultante no puede subrogarse en la posición del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria de la que se deriva la base imponible que va a modificarse, la modificación sólo podrá ser realizada por ese sujeto pasivo del Impuesto que en el supuesto considerado es el acreedor inicial (sociedad A).

El artículo 80.7 de la Ley de IVA, establece “...la modificación de la base imponible, estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan”.

El acreedor, según el RIVA, en su artículo 24 deberá:

1. En tiempo y forma haber facturado y anotado en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor, las operaciones cuya base imponible pretenda rectificar.
2. Expedir y remitir al deudor una nueva factura en la que se rectifique o en su caso se anule la cuota de IVA repercutida (con los requisitos previstos en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre). Ni en el artículo de la Ley del IVA ni el artículo 24 del Reglamento del IVA recogen la forma que debe realizarse la remisión de la factura rectificativa al deudor, pero dado que también se debe remitir a la AEAT la justificación de la remisión al deudor, es aconsejable que dicha remisión pueda ser acreditada de forma fehaciente, burofax, correo certificado, recibí del deudor, acta notarial de remisión de documentos por correo.
3. Comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa. Para la práctica de dicha comunicación no se ha establecido ningún modelo, aunque si deberá respetar unos mínimos requisitos de contenido, en este sentido, se hará constar que dicha modificación no se refiere créditos garantizados, afianzados o asegurados, ni a créditos entre personas o entidades vinculadas ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

A esta comunicación deberá acompañarse los siguientes documentos:

- La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.
- La copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o la certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquél.

El deudor declarado en concurso deberá:

1) Tras la recepción de la factura rectificativa, deberá presentar la correspondiente declaración-liquidación en el mismo periodo que se reciba la factura rectificativa, haciendo constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las deducidas.

2) Si el deudor tiene la condición de empresario o profesional, esta obligado a comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas.

3) Si no tiene la condición de empresario o profesional, la AEAT podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

El incumplimiento por parte del deudor de estas obligaciones por parte del destinatario-concursado-deudor, no impedirá al acreedor la modificación de la base imponible, artículo 24.2.b) de la LIVA.

A través del mecanismo expuesto en líneas precedentes, el acreedor vera reintegrado el tributo que ingreso 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 en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), en acreedora del deudor concursado por la cuota del IVA que hubiere gravado dicha operación, determinando el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Publica:

Artículo 80.5.5° de la LIVA La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

2. CRÉDITO CONTINGENTE

En este guion, nos centramos en aquellos puntos que presentan **problemas en orden a determinar las masa pasiva del concurso (comunicación y reconocimiento)**.

Empezare por resaltar el contenido del **artículo 86.3 de la LC** *Cuando no se hubiera presentado alguna declaración o autoliquidación que sea precisa para la determinación de un crédito de Derecho Público o de los trabajadores, deberá cumplimentarse por el concursado en caso de intervención o, en su caso, por la administración concursal cuando no lo realice el concursado o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición. Para el caso que, por ausencia de datos, no fuera posible la determinación de su cuantía deberá reconocerse como crédito contingente.*

Junto con el precepto anterior, recordare que el **artículo 21.1.5° de la LC**, establece que los acreedores disponen de un mes desde la declaración del concurso (o 15 días en el caso de concurso abreviado), para comunicar sus créditos a la administración concursal.

Dicho precepto, es obvio que puede llegar a generar problemas, por ejemplo en el caso de que hubiera declaraciones o autoliquidaciones pendientes de presentar, la Administración Tributaria se veía obligada a iniciar procedimientos de comprobación limitada o inspección antes de que finalizara el plazo de un mes anteriormente señalado, y ello para evitar que el crédito resultante tuviera la consideración de subordinado.

De ahí, que con la **Ley 38/2011, de 10 de octubre, se introdujera la reforma del artículo 92.1 LC**, el cual dispone “...*No quedarán subordinados por esta causa, y serán clasificados según corresponda, los créditos del artículo 86.3...*”

Ejemplos de situaciones donde los créditos tributarios tendrán la consideración de contingentes:

- Cuando la cuantificación del crédito tributario no fuera posible, por ejemplo por ausencia de contabilidad.
- Créditos de derecho publico de las Administraciones publicas y sus organismos que resulten de procedimientos de comprobación e inspección, calificándose como contingentes hasta su cuantificación, y a partir de ahí, se calificara de acuerdo con la naturaleza del mismo, sin que en ningún caso pueda ser considerado subordinado por su comunicación tardía, **artículo 87.2 de la LC**.
- En aquellos casos de no existir liquidación administrativa, se clasificara como contingente, hasta su reconocimiento en sentencia judicial, las cantidades defraudadas a la Hacienda Publica desde la admisión a tramite de la querella o denuncia.

Efectos, de la consideración de contingentes:

- Cuando tenga lugar la contingencia prevista, se establece la obligatoriedad de modificar la lista de acreedores y la correspondiente inclusión en ella de los créditos reconocidos, a tenor de lo dispuesto en el **artículo 97.3.4º de la LC**.
- Los créditos derivados de la contingencia, serán clasificados según proceda por su naturaleza, sin que en ningún caso puedan ser subordinados por comunicación tardía (criterio que aparece mencionado en el artículo anteriormente mencionado y en el **92.1 y 87.2 párrafo segundo de la LC**).

Señalar que el **artículo 87.2 de la LC**, califica de **condicionales**, *aquellos créditos de derecho público de las Administraciones públicas y sus organismos públicos recurridos en vía administrativa o jurisdiccional, aún cuando su ejecutividad se encuentre cautelarmente suspendida..”* Los mismos, en virtud del párrafo primero de dicho artículo disfrutaran de los mismos derechos concursales que correspondan a su cuantía y calificación en tanto no se cumpla la condición.

3.OPERACIONES INMOBILIARIAS: Inversión del sujeto pasivo.

La controversia en estas operaciones se ha suscitado en relación a la autoliquidación y correspondiente ingreso del **Impuesto sobre el Valor Añadido**, que se devenga en entregas de bienes llevadas a cabo constante el concurso, en particular en fase de liquidación. En la practica ha sido frecuente, ya que en la mayoría de los concursos han terminado en liquidación, lo que ha exigido la ejecución del patrimonio del concursado mediante subasta o adjudicación directa.

Las entregas de bienes no sujetas o exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, normalmente se encontraran sometidas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y al instrumentarse en escritura publica a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados de le Ley Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Siendo el caso sujeto pasivo el adquirente, quien deberá ingresa a la Administracion Autónoma la cuota tributaria resultante de aplicar a la base imponible, precio de venta, el tipo de gravamen.

Conclusión: en caso de concurso cuando la adjudicación del bien, este sujeta a ITPAJD, será el comprador quien ingresara en la Administracion Autónoma la cuota tributaria.

Llegados a este punto, debemos señalar que en le caso de las operaciones exentas de entrega de inmuebles, la operativa habitual desarrollada con el fin de evitar el ingreso de la cuota tributaria en la Administracion Tributaria, parte de la renuncia a la exención del IVA.

La renuncia se formaliza por el sujeto pasivo a efectos de IVA, el concursado, y en caso de que sus facultades estén intervenidas, la Administracion Concursal. Dicha exención debe cumplirse conforme a las obligaciones formales y materiales del **artículo 20.2 de la LIVA, y a partir de ese momento pasa a encontrarse sujeta al IVA.**

El supuesto mas habitual, es que la **transmisión se produzca en fase de liquidación**, por ello el concursado o la administración concursal expedirá la factura, repercutirá al comprador el IVA de la operación, y dicho importe se ingresara así en la masa activa del concurso, surgiendo un crédito contra la masa favor de la AEAT.

Analizaremos los requisitos para lograr un resultado distinto al anteriormente expuesto, y ello diferenciando dos mementos temporales:

Con anterioridad al 1 de enero de 2012, su fundamento jurídico se encuentra en la redacción de la **DA 6ª de la LIVA**, de la **DA 5ª de la RIVA** y de la **DGT consulta vinculante numero 1680-10 de 22 de julio de 2012**. Encontrándose la operación gravada, (adjudicación de bienes en sede concursal), sujeta a IVA (previa renuncia de la exención), el comprador se encuentra facultado para aplicando la DA 6ª de la LIVA, y cumpliendo los requisitos en ella previstos, ingresar el impuesto en el AEAT.

Requisitos:

- 1) exige que el comprador tenga derecho a la deducción total del IVA soportado en periodos anteriores a aquel, en el que pretende aplicar el mecanismo de la DA 6ª de la LIVA.
- 2) Plazo para la presentación del modelo 390 de declaración-liquidación del Impuesto, así como para efectuar el pago de la cuota resultante, será de un mes a contar desde que el adjudicatario realice la consignación del importe correspondiente.
- 3) Notificación al órgano administrativo o judicial ejecutante.
- 4) Expedir factura el adjudicatario.
- 5) Que la entrega de bienes se haya producido en el marco de un procedimiento de ejecución judicial o administrativo, como es el caso de un concurso en fase de liquidación

Con ello, el ingreso de la deuda tributaria podría realizarse en la AEAT sin que, en consecuencia, deba ingresarse en la masa activa del concurso.

Anteriormente se generaban problemas en el practica concursal, lastrada por el sistemático ingreso de la cuota del IVA en la masa activa, contribuyendo con ello a

financiar el concurso. Perjuicio directo a la AEAT, que solo optaba a un crédito contra la masa de difícil cobro y perjuicio indirecto también a las Administraciones Tributarias Autonómicas, por la sistemática renuncia de la exención de IVA, que de no producirse, tal y como hemos comentado en líneas precedentes, motivaría la sujeción de la operación a ITPAJD.

Con posterioridad al 1 de enero de 2012, su fundamento jurídico se encuentra en la redacción de la **DF undécima bis de la LC, el artículo 84.2.1º y la DA 6ª de la LIVA.**

La Ley 28/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal 22/2003 de 9 de julio, en su artículo único, apartado 118, añade una nueva Disposición Final Undécima bis en la Ley Concursal, por la que se reforma la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, introduciendo un nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo, en la letra **e) del artículo 84.Uno.2º** *cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.*

En virtud de la citada modificación y para facilitar la recaudación del impuesto del IVA, como medida antifraude, desde el 1 de enero de 2012 también se aplica la inversión del sujeto pasivo en las entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal, trasladándose la condición de sujeto pasivo al adquirente.

El objetivo de tal modificación es que la enajenación de bienes inmuebles, realizada tanto en la fase común o como consecuencia de la fase de liquidación del concurso, sea liquidada a efectos del IVA por su adquirente aplicando el mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando éste sea empresario o profesional (dejando de ser el obligado tributario por el impuesto, el empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios).

Por tanto, el empresario o profesional que entrega bienes o presta el servicio no repercutirá cuota alguna de IVA en su factura, mientras que el que adquiere vendrá obligado a autoliquidar el impuesto, consignando el correspondiente IVA repercutido y deduciéndose a su vez el IVA soportado, atendiendo a su derecho de deducción en el caso de que la actividad que ejerce se encuentre en prorrata. Con lo cual, para el adquirente el efecto final será neutro.

El tratamiento en los modelos de declaración 303 (autoliquidación periódica) y 390 (Declaración resumen anual) será el siguiente:

Modelo 303:

- El adquirente, sujeto pasivo por inversión, tendrá que declarar esta operación como IVA devengado en las casillas 01 a 09 -IVA devengado. Régimen general-, y como IVA soportado, en su caso, en las casillas 22 a 25 según el inmueble tenga la consideración de bien corriente o bien de inversión.
- El transmitente deberá incluir esa operación en la casilla 44 -Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción-.

Modelo 390:

- El adquirente, sujeto pasivo por inversión, tendrá que declarar esta operación como IVA devengado en las casillas específicas 27 y 28 -IVA devengado por inversión del sujeto pasivo-, y como IVA soportado, en su caso, en las casillas que correspondan de los apartados -IVA deducible en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes- o -IVA deducible en operaciones interiores de bienes de inversión-. No deberá incluirla en ninguna de las casillas del apartado 10 -Volumen de operaciones-, ya que para él no constituye una entrega de bienes que deba computarse a efectos del volumen de operaciones.
- El transmitente deberá incluir esta operación en la casilla 110 -Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo- o en la casilla 106 -entregas de bienes inmuebles u operaciones financieras no habituales- cuando las entregas de inmuebles no constituyan su actividad habitual.

Con posterioridad al 31 de octubre de 2012, el artículo 5 de la Ley 7/2012 incorpora las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo. Artículo 84.Uno.2º. letra e). Se incorporan dos nuevos supuestos:
 - Entrega de bienes inmuebles.

1°. Cuando se renuncie a la exención a que se refieren los apartados 20° y 22° del artículo 20.Uno (entrega de terrenos no edificables, segundas y ulteriores entregas de edificaciones).

2°. Cuando la entrega se produzca en ejecución de garantía constituida sobre los bienes inmuebles, supuesto que se extiende expresamente a las operaciones de dación en pago y cuando el adquirente asume la obligación de extinguir la deuda garantizada.

- Ejecuciones de obra inmobiliarias. Se añade una letra f) al artículo 84.Uno.2° para incluir un supuesto de inversión del sujeto pasivo cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como de las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificios. También afecta a subcontratistas.

4.APROBACIÓN DEL CONVENIO, AUMENTO DE LA BASE IMPONIBLE DE LA CONCURSADA POR EL IMPORTE QUE SE HA CONDONADO.

Artículo 80 Modificación de la base imponible

Tres. ...

Solo cuando se acuerde 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, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente. *Párrafo segundo del número tres del artículo 80 redactado por el número tres del artículo 5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude («B.O.E.» 30 octubre). Vigencia: 31 octubre 2012*

Artículo 176.1 LC. Causas de conclusión:

1º. Una vez firme el auto de la AP que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.

4º. En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia

5º. Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

Artículo 99. Ejercicio del derecho a la deducción

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

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

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera

transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo.

Número tres del artículo 99 redactado por el número seis del artículo 5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude («B.O.E.» 30 octubre). Vigencia: 31 octubre 2012

Cinco. La obligación de presentar DOS DECLARACIONES-LIQUIDACIONES, una por los hechos imposibles anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, a los efectos de diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa. En la primera de esas declaraciones, el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración.

Número cinco del artículo 99 redactado por el número seis del artículo 5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude («B.O.E.» 30 octubre). Vigencia: 31 octubre 2012

ARTÍCULO 5 LIS: La no percepción de intereses en virtud de convenio de acreedores impide la aplicación de la presunción de onerosidad.