

# EL IMPACTO DE LA CRISIS DEL COVID EN EL IVA

---

Francisco Javier Sánchez Gallardo

*Economista, Inspector de Hacienda del Estado  
(España)*

## SUMARIO

1. Introducción
2. Efectos de la crisis en los contratos
  - 2.1 Rescisiones contractuales
  - 2.2. Reducciones de precio
  - 2.3. Aplazamientos en el cobro
  - 2.4. Impagos
  - 2.6. Indemnizaciones
  - 2.7. Contratos de arrendamiento
  - 2.8. Daciones en pago y similares
3. Declaraciones de concurso
  - 3.1. Requisitos materiales de aplicación
  - 3.2. Plazo
  - 3.3. Requisitos formales
  - 3.4. Procedimiento
  - 3.5. Finalización del concurso
  - 3.6. Supuestos excluidos de la modificación de la base imponible por impago
  - 3.7. Compatibilidad con la recuperación del IVA de los impagados al margen de los procedimientos concursales
  - 3.8. Cesión a terceros de créditos impagados
  - 3.9. Impacto en destinatarios
4. Cese de las actividades
  - 4.1. El cese de la actividad empresarial o profesional
  - 4.2. Disolución de entidades
  - 4.3. Fallecimiento de empresarios o profesionales. Sucesión en la actividad

## 1. Introducción

---

La crisis económica generada por el COVID-19 está generando, y continuará generando por un tiempo, consecuencias muy importantes en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales, con un impacto igualmente considerable en la aplicación del IVA a las mismas. Al margen de algunas medidas específicas adoptadas al efecto, que dejaremos fuera de este comentario, siguen a continuación algunas notas relativas a los aspectos más inmediatos de esta circunstancia.

## 2. Efectos de la crisis en los contratos

---

### 2.1 Rescisiones contractuales

---

De acuerdo con el art.80.dos de la Ley del IVA, cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

En un epígrafe posterior trataremos de los supuestos de impago, cuya regulación es considerablemente más prolija que la que ahora analizamos. Se antoja imprescindible, pues, determinar con precisión cuándo nos encontramos, efectivamente, ante una operación que ha cesado en sus efectos y cuándo ante un simple impago.

Para ello, son de gran ayuda los antecedentes comunitarios existentes sobre la materia, que son varios.

La sentencia del TJUE de 17-7-2014, C-438/13, *BCR Leasing IFN*, analiza la posibilidad de asimilar a operaciones realizadas a título oneroso, esto es, de tratar como autoconsumo, la imposibilidad de recuperar los bienes en contratos de arrendamiento financiero cuando el arrendatario deja de pagar la renta.

Así, ante una serie de casos de impago, *BCR Leasing* se vio obligada a resolver una parte de los contratos de arrendamiento financiero que había celebrado. En virtud de los referidos contratos, los usuarios estaban obligados a restituir a *BCR Leasing* el bien objeto del contrato dentro de un plazo de tres días contado a partir de la resolución del contrato; no obstante, como quiera que algunos de los usuarios se negaron a la restitución, *BCR Leasing* ejercitó acciones judiciales contra los morosos en procedimientos de ejecución, a pesar de lo cual algunos de los bienes litigiosos no pudieron ser recuperados dentro de los plazos previstos al efecto.

La cuestión planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, consistió en dilucidar si debe asimilarse a una entrega de bienes efectuada a título oneroso el hecho de que a una sociedad de *leasing* le resulte imposible recuperar del arrendatario financiero los bienes objeto de un contrato

de arrendamiento financiero a raíz de la resolución del contrato por culpa del usuario, a pesar de las actuaciones encaminadas a recuperarlos. La conclusión del TJUE es contundente, excluyendo el gravamen como autoconsumo de la imposibilidad de recuperación de los bienes arrendados en este contexto.

Para la distinción de operaciones que quedan sin efecto e impagos es relevante la sentencia del TJUE de 12-10-17, Lombard C-404/16.

La normativa nacional admitía la reducción de la base imponible en los casos de anulación, rescisión y reducción del precio, pero no en los supuestos de impago. La controversia se produjo en relación con ciertos contratos de *leasing* financiero con transmisión firme de propiedad que estipulaban que, a su término, los arrendatarios en el *leasing* debían adquirir la propiedad de los bienes en cuestión.

Lombard resolvió los contratos de *leasing* por impago parcial de los importes adeudados y recuperó los bienes objeto del contrato, emitiendo facturas rectificativas en las que redujo la base imponible. Las autoridades húngaras consideraron que se trataba de un supuesto de impago del precio por parte del arrendatario, por lo que Lombard no podía proceder a la reducción de la base imponible.

En este contexto, el TJUE consideró que no había un impago, sino una rescisión de la operación, añadiendo que, a diferencia de lo que sucede en el caso de resolución o de anulación del contrato, la situación de impago no devuelve a las partes a su situación inicial. Si el impago total o parcial se produce sin mediar resolución o anulación del contrato, el destinatario sigue estando obligado al pago y el vendedor sigue disponiendo de su crédito, el cual puede exigir judicialmente.

Así, los términos anulación y rescisión se refieren a situaciones en las que la obligación del deudor de pagar su deuda se extingue totalmente, con las consecuencias que de ello se derivan para el acreedor. Es esto lo que ocurría en el caso de Lombard, que recuperó la posesión de los bienes arrendados y ya no podía reclamar el pago de las cuotas a sus arrendatarios.

Igualmente relevante es la sentencia del TJUE de 3-7-2019, C-242/18, UniCredit *Leasing*.

Este caso se refería igualmente a un contrato de arrendamiento financiero, en el que se establecía que el arrendador podría rescindir el contrato antes de tiempo en caso de incumplimiento y exigir el pago de una compensación igual al importe total de las cuotas impagadas hasta su conclusión.

Las autoridades tributarias búlgaras consideraron que la operación debería considerarse como una entrega de bienes y liquidaron el total del IVA de la operación al comienzo del contrato. Esta liquidación se hizo firme. A pesar de esto, el propietario continuó emitiendo facturas con IVA, lo que resultó primero en un incumplimiento por parte del inquilino y la consiguiente resolución contractual, tras lo cual el propietario intentó recuperar el IVA previamente liquidado por las autoridades búlgaras.

En cuanto a la determinación de si había una «rescisión» o «falta de pago» por referencia a la IVA correspondiente al período comprendido entre el cese de los pagos y la terminación del contrato, el TJUE recordó que los Estados miembros pueden, en casos de impago, establecer excepciones a la posibilidad de reducir la base imponible. Esta opción, estrictamente limitada a casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que el impago de la contraprestación, en determinadas circunstancias y por la situación legal correspondiente, que puede ser difícil de verificar o simplemente provisional (sentencia de 23-11-2017, Di Maura, C-246/16).

En situaciones de impago, el vendedor todavía dispone de su crédito. Por el contrario, los términos cancelación y rescisión se refieren a situaciones en las que la obligación del deudor de pagar su deuda se extingue totalmente, lo que las distingue del impago, que se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva (sentencia de 12-10-2017, Lombard Inatlan Lizing, C-404/16).

Estos criterios condujeron al TJUE a señalar que el impago de parte de las cuotas adeudadas con respecto al período anterior a la rescisión del contrato constituye una situación de impago, respecto a la cual los Estados pueden ejercer su poder para establecer excepciones a la obligación de reducir la base imponible.

La situación de incertidumbre descrita anteriormente también se puede dar cuando existe una probabilidad razonable de que la deuda no se acabe cobrando, sin perjuicio de la posibilidad de que la base imponible se corrija al alza si efectivamente se cobra, en cuyo caso correspondería a las autoridades nacionales determinar, de acuerdo con el principio de proporcionalidad y bajo revisión judicial, el efecto de un impago en función de las particularidades de la legislación nacional aplicable (sentencia de 23-11-2017, Di Maura, C-246/16, sobre la que después volveremos).

Estas conclusiones se han hecho igualmente extensivas a la indemnización recibida por la rescisión anticipada del contrato, que se ha considerado contraprestación de operaciones sujetas al tributo, al igual que las anteriores.

En cuanto a su falta de pago, el TJUE reiteró los criterios relativos a los supuestos de impago o rescisión de operaciones, afirmando que, dado que existe una probabilidad razonable de que la deuda correspondiente a las cuotas antes de la terminación del contrato no sea satisfecha, y dado igualmente que los importes pendientes no han sido acusados durante casi nueve años, se debe considerar que esta posibilidad también se aplica a las cuotas posteriores a la terminación del contrato.

El TJUE concluyó que la facultad de limitar la recuperación del IVA en los supuestos de impago no puede aplicarse con respecto al período posterior a la terminación del contrato, asimilándolo, por tanto, a una operación que ha quedado sin efecto, sin perjuicio de la posibilidad de que la base imponible se corrija al alza en caso de que produzca el pago de la contraprestación.

Con base en las consideraciones anteriores, y de vuelta a la normativa interna, resulta que para la recuperación del IVA en operaciones que quedan sin

efecto, el aspecto más problemático es su distinción respecto a aquellas que mantienen su vigencia, pero no se produce el pago por parte del deudor, ya que para estas últimas la modificación de la base imponible está sujeta a unos requisitos de forma y de fondo que son muy exigentes.

La falta de pago por parte del destinatario no implica que las operaciones queden sin efecto. Así lo ha establecido de manera reiterada la DGT (entre otras, contestación de 30-4-99, 0672-99), relativa a un servicio en el que el destinatario no hace efectiva la contraprestación y se rescinde el contrato conforme al art. 1124 del Código Civil, en la que se señala que la falta de pago a título de contraprestación de la operación gravada, no puede entenderse que deja sin efecto dicha operación, por cuanto que ello no significa que deje de consumirse el bien o servicio recibido; tampoco supone la falta de pago una alteración del precio pactado y el crédito a favor de quien realiza la operación permanece inalterable, siendo reclamable en vía judicial.

Al entender de la DGT, habiéndose producido el consumo de los bienes o servicios objeto de la operación, no cabe entender que haya quedado sin efecto, por más que, desde el punto de vista del Derecho común, se pudiera llegar a una conclusión distinta. Únicamente en caso de devolución de los referidos bienes o servicios, en los términos que antes hemos descrito, cabría llegar a una conclusión distinta. De sentido equivalente es la contestación de la DGT de 21-4-08, V0826-08.

De este modo, el cese en los efectos de las operaciones habrá de apreciarse en función de sus características, pero no de que el cliente o destinatario atienda sus obligaciones de pago. La falta de atención de dichas obligaciones podrá dar lugar, en su caso, a la modificación de la base imponible por impago, pero no a su calificación de cesadas en sus efectos o inexistentes.

Tratándose de entregas de bienes, los supuestos en los que, su devolución da lugar a la citada desaparición del derecho de crédito, habrían, tanto conforme a los criterios doctrinales que se han apuntado como conforme a la jurisprudencia, de dar lugar a considerar las operaciones como resueltas a estos efectos.

Asimismo, cabe entender que es cuando se produzca la rescisión que da lugar a la resolución contractual cuando procederá la base imponible, no antes. En este sentido se ha pronunciado la DGT, que ha indicado que el plazo del que se dispone para proceder a la rectificación de las cuotas repercutidas, cuatro años, debe computarse desde el momento en que se produjeron las circunstancias que motivan la rectificación, es decir, desde el momento en que quedó resuelta la operación (contestaciones de 5-3-13, V0678-13, ó 7-5-13, V1534-13).

Ejemplos de resoluciones contractuales relativas a entregas de bienes en las que la DGT ha admitido la modificación de la base imponible serían:

- Reversión de bienes expropiados, que no suponen una nueva entrega, sino la resolución, aunque sea parcial, de la expropiación inicialmente realizada (DGT, 9-7-01, 1417-01, ó 22-4-08, V0829-08). En el supuesto de que en los bienes expropiados se hubiesen efectuado mejoras, las mismas sí que se han considerado sujetas al IVA cuando los citados bienes se devuelven

a sus propietarios iniciales con ocasión de su reversión (DGT, 16-5-08, V0979-08, 19-4-11, V1019-11, ó 2-9-14, V2244-14) A idéntica conclusión se ha llegado en relación con permutas inmobiliarias que se resuelven (DGT, 19-2-08, V0418-18).

- Resolución de un contrato de compraventa de inmuebles por defectos en la construcción, quedando el mismo sin efecto (DGT, 24-4-07, V0859-07). En tal caso, la parte vendedora debe rectificar la repercusión efectuada y regularizar su situación tributaria en la declaración correspondiente al período en que debe efectuarse la misma o en los posteriores hasta el plazo de cuatro años siguientes a aquella, estando obligada a reintegrar al destinatario el importe del IVA repercutido en exceso (DGT, 31-5-10, V1183-10). La devolución que realiza de las cantidades satisfechas por la parte compradora no supone la realización de ninguna operación sujeta, sino la restitución del precio que en su día se satisfizo, no siendo procedente, pues, la realización de ningún acto de repercusión tributaria, sin perjuicio de que la devolución incluya la totalidad del tributo que se hubiera repercutido (DGT, 5-11-09, V2479-09, ó 20-9-11, V2149-11).
- Resolución de permuta inmobiliaria, para la cual se ha considerado que no implican la realización de ninguna operación sujeta, por lo que no hay devolución de ingresos indebidos sino regularización en la correspondiente autoliquidación (DGT, 11-12-13, V3579-13, ó 25-11-15, V3709-15). Si lo que se entrega como consecuencia de la permuta que se resuelve es otro inmueble de las mismas características que el inicialmente previsto, no hay resolución de la operación (DGT, 16-5-12, V1050-12).

Las anteriores consideraciones deben entenderse sin perjuicio de lo dispuesto específicamente para las acciones de reintegro de la masa concursal, específicamente reguladas por el art.80.tres de la Ley del IVA.

Si la operación en cuestión fuera una prestación de servicios, el principio debería ser el mismo, de forma que si deja de producirse el acto o actos de consumo a que ha de dar lugar la citada prestación y este cese en sus efectos da lugar a que el prestador del servicio pierda su crédito frente a su cliente, se podrá considerar la operación como cesada en sus efectos.

A este respecto se puede mencionar el caso de la venta de abonos para la asistencia a eventos deportivos, en el que incluso si el socio abonado comunica al club su intención de no asistir a alguno de los partidos para la venta de la entrada a terceros, supuesto en el que la DGT ha entendido que no cabe considerar resuelta la operación, por lo que no procede la modificación de la base imponible (DGT, 17-6-09, V1423-09).

En coherencia con lo que se indicó en relación con entregas de bienes que son discutidas en los tribunales, el TEAC ha considerado que no puede modificarse la base imponible por resolución de operaciones en tanto no se pronuncien los órganos judiciales a los que ha acudido el destinatario de los servicios prestados por el sujeto pasivo (TEAC 12-5-09, RG 1003/07).

Por referencia a los efectos de la crisis provocada por el COVID-19, si se producen modificaciones en las condiciones de las prestaciones y con ello se efectúan alteraciones en los derechos de crédito de los prestadores, y supuesto que se acrediten debidamente, estas podrán reconducirse al cese en los efectos de las operaciones o a la alteración de sus condiciones.

La resolución de las operaciones ha de producirse por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio. Con esta expresión, parece que es voluntad del legislador dar pábulo a cualquier circunstancia que pueda dar lugar a la resolución de los vínculos obligacionales que definen las operaciones sujetas al IVA, sea cual sea dicha circunstancia. En este sentido se ha expresado la DGT, 2-12-99, 2279-99, en la que se ha remitido esta referencia a la fuente del Derecho mercantil que se cita en el art.2 del Código de Comercio.

Para la rectificación de la repercusión, amén de la emisión de la correspondiente factura rectificativa, hay que estar a lo dispuesto con carácter general por el art.89.cinco de la Ley del IVA, si bien hay que tener en cuenta que para estas situaciones no cabe la devolución de ingresos indebidos, al menos al entender de la DGT, ya que el ingreso en su día realizado no fue incorrecto (DGT, 21-12-01, 2286-01 ó 7-11-02, 1687-02, entre otras) así como del TEAC (Resol. de 17-3-16, RG 703/2013, entre otras). Por tanto, el procedimiento para la recuperación de las cuotas repercutidas en exceso será su consignación como menor IVA devengado en las siguientes autoliquidaciones de quien realizó la operación que ha quedado sin efecto.

Debe tenerse en cuenta que, una vez efectuada la modificación de la base imponible mediante la expedición de la factura rectificativa, el plazo del que dispone el acreedor para recuperar el IVA repercutido, es de un año (TEAC, Resol. de 25-6-2019, RG 9911/2015, con base en STS de 5-2-2018, Recurso n.º 646/2017).

## 2.2. Reducciones de precio

---

Siguiendo con el art.80.dos de la Ley del IVA, el segundo supuesto que contempla es el de la alteración en el precio de las operaciones. En este caso, las operaciones mantienen sus efectos, pero se modifica su precio o contraprestación. Considerando que dichos precio o contraprestación conforman la base imponible del IVA, parece razonable que la alteración de aquellos dé lugar a la modificación de esta.

Al igual que para las operaciones que quedan sin efecto, es importante distinguir estos supuestos de los de impago por parte del destinatario de las operaciones, ya que en estos es necesario el cumplimiento de los requisitos que se establecen en los apartados tres y cuarto de la Ley del IVA.

Siguiendo con la jurisprudencia europea antes referida, las situaciones que se regulan por el art.80.dos de la Ley del IVA, cuando hace referencia a alteraciones en el precio de las operaciones, son tales que, con renuncia a la exigencia de la contraprestación inicialmente prevista, y sea cual sea la causa que la

motivo, esta se sustituye por otra, que pasa a constituir la base imponible de la operación.

Situaciones de alteraciones de precio que habilitan la modificación de la base imponible analizadas por la doctrina administrativa serían:

- Prestación de servicios defectuosa que da lugar a la correspondiente demanda que acaba en sentencia en la que así se establece (DGT, 22-10-99, 1960-99).
- Compraventa de un inmueble en la que el precio se condiciona a los ingresos que obtendrá el adquirente por su arrendamiento, siendo que, como consecuencia de ello, se efectúa su reducción (DGT, 18-2-04, 0325-04).
- Compraventa de un local para la instalación de unas salas de cine en la cual el precio se pacta en función de la recaudación en taquilla, lo que da lugar a una revisión del precio, que habilita una modificación de la base imponible (DGT, 13-2-08, V0313-08).

Como relativa especialidad de lo anterior podemos mencionar la concesión de descuentos, que reduce la base imponible del IVA como dispone el art.78.tres. 2º de la Ley del IVA. Las características más importantes de dicha exclusión son:

- 1º. No distinguiendo la norma, se tratan así cualesquiera descuentos y bonificaciones, con independencia de la razón o causa a la que responda su concesión. La única restricción a lo anterior la encontraremos en que los citados descuentos no podrán ser contraprestación de otras operaciones. De ser este el caso, no se produciría la citada reducción.
- 2º. Se admite la libre prueba de la efectividad del descuento, la cual, normalmente, se concretará en los documentos que se expidan por las operaciones.
- 3º. La concesión de descuentos efectuada con ocasión de la realización de las operaciones incide en la base imponible del IVA por mandato del art. 78.tres.2º de la Ley del IVA. Cuando dicha concesión se produce con posterioridad, lo que ocurre es que se minora o reduce igualmente la base imponible, pero por la vía de su modificación, tal y como establece el art. 80.uno.2º de la Ley del IVA.

Que el descuento o minoración en el precio de las operaciones responda a causas excepcionales, como pueden ser las derivadas de la crisis provocada por el COVID-19, es irrelevante a estos efectos. En consecuencia, si se concede un descuento a un cliente por esta razón, minora la base imponible exactamente en las mismas condiciones que si el descuento responde a otras razones estructurales, como pudieran ser las tradicionales campañas de incentivo en las ventas.

En última instancia, la concesión de un descuento supone una minoración de la contraprestación que obtiene el empresario o profesional que realiza la operación sujeta al IVA, por lo que parece lógico que dicho descuento incida en la base imponible del IVA en la misma medida.

La cuestión, sin embargo, es algo más compleja de lo que pudiera parecer, ya que los procedimientos a los que se acude para la concesión de descuentos para la fidelización de la clientela son diversos, como también son diversas las vicisitudes que se pueden presentar en su desarrollo. Buena muestra de ello es la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que es relativamente profusa, como la doctrina emanada a su estela, si bien, por razones de brevedad, no la vamos a exponer.

## 2.3. Aplazamientos en el cobro

---

Otra de las circunstancias que puede provocar la crisis es el aplazamiento en el vencimiento de los pagos previstos en el normal desarrollo de los contratos. Este aplazamiento puede incidir, en su caso, en el devengo del tributo, lo que obliga a la toma en consideración de las reglas de devengo que se contienen en el art.75 de la Ley del IVA, por todos conocidas.

Con excepción de las reglas relativas a las operaciones de tracto continuado, sobre lo que volveremos en el epígrafe relativo a los arrendamientos inmobiliarios, o a los cobros anticipados, es importante tener en cuenta que el devengo del IVA no depende de la fecha en que se cobre o resulte exigible la contraprestación. En consecuencia, y con las excepciones que se han mencionado, el hecho de que se produzcan aplazamientos, consentidos o no, en el cobro de las contraprestaciones no incide en el devengo del tributo.

## 2.4. Impagos

---

### 2.4.1. Consideraciones generales

Para operaciones mantienen su vigencia, supuesto igualmente que no hay ninguna alteración en el precio ni aplazamiento en el calendario de pagos previsto, el incumplimiento de sus obligaciones por parte del cliente conduce a la modificación de la base imponible por impago, que se contempla por el art.80 de la Ley del IVA en sus apartados tres a cinco.

También el TJUE se ha ocupado de esta cuestión en varias ocasiones. Así, en su sentencia de 3-7-97, Goldsmiths C-330/95, se refiere a una restricción existente en la normativa británica, que impedía la modificación de la base imponible por impago en los casos en que la contraprestación de las operaciones no se obtenía en dinero, sino en especie.

El TJUE declaró que la facultad que tienen los Estados de la UE de no admitir la rectificación de la base imponible en los casos de impago ha de limitarse a casos excepcionales. No cabe excluir esta posibilidad por el mero hecho de que la contraprestación sea no dineraria cuando se ha admitido para supuestos de contraprestación dineraria.

La sentencia de 26-1-12, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, analiza la posibilidad de condicionar la modificación de la base imponible a que se disponga, por parte del sujeto pasivo, de un acuse de recibo en el que se hace constar que la factura rectificativa ha sido recibida por el destinatario de la operación.

El TJUE admitió que los Estados de la Unión condicionen la modificación de la base imponible a que el sujeto pasivo disponga de un acuse de recibo en el que se acredita que el destinatario de los bienes o servicios ha recibido la correspondiente factura rectificativa.

Añadió que los principios de neutralidad y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a lo anterior; sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo conseguir tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que su cliente tiene en su poder la factura rectificativa y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificativa.

La sentencia de 2-7-15, *NLB Leasing*, C-209/14, se refiere a la calificación de las operaciones de arrendamiento financiero y a la posibilidad de reducción de la base imponible por impago, en su caso. En un contexto de impago por parte de su arrendatario, y ante la pretensión de modificación de la base imponible por parte del arrendador que había recibido el total del importe que le era debido, el TJUE la excluyó.

También a impagos se refiere la sentencia de 23-11-17, *Di Maura* C-246/16. La legislación italiana admitía la reducción de la base imponible en caso de impago, pero solo cuando se hubiera instado un procedimiento concursal contra el deudor que hubiera terminado de forma infructuosa para el acreedor. La duración media de este tipo de procedimientos en Italia es de diez años. El TJUE declaró que los Estados de la UE no pueden supeditar la reducción de la base imponible al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando dicho procedimiento puede durar más de diez años.

Finalmente, tenemos la sentencia del TJUE de 6-12-18, *Tratave* C-672/17, en la que el TJUE concluyó que el principio de neutralidad, conjuntamente con la Dir 2006/112, no se oponen a una normativa nacional que dispone que el sujeto pasivo solo puede reducir la base imponible del impuesto en caso de impago cuando previamente haya comunicado al adquirente del bien o servicio, sujeto pasivo del impuesto, su intención de anular una parte o la totalidad del IVA, a efectos de la rectificación de la deducción del importe del IVA que este último haya podido practicar.

#### 2.4.2. Requisitos materiales

El punto de partida en estos casos es la realización de operaciones para las cuales no se ha producido el pago de su precio. Por tanto, el primer requisito material que ha de concurrir para la recuperación del IVA es que se haya reali-

zando una operación cuyo destinatario no haya hecho efectiva su contraprestación.

La existencia de la operación y su sujeción al IVA, en la medida en que partimos de una entrega de bienes o prestación de servicios que en su día se consignó en una autoliquidación de IVA, no debería ser una cuestión polémica. A efectos del IVA, no parece que tenga sentido otra cosa. En este sentido, conviene recordar que el art.24.2.a).1º del Reglamento del Impuesto exige a estos efectos que las operaciones hayan sido facturadas y anotadas en los libros registro en tiempo y forma, requerimiento que carecería de sentido si no fuera por la existencia y sujeción de las operaciones.

Por sí mismo, el impago tampoco plantea, mayores dudas; sin embargo, carece en este contexto de los requisitos garantistas que concurren en los supuestos de concurso, lo que explica la exigencia de que se reclame el pago al deudor por cualquiera de las vías que apunta. Por esta razón es por la que el desistimiento por parte del acreedor o el acuerdo de cobro posterior al requerimiento de pago impiden la modificación de la base imponible.

Con anterioridad a la modificación de la base imponible es posible que se produzcan pagos parciales, los cuales, conforme al art.80.cinco.4ª de la Ley del IVA, se entenderán IVA incluido.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta los requisitos materiales específicos que establece el art.80.cuatro de la Ley del IVA para estos supuestos, que son los siguientes:

- El transcurso de ciertos plazos desde el devengo de la operación, que dependen del volumen de operaciones del acreedor. Transcurridos estos, se dispone de un plazo de 3 meses para la modificación.
- Que el destinatario sea empresario o profesional o, siendo particular, la operación tenga una contraprestación superior a 300 €.
- La reclamación judicial al deudor o la intimación al mismo a través de un requerimiento notarial.

#### 2.4.3. Plazo

A estos efectos hay dos circunstancias que son distintas, la demora que tiene que producirse en el pago para que se pueda modificar la base imponible por impago y, transcurrida la anterior, el plazo para hacer efectiva esta modificación.

Para la modificación de la base imponible por impago es necesario, con carácter general, que haya transcurrido un año desde el devengo sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito, siendo la fecha que determina el inicio y terminación del plazo de un año que establece la Ley del IVA la del devengo.

Para los pequeños empresarios o profesionales (aquellos con un volumen de operaciones que no supere en el año natural anterior los 6.010.121,04 €), las posibilidades que se abren son dos: pueden modificar la base imponible en los 3 meses siguientes a los 6 y 12 meses siguientes al devengo de las operaciones. Así, los meses en los que cabe la modificación son los meses séptimo, octavo, noveno y, de nuevo, decimotercero, decimocuarto y decimoquinto siguientes al devengo.

El mismo art.80.cuatro de la Ley del IVA contiene una especialidad, en la aplicación de estas reglas, cuando nos encontremos ante operaciones a plazos o con precio aplazado, para las cuales la modificación se condiciona al transcurso del plazo de un año (seis meses, en su caso) desde el vencimiento del plazo o plazos impagados. A estos efectos, se dispone que se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del IVA y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

La justificación de esta disposición es relativamente obvia: se trata de evitar que a la fecha en que se constata el incumplimiento de la obligación de pago haya transcurrido, o esté a punto de transcurrir, el plazo del que se dispone para la modificación de la base imponible, antes referido.

Si el aplazamiento concedido al cliente da lugar a varios vencimientos, hay que tener en cuenta varios elementos, que son los siguientes:

- La operación se considerará a plazos si entre el devengo del IVA correspondiente a la misma y el último vencimiento hay más de un año.
- La reducción de la base imponible se realizará a medida que vaya transcurriendo el plazo de un año desde cada uno de los vencimientos.
- En caso de que se produzca un cobro o cobros con anterioridad a la modificación de la base imponible, los mismos habrán de considerarse IVA incluido.
- Basta con una reclamación de pago, relativa a cualquiera de los vencimientos desatendidos, para poder acudir a este procedimiento.

Para las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el transcurso del plazo del año se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el art.163 terdecies de la Ley del IVA. No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de 6 meses o un año que venimos refiriendo desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

Transcurrido el plazo que se ha descrito, para la modificación de la base imponible se dispone de 3 meses, dentro de los cuales ha de procederse a la expedición de la factura rectificativa para la recuperación del tributo. De no

respetarse estos plazos, no será factible la modificación, tal y como indica la DGT en contestación de 20-10-10, V2768-10.

#### 2.4.4. Condición del destinatario

La modificación de la base imponible que analizamos está condicionada a que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, a que la base imponible, IVA excluido, sea superior a 300 €.

La DGT ha sido bastante restrictiva a este respecto, refiriendo este elemento a la parte de contraprestación o precio que es exigible cada vez para las operaciones de tracto sucesivo (contestación de 30-6-05, V1300-05).

#### 2.4.5. Reclamación de pago al deudor

En este contexto, la recuperación del IVA de los morosos se enfrenta al serio problema de la acreditación de la existencia de la operación y del impago por parte del cliente. Esta segunda circunstancia, que, en particular, es la que habilita la recuperación de la cuota correspondiente, es la que puede suscitar mayores dudas a la Administración, ya que se trata de una cuestión entre particulares respecto de la cual, en principio, no existe ningún instrumento de control. Por esta razón la Ley del IVA condiciona la modificación a que, efectivamente, el acreedor intime el pago por parte de su cliente, admitiendo al efecto tres posibilidades, que son la reclamación judicial, el requerimiento notarial y la certificación pública en el caso de los impagados de Entes públicos.

Para el caso de la reclamación judicial al deudor, a falta de dicha reclamación, la DGT, 10-2-99, 0165-99, ha entendido que no procede la modificación, ello incluso en el supuesto de que la cantidad impagada fuera una tasa, la cual, en caso de impago, había de dar paso al correspondiente procedimiento ejecutivo.

El requisito que analizamos ha de considerarse cumplido una vez planteada la demanda, aunque esta sea admitida a trámite con posterioridad (DGT, 14-9-01, 1674-01, 5-12-03, 2105-03, ó 9-3-04, 0562-04). De igual modo, se admiten a estos efectos los actos de conciliación, ya que se celebran delante del juez y están provisto de los requisitos de las garantías necesarias al efecto (DGT, 14-00, 0838-00, 25-11-02, 1806-02, ó 2-3-07, V0480-07), así como el arbitraje privado previsto por contrato para sustituir a la demanda judicial (DGT, 25-7-03, 1038-03, ó 2-10-03, 1511-03).

Por el contrario, la misma Ley del IVA, en su art.80.cuatro, dispone que cuando se produzca el desistimiento de la reclamación judicial al deudor por parte del sujeto pasivo, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

En cuanto a la sentencia, en su caso, habrá que estar a sus términos. En particular, si se ordena el pago, total o parcial, a favor del acreedor y este se produzca, el mismo obliga a modificar de nuevo la base imponible al alza en caso de que el cliente o destinatario actuase como consumidor final, no así en otro caso.

La segunda opción existente es el requerimiento notarial, para cuya delimitación habrá que estar a las condiciones de ejercicio de la función notarial. A este respecto, la DGT (contestaciones de 17-12-10, V2752-10 ó 7-4-2015, V1047-15), ha aclarado lo que se puede considerar como requerimiento notarial a estos efectos, señalando, de acuerdo con la Dirección General de Registros y del Notariado, una interpretación estricta de la cuestión. Esta misma aproximación se ha señalado por el TEAC (Resol. de 22-5-19, RG 7624/2015, y 15-10-19, RG 9776/2015).

En el supuesto de créditos adeudados por Entes públicos, se admite a estos efectos la certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

La doctrina administrativa (DGT, 17-12-10, V2752-10) ha dispuesto que la expedición de dicha certificación podrá solicitarse a partir de la fecha en que se tenga derecho al cobro de dicho crédito, admitiéndose la solicitud del certificado desde el vencimiento de la deuda exigible no pagada hasta el final de los 3 meses siguientes a que se refiere el art.80.cuatro.4ª de la Ley del IVA.

Si la certificación no se expide a tiempo, la DGT deniega la posibilidad de que se pueda entender que se produce un supuesto de silencio administrativo positivo. En consecuencia, es necesario esperar a disponer del citado documento. No obstante, de producirse la expedición tardía del certificado, y considerando que la inacción administrativa no puede perjudicar el derecho del contribuyente a la modificación de la base imponible, la DGT admite que cuando se haya solicitado en plazo el certificado, el plazo para la reducción de la base imponible se considere interrumpido hasta que se disponga del mismo, si bien se aclara que en todo caso, la reducción de la base imponible no podrá realizarse mientras no se disponga del certificado, cumplido el resto de requisitos previstos legal y reglamentariamente.

#### 2.4.6. Requisitos formales

En estos supuestos, y conforme al art.24.2.a).1º del Reglamento del Impuesto, las facturas correspondientes deberán haber sido expedidas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.

En buena lógica, si el contribuyente que pretenda la modificación de la base imponible está en el SII, la obligación de registro deberá entenderse referida a la de suministro de los campos de registro de las facturas correspondientes.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta la existencia de requisitos formales específicos, que son los siguientes:

- La anotación en el libro registro de facturas expedidas de que ha transcurrido el plazo de un año o de 6 meses desde el devengo de la operación sin que se haya obtenido el pago por parte del destinatario (art.80.cuatro. 2ª de la Ley del IVA). Cuando quien se encuentre en esta circunstancia aplique el SII, surge la duda de si con el suministro de los campos de registro de la factura rectificativa correspondiente a la operación, identificada con su clave específica (R3 en este caso), se puede dar por cumplida esta obligación, duda que debería resolverse afirmativamente.
- La expedición de factura rectificativa, ello conforme a lo dispuesto por el art.15 del Reglamento de facturación, aunque también el art.24.2 del Reglamento del Impuesto se refiere a ella, al obligar a adjuntar una copia de la misma a la comunicación que hay que dirigir a la AEAT en estos casos.

Esta factura rectificativa ha de enviarse al destinatario de la operación, debiendo acreditarse este extremo a través de cualquier medio de prueba admitido en derecho (art.24.1 del Reglamento del Impuesto y DGT, 18-11-05, 0277-05).

#### 2.4.7. Procedimiento

La modificación de la base imponible por impago del destinatario se condiciona a que el acreedor dirija una comunicación específica a la AEAT, comunicación que tiene las siguientes características (art.24.2.a).2º del Reglamento del Impuesto):

- 1ª. Ha de realizarse por vía electrónica a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT.
- 2ª. Debe efectuarse en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, señalando la modificación de la base imponible practicada.
- 3ª. En ella se hará constar cierta información, como que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el TAI ni en Canarias, Ceuta o Melilla.
- 4ª. A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos, que se remitirán a través del registro electrónico de la AEAT:
  - la copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas;
  - los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial;
  - en el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado al que antes nos referimos.

#### 2.4.8. Situación del destinatario

El art.24.2 del Reglamento del Impuesto, para el caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, establece las siguientes obligaciones:

- 1ª. Comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor. La misma norma establece que el incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos al efecto.
- 2ª. En la autoliquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas, deberá hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas, incluidas, en su caso, el de las no deducibles, como minoración de las cuotas deducidas.

Si el destinatario es consumidor final, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor. Cabe entender que la única obligación que le incumbe, pues, es la de conservación de estos documentos para su aportación a la Administración si esta lo requiere.

#### 2.4.9. Actuaciones posteriores a la modificación de la base imponible

Efectuada la reducción de la base imponible, no procede, con carácter general, su modificación de nuevo al alza (art.80.cuatro.C de la Ley del IVA); no obstante, hay que tener en cuenta dos vicisitudes importantes, como son la de que se produzca el cobro de las cantidades debidas o el desistimiento de la demanda o, en su caso, el acuerdo con el deudor alcanzado a raíz del requerimiento notarial.

Si se produce el cobro del crédito, hay que distinguir en función de la condición del deudor:

- Si este era empresario o profesional, la base imponible no se volverá a modificar al alza, aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación,
- Por el contrario, cuando el destinatario actúe como consumidor final, y según el art.80.cinco de la Ley del IVA, sexto párrafo, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas. Dentro de esta categoría habría que incluir, en particular, a las Administraciones públicas.

A la posibilidad de que se produzca el desistimiento de la reclamación judicial o se llegue a un acuerdo de cobro con el deudor con posterioridad al requere-

rimiento notarial se refiere el segundo párrafo del art.80.cuatro.C) de la Ley del IVA, disponiendo que, en tal caso, habrá que modificar de nuevo la base imponible al alza mediante la expedición de la correspondiente factura rectificativa.

#### 2.4.10. Supuestos excluidos de la modificación de la base imponible por impago

La Ley del IVA, en su art.80.cinco, señala ciertos supuestos excluidos de la modificación de la base imponible y que se analizan a continuación:

- 1º. Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada. Esta limitación se justifica por la certeza que tiene el acreedor respecto al cobro de su crédito, incluyendo la cuota de IVA correspondiente. Cabe entender que si la garantía es parcial, cabrá la modificación en la parte no garantizada.

La doctrina administrativa ha sido literal en la interpretación de esta restricción, impidiendo la modificación de la base imponible cuando el crédito no cobrado contaba con una segunda hipoteca (DGT, 31-5-10, V1185-10).

- 2º. 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.

La DGT ha precisado que, en aquellos supuestos en que el contrato de seguro de crédito excluya de modo expreso la cobertura del IVA, puede procederse a la total modificación de la base imponible (DGT, 19-4-99, 0546-99, ó 20-10-09, V2352-09). De igual modo, si la cobertura es parcial, cabrá la modificación por el resto (DGT, 15-6-09, V1394-09).

- 3º. Créditos entre personas o entidades vinculadas. En la delimitación de las que hay que tomar como tales debe acudir al art.79.cinco de la Ley del IVA. En buena lógica, esta restricción lo que pretende es eliminar la posibilidad de que se realicen operaciones fraudulentas.
- 4º. Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.
- 5º. Créditos en los que el destinatario no esté establecido en el TAI ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

#### 2.6. Indemnizaciones

---

Otra de las vicisitudes a que da lugar una situación de crisis provocan que en numerosas ocasiones se indemnicen daños y perjuicios de diversa naturaleza, lo cual, en cuanto al IVA se refiere, suscita la duda de su sujeción al impuesto.

De acuerdo con el art.78.tres.1º de la Ley del IVA, no forman parte de la base imponible del IVA las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que,

por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

La norma no establece la exclusión incondicionada de las indemnizaciones de la base imponible, sino únicamente de aquellas que no se puedan considerar contraprestación de entregas de bienes o de prestaciones de servicios. Cualquier indemnización que pueda ser caracterizada de este modo, esto es, como contraprestación de operaciones sujetas al IVA, formará parte –constituirá– la base imponible de las mismas.

La normativa comunitaria no se ocupa de esta cuestión, a pesar de lo cual el TJUE ha tratado en varias ocasiones esta cuestión, evacuando las siguientes sentencias:

- a) Sentencia de 1-7-82, BAZ Bausystem, 222/81, relativa a los intereses moratorios que se obliga a pagar a un subcontratista por parte de un órgano judicial como consecuencia del retraso en el cumplimiento de un contrato, cuantificados conforme a la legislación civil y mercantil, esto es, que no venían establecidos por contrato. El TJUE descartó esta inclusión, jurisprudencia que ha tenido eco en la doctrina administrativa, que ha dispuesto otro tanto, entre otros, para los establecidos en la normativa sobre contratación administrativa (DGT, 14-3-01, 0541-01; 9-9-02, 1243-02), o en la LGT para el caso del retraso en el pago de tasas contraprestación de operaciones sujetas al IVA (DGT, 24-9-02, 1387-02).
- b) Sentencia de 15-12-93, Lubbock *Fine*, C-63/92, relativa a la exención de la cantidad que recibe el arrendatario de un local de oficinas como compensación por la renuncia a sus derechos arrendaticios, y que confirmó que el hecho de que un arrendatario, que renuncia a su contrato de arrendamiento, devuelva la posesión del inmueble a su propietario a cambio de una indemnización, está comprendido en el concepto de «alquiler de bienes inmuebles».
- c) Sentencias de 29-2-96, Jürgen Mohr C-215/94, y 18-12-97, Landboden-Agrardienste C-384/95, relativas a la sujeción al IVA del pago de compensaciones por abandono o reducción de la producción agraria. Estas, en el entendido de que no había un destinatario identificado ni identificable de los hipotéticos servicios prestados por quienes abandonaban la producción, concluyen la no sujeción al impuesto del citado abandono de la producción, resultando que al pago de las cantidades respectivas se le reconoce la naturaleza indemnizatoria. Estas sentencias se han mencionado por la DGT en muchas de las contestaciones relativas al cobro de indemnizaciones para motivar su no sujeción.
- d) Sentencia de 18-7-07, Sociétés thermale d'Eugénie-les-Bains C-277/05, relativa a la retención de unas arras penitenciales, en relación con un servicio no prestado, como base imponible del tributo, que se descartó. Los criterios de esta sentencia han sido acogidos por la DGT en supuestos de desistimiento de operaciones en las que se retenían cantidades en poder de los proveedores (DGT, 15-9-08, V1675-08, 7-3-08, V0517-08, 22-4-10, V0793-10, ó 6-5-10, V0928-10).

- e) Sentencia de 23-12-2015, Air France - KLM C-250/14 y C-289/14, que afirma que la emisión de billetes por compañías aéreas está sujeta al IVA aun en caso de que los pasajeros no hayan utilizado los billetes emitidos y no puedan reclamar su reembolso, señalando, con base en la posibilidad de sobreventa que expresamente se reconoce a las líneas aéreas, que el importe retenido por las compañías aéreas no tiene la finalidad de indemnizar un perjuicio sufrido por éstas por el hecho de que un pasajero no comparezca para coger el vuelo.
- f) Sentencia de 22-11-2018, MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, que señala que el importe preestablecido percibido por un operador en caso de resolución anticipada por su cliente, o por una causa imputable a este, de un contrato de prestación de servicios que prevé un período mínimo de permanencia ha de considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta a dicho impuesto. VODAFONE
- g) Sentencia de 3-7-2019, C-242/18, UniCredit *Leasing*, relativa a un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario, que establecía que el arrendador podría rescindir el contrato antes de tiempo en caso de incumplimiento y exigir el pago de una compensación igual al importe total de las cuotas impagas hasta su conclusión. Respecto a la compensación a pagar en caso de terminación anticipada del contrato, equivalente al importe de todas las cuotas impagas durante todo el plazo del contrato, después de la deducción del valor residual del activo, corregidas en tipo de interés aplicado en la operación, señaló el TJUE que constituye la contraprestación de la operación sujeta al contrato de arrendamiento financiero y, como tal, está sujeta al IVA.

No es sencillo establecer una pauta común en estas sentencias, especialmente cuando se observa que en la jurisprudencia más reciente se ha venido a señalar la sujeción al tributo de las cantidades así recibidas. Únicamente en casos muy específicos, en los que dichas compensaciones tienen atribuida una finalidad claramente indemnizatoria, resarcitoria de daños, cabe llegar a una conclusión distinta (sentencias de 1-7-82, BAZ Bausystem, 222/81, o de 18-7-07, Société thermale d'Eugénie-les-Bains C-277/05).

El aspecto fundamental en la aplicación del art.78.tres.1º de la Ley del IVA es, obviamente, la determinación de si una indemnización se puede considerar como contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios o no.

El pago de una cantidad que se pueda considerar como indemnizatoria y no como contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA se puede producir en múltiples circunstancias, que podemos estructurar como sigue:

- A) Indemnizaciones por daños que no resarcen gastos, generalmente no sujetas:
  - 1. Averías, extravíos o siniestros en bienes transportados (DGT, 18-2-98, 0251-98, 25-10-07, V2251-07, ó 28-2-18, V0575-18).
  - 2. Sacrificio y destrucción de cerdos a causa de la peste porcina (DGT, 10-7-98, 1265-98). Este mismo criterio se ha suscrito por el TEAC

(Resol TEAC 26-5-04). No obstante, en relación con los cerdos entregados para su transformación en harinas y grasas animales, tanto la DGT como el TEAC habían considerado lo contrario, en el entendido de que las cantidades satisfechas eran contraprestación de operaciones sujetas al impuesto. Este criterio ha sido rebatido por la jurisprudencia, que ha señalado su no sujeción (TS 14-5-09, que calificó estas cantidades como indemnizaciones no sujetas).

3. Indemnizaciones satisfechas por administraciones públicas a causa de una ocupación ilegal de terrenos (DGT, 12-2-19, V0276-19) o por los daños causados en el vallado de una finca arrendada para el desarrollo en ella de una explotación fotovoltaica (DGT, 23-10-19, V2940-19).
- B) Indemnizaciones por daños que generan gastos propios, entre las que se pueden citar las correspondientes al traslado forzoso de líneas eléctricas (DGT, 8-1-90, 0598-89; 20-5-09, 0013-09; Resol TEAC de 5-2-2003), o de conducciones de agua o gas (DGT, 14-12-93, 0566-93). En sentido contrario se ha pronunciado el mismo TEAC (Resol TEAC 20-4-05, ó; 27-6-07).
- C) Indemnizaciones por daños que generan gastos frente a terceros:
1. Condenas en costas judiciales (DGT, 27-2-03, 0294-03, 22-2-08, V0408-08, ó 26-2-15, V0677-15).
  2. Cantidades percibidas por el retraso en la construcción de un edificio de viviendas comprensivos de los intereses del préstamo satisfechos por la empresa promotora (DGT, 2-4-04, 0910-04).
  3. Coste de reposición de las inversiones realizadas y de gastos de traslado en la rescisión de una concesión administrativa (DGT, 20-7-07, V1609-07).
- D) Indemnizaciones para compensar lucros cesantes:
1. Pago por la resolución anticipada de contratos (DGT, 29-10-86; 12-9-07, V1888-07, 18-1-10, V0030-10, 5-11-14, V3014-14, ó 16-2-18, V0407-18) o por incumplimiento de los plazos de permanencia en compañías telefónicas (DGT, 14-2-08, V0322-08, ó 13-3-14, V0705-14). Recordemos que la jurisprudencia del TJUE en este particular es bastante más restrictiva.
  2. Compensación por el retraso en la construcción de un centro comercial, satisfecha por la empresa arrendadora a los arrendatarios de los locales comerciales (DGT, 8-7-02, 0813-02) o indemnizaciones por retrasos en las entregas por transportistas (DGT, 9-7-19, V1730-19).
  3. Cantidades retenidas en supuestos de resolución de contratos de compraventa de viviendas (DGT, 7-3-08, V0517-08, ó 6-5-10, V0928-10).
  4. Pérdida de rentas en caso de expropiación del inmueble en el que se venía desarrollando la actividad (DGT, 29-12-08, V2497-08, ó 23-12-10, V2789-10) o indemnizaciones satisfechas en procesos urbanísticos a causa de la demolición de inmuebles y traslado de

la actividad (DGT, 29-11-16, V5159-16, 6-9-18, V2398-18, ó 4-7-19, V1663-19).

Como supuestos en los que pagos de naturaleza indemnizatoria se han considerado contraprestación de operaciones sujetas al IVA, podemos citar los siguientes:

- a) Asunción de gastos por reducción de jornada de los empleados que una empresa, que recibe servicios de limpieza de otra, considerados como mayor contraprestación de los servicios de limpieza (DGT, 30-3-04, 0840-04).
- b) Incremento de la contraprestación a la parte vendedora de un inmueble como consecuencia de los gastos de desalojo y traslado del negocio, considerada mayor precio de la transmisión (DGT, 20-9-04, 1745-04).
- c) Penalización por el retraso en la entrega de una escultura a un Ayuntamiento por parte de su autor (DGT, 19-4-07, V0836-07) o por retraso en la prestación del servicio telefónico (DGT, 24-9-09, V2140-09). En ambos casos lo anterior implica una reducción en la contraprestación satisfecha por las operaciones. El TEAC ha indicado lo contrario en relación con la cantidad pagada por el retraso en la entrega de una nave industrial (TEAC 6-11-02).

De igual modo, y para los supuestos de rescisión de contratos, hemos de hacer referencia a los contratos de agencia, para los cuales, y de acuerdo con su normativa sustantiva, hay que distinguir dos tipos de indemnizaciones:

- a) La indemnización por clientela, que se califica como contraprestación por servicios prestados por el agente que deja de colaborar con su comitente, cuyo trabajo todavía ha de proporcionar beneficios a este, los cuales se retribuyen mediante el pago de esta indemnización, que se considera sujeta al IVA (DGT, 13-10-17, V2601-17).
- b) La indemnización por daños y perjuicios, para la cual sí que se admite el carácter indemnizatorio y la no sujeción al IVA (DGT, 16-11-06, V2265-06, ó 7-3-08, V0520-08; TEAC 1-6-05, en la que se establece que corresponde al contribuyente la prueba de todo aquello que le pueda beneficiar, como puede ser, en este caso, la consideración de la indemnización como por daños y perjuicios, lo cual, al no haberse realizado, conduce a la calificación de la misma como indemnización por clientela).

Con carácter más general, y ante cualquier rescisión contractual, debe determinarse si la indemnización que se pague lo es en concepto de resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados como consecuencia de la rescisión o, antes bien, es contraprestación por algún de utilidad, pasada, presente o futura, que quien indemniza hace suya, viniendo obligado a pagar por ella.

## 2.7. Contratos de arrendamiento

---

De entrada, nada hay en los contratos de arrendamiento inmobiliario no exentos que justifique un tratamiento distinto al correspondiente al resto de los contratos; sin embargo, tanto su relevancia económica como el impacto de la crisis en su normal desarrollo, aconseja un análisis específico.

La rescisión de un contrato de arrendamiento está sujeta, de entrada, a los mismos requisitos que cualquier otra resolución contractual. Será, pues, a partir de la fecha en que la prestación cese en sus efectos y se dejen de devengar las cuotas arrendaticias a cargo del inquilino y a favor del propietario del inmueble cuando la operación cese en sus efectos.

A esta pérdida del derecho de crédito se refiere el TEAC en su Resol. de 15-10-19, RG 04205/2016, en un supuesto de condonación, admitiendo, con base en la jurisprudencia del TJUE, que la operación se tenga por resuelta.

Tampoco para las reducciones de precio cabe apreciar especialidad alguna, viniendo regidas, como en el caso anterior, por los criterios generales señalados al efecto.

Para los aplazamientos seguiremos la misma lógica que hemos indicado en los supuestos anteriores, si bien hay dos matices muy relevantes que se han de tener en cuenta, que son los siguientes:

- 1º. Tratándose de operaciones de tracto sucesivo, lo que determina el devengo del IVA es la exigibilidad de la contraprestación. En consecuencia, cualquier modificación de la misma, debidamente acreditada, incidirá en el devengo del tributo. Adicionalmente, hay que tener en cuenta que, a falta de exigibilidad, o si su periodicidad es superior al año, a 31 de diciembre hay que liquidar e ingresar la parte proporcional correspondiente al transcurso del año natural.
- 2º. Para el caso de que el aplazamiento en el vencimiento venga impuesto por norma, como ocurre con el aplazamiento al que se refiere el art.1 del RDL 15/2020 el devengo del IVA no puede más que aquietarse a lo dispuesto por la misma, sea obligatorio o no (si bien en este caso debería acreditarse convenientemente).

Para el caso de que, pese a todo, el inquilino no atienda sus obligaciones, deberá acudir a la posibilidad de recuperar el IVA por impago.

Finalmente, y en cuanto a los supuestos en que la interrupción de los contratos de arrendamiento da lugar al devengo de indemnizaciones, es determinante concretar quién es el obligado al pago de la indemnización:

- a) Si es el arrendatario quien indemniza al arrendador, la doctrina administrativa entiende que se trata de una indemnización que no es contrapres-

tación de ninguna operación sujeta al IVA (DGT, 2-3-95, 0827-95, 6-9-02, 1222-02, 19-9-06, V1868-06, ó 7-3-18, V0609-18).

- b) Si, por el contrario, la indemnización la paga el arrendador, la DGT considera que nos encontramos ante una prestación de servicios, que realiza el arrendatario a favor del arrendador al devolverle la posesión del inmueble, de la cual la citada indemnización es contraprestación. En consecuencia, procede la repercusión del tributo (DGT, 24-7-98, 1382-98, 15-10-07, V2173-07, ó 30-10-09, V2429-09; TJUE, sentencia de 15-12-93, *Lubbock Fine* C-63/92).

## 2.8. Daciones en pago y similares

Las dificultades de tesorería que muchos empresarios o profesionales sufren como consecuencia de la crisis pueden propiciar la realización de daciones en pago o negocios similares, cuyo tratamiento en lo que al IVA se refiere es igualmente complejo.

En lo que a daciones de inmuebles se refiere, la tributación indirecta de estas daciones no debería ser, por sí misma, especialmente compleja: se trata de entregas de inmuebles que, como tales, estarán sujetas al ITPAJD o al IVA en función de que las realicen particulares o empresarios y según se trate, en este último caso, de edificios de nueva construcción o no.

Centrados en los casos en que sea un empresario o profesional quien entregue el inmueble, la operación se sitúa dentro del ámbito de aplicación del IVA (de ser o actuar como particular, la operación estaría sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD).

Para el caso de inmuebles de nueva construcción, la entrega resultará sujeta y no exenta, aplicándose el 10 o el 21% en función de que se trate de viviendas o de otro tipo de inmuebles.

Con ocasión de los problemas múltiples generados en las daciones que, en sus diversas consideraciones, se realizaron en la crisis financiera de 2008, desde el 31-10-2012, se aplica la inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, y por mandato de la norma, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Interesa destacar que para que opere la inversión del sujeto pasivo es condición necesaria que el adquirente sea empresario o profesional y que actúe como tal, como se infiere del inciso inicial del art.84.uno.2º de la Ley del IVA. En este sentido, el art.24 quater.3 del Reglamento del Impuesto, en vigor desde el 27-10-2013, establece la obligación de los adquirentes de comunicar esta circunstancia a quienes entreguen los inmuebles.

Respecto a lo que cabe considerar como operaciones cuya realización dé lugar a la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, son muy relevantes los criterios establecidos por la doctrina (DGT, 24-4-13, V1415-13, ó 24-4-13, V1416-13), en las que se ha hecho una interpretación amplia de la norma, que no coincide con la realizada el TEAC, el cual, en Resol. de 22-1-15, ha hecho una aproximación mucho más restringida, limitada a los supuestos en los que se ejecuta la garantía.

Para otro tipo de operaciones, a las que no se aplique la inversión del sujeto pasivo, pueden suscitarse dudas en cuanto al derecho a la deducción cuando se tiene constancia de que la entidad que hace la dación en pago no va a proceder a su ingreso. Dicho con otras palabras, podría ocurrir que la Administración tributaria deniegue al adjudicatario el derecho a la deducción de unas cuotas repercutidas por quien realizó la dación en pago no inmobiliaria con la excusa de que este último no la ha ingresado. Este argumento no es admisible, tal y como expresamente ha declarado el TJUE en sentencias de 12-1-06, Optigen, Fulcrum Electronics y Bond House Systems C-354/03, C-355/03 y C-484/03, ó 21-6-12, Mahagében Kft y Péter Dávid C-80/11 y C-142/11.

Cuestión distinta es que la AEAT opte por la aplicación del supuesto de responsabilidad subsidiaria que regula el art.87.cinco de la Ley del IVA, cuya vocación declarada es la lucha contra las tramas de fraude carrusel, a pesar de lo cual tiene una configuración legal en la que no hay ningún tipo de limitación que refiera a esta tipo de operaciones, por lo que parece necesario hacer un estudio más detallado de los supuestos en los que puede resultar de aplicación y de la forma en que se configura la responsabilidad que regula.

Adicionalmente, hay que señalar que las entregas de bienes en dación de pago no han sido consideradas como operaciones de contraprestación no dineraria (TEAC 15-2-06, RG 2180/04), el cual ha indicado la procedencia de aplicar a estas operaciones la regla general de determinación de la base imponible —la contraprestación—, lo que en este caso entiende referido al importe de la deuda que se satisface de este modo.

### 3. Declaraciones de concurso

---

La modificación de la base imponible del IVA cuando existe una declaración de concurso se regula por el art.80.tres de la Ley del IVA, conforme a la cual la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo, se dicte auto de declaración de concurso.

#### 3.1. Requisitos materiales de aplicación

---

Los requisitos materiales que establece el citado art.80.tres para la modificación de la base imponible en estos casos son diversos.

El primero de ellos es que se haya realizado una operación cuyo destinatario no haya hecho efectiva, total o parcialmente, su contraprestación. En caso de que la operación no se hubiera realizado o, habiéndose efectuado, cesara en sus efectos, el precepto que cabría aplicar ya no es el art.80.tres, sino el art.80.dos. Las diferencias en cuanto a requisitos y procedimiento entre uno y otro son notables, por lo que es relevante precisar el supuesto en el que nos encontramos.

No debe confundirse lo anterior con el procedimiento establecido para los supuestos en los que se produce una acción de reintegración concursal u otras de impugnación en el seno de un concurso, para los cuales el último párrafo del art.89.cinco de la Ley del IVA dispone la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas por referencia a la autoliquidación en la que hubiera producido su ingreso. Los supuestos que se tratan en el art.80.tres son aquellos en que es el destinatario quien resulta declarado en situación de concurso, pretendiéndose por parte de sus acreedores la recuperación de las cuotas repercutidas e ingresadas a la Hacienda Pública, pero no cobradas del deudor concursado.

La modificación de la base imponible en estos casos está condicionada a que el destinatario no haya pagado el importe de su deuda.

Considerando que la citada modificación ha de ir paralela al procedimiento concursal, no parece viable que se inste dicha modificación si no se dispone de los medios de prueba acreditativos de la existencia de la operación y de que, efectivamente, el cliente no ha hecho efectivo el importe de su débito.

Añadiremos que la DGT ha considerado que cuando las operaciones declaradas no sean las realmente efectuadas, sino una mera estimación objetiva de las mismas, como sucede en los supuestos de tributación por el régimen simplificado, no se puede proceder a la modificación de la base imponible cuando resulten impagadas por encontrarse el deudor en un procedimiento concursal (DGT, 5-11-04, V0252-04).

Una duda que se puede suscitar en este contexto es la relativa a los pagos parciales. A este respecto, hay que distinguir según el momento en el que se produzcan los mismos, de lo que puede resultar lo siguiente:

- a) Pagos parciales previos a la declaración del concurso o posteriores a la declaración del concurso pero anteriores a la modificación de la base imponible.
- b) Pagos parciales posteriores a la modificación de la base imponible pero anteriores a la finalización del concurso.
- c) Pagos posteriores a la finalización del concurso.

El art.80.cinco, regla 4ª, de la Ley del IVA, señala el régimen aplicable a los pagos parciales previos a la modificación de la base imponible, regulación que cabe entender que cubre tanto los supuestos en los que dichos pagos son previos a la declaración del concurso como los que se producen después de esta pero antes de la citada modificación de la base imponible. Para cualquiera de estos casos, se dispone que se considerará que dichos pagos incluyen la cuota de IVA en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

Pagos parciales que se pudieran producir después de modificada la base imponible, pero constante el proceso concursal, habrían de considerarse IVA no incluido. Téngase en cuenta que en estos casos la cuota de IVA se cobrará directamente al destinatario por la AEAT por la vía de la corrección de su IVA deducible, por lo que, de considerarse incluida en los citados pagos, se estaría procediendo al ingreso de estas cantidades dos veces, lo que está fuera de toda lógica.

Los pagos que se produzcan después de finalizado el concurso siguen el mismo tratamiento, esto es, no obligan al ingreso de la parte de IVA que les pudiera corresponder.

Esta modificación de la base imponible se refiere exclusivamente a operaciones cuyo IVA se haya devengado antes de que se dicte el auto judicial de declaración del concurso de acreedores. Por consiguiente, cuotas devengadas con posterioridad a la fecha en que se dicte dicho auto judicial quedan excluidas de la posibilidad de modificar la base imponible por la vía de este precepto (sin perjuicio del recurso al procedimiento previsto en el art.80.cuatro de la Ley del IVA con carácter general para los supuestos de impago, en su caso).

### 3.2. Plazo

La modificación de la base imponible en los supuestos de concurso no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el art.21.1.5º de la Ley Concursal, que refiere este plazo al mes siguiente a la publicación del auto en el BOE. En consecuencia, desde la publicación del auto en el BOE se dispone de 3 meses para la modificación de la base imponible por parte del acreedor.

Una duda que se puede suscitar es lo que ha de entenderse por modificación de la base imponible, la expedición de la factura rectificativa en la que se renuncia al cobro de la cuota de IVA que debía el deudor fallido, la comunicación a la AEAT o la consignación de la rectificación en la autoliquidación del acreedor.

Considerando que lo que se modifica es la base imponible y la repercusión del IVA, que es una actuación tributaria entre particulares (LGT art.24), se podría entender que es la expedición de la factura rectificativa el hito que supone, de facto, la modificación de la base imponible. De este modo, será la expedición de la factura rectificativa la que determine la modificación de la base imponible del tributo y, con ella, de la repercusión efectuada. Esta factura rectificativa, junto con otros documentos, es la que se debe remitir a la AEAT.

### 3.3. Requisitos formales

A ellos se refiere el art.24 del Reglamento del Impuesto. Son los siguientes:

- 1º. Haber expedido factura por la operación y haberla anotado en el libro registro de facturas expedidas.

Nótese que esta es una obligación general que dimana de la realización de las operaciones, a la cual se da, en este contexto, un especial significado, ya que se transforma en exigencia para la modificación, la cual, caso de haber incumplido, puede determinar igualmente la imposibilidad de modificar la base imponible por impago del cliente concursado.

- 2º. Expedir factura rectificativa, que es la factura en la que se concreta la rectificación. En estos casos, la norma, obliga a remitir una copia de esta factura rectificativa a la administración concursal. El TEAC (Resol. de 25-4-2017, RG 4162/2014), ha señalado, no obstante, que habiéndose remitido copia de la factura rectificativa al acreedor y a la AEAT, el incumplimiento de la obligación de remisión a la administración concursal no puede implicar, de manera automática, la imposibilidad de modificar la base imponible por impago.

La expedición de factura rectificativa, más que un requisito, se configura como el modo a través del cual se lleva a cabo la rectificación. Esta expedición habrá de realizarse en la forma prevista en el art.15 del Reglamento sobre obligaciones de facturación, con las siguientes particularidades:

- 1ª. Que el importe principal del crédito, esto es, el precio o contraprestación de la operación, no se ve alterado como consecuencia del impago. La incidencia de dicho impago se produce en cuanto al IVA, pero no en cuanto al precio de la operación. Así lo ha señalado la DGT, 26-11-08, V2246-08, aclarando que en estas facturas rectificativas la cuota de IVA se hace igual a cero, pero no es necesario modificar la contraprestación de la operación.
- 2ª. Por mandato expreso de la norma, en estas facturas rectificativas hay que consignar la fecha de expedición de las facturas originales, que son las facturas a las que se refiere la modificación de la base imponible.

Una vez rectificadas las cuotas repercutidas, el empresario o profesional que había repercutido el impuesto podrá regularizar su situación tributaria (art. 89.cinco de la Ley del IVA), haciendo efectiva la rectificación efectuada en la autoliquidación correspondiente al período en que se haya efectuado la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que se efectuó la referida rectificación, consignando esta cantidad en concepto de menor IVA devengado. Esta regularización se efectuará consignando esta cantidad como un menor IVA devengado.

Hay que tener en cuenta que el ingreso que en su día se efectuó es un ingreso correcto, aunque posteriormente se acuda a la modificación de la base imponible y a la rectificación de la repercusión. Consecuencia de lo anterior, no se puede acudir, respecto a estas cuotas, a la devolución de ingresos indebidos (DGT, 29-6-06, V1240-06, así lo señala), por lo que habrá que acudir a la recuperación de esta cantidad en las siguientes autoliquidaciones que presente el empresario o profesional de que se trate.

La factura rectificativa ha de remitirse al destinatario, como cualquier otra factura, si bien esta remisión tiene un especial significado, considerando la

obligación que este tiene de proceder a la rectificación de deducciones, que devendrá en deudor de la Hacienda Pública tanto por la citada rectificación de deducciones como por las cuotas no deducidas pero rectificadas por su acreedor.

### 3.4. Procedimiento

---

Para estos caso, el acreedor tendrá que dirigir una comunicación específica a la AEAT con las siguientes características (art.24.2.a.2º):

- 1º. La comunicación ha de realizarse por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT.
- 2º. Dicha comunicación debe efectuarse en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, señalando la modificación de la base imponible practicada.
- 3º. En la referida comunicación se hará constar cierta información, como que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el TAI ni en Canarias, Ceuta o Melilla y que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.
- 4º. A esta comunicación deberá acompañarse, a través del registro electrónico de la AEAT, copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

Cumplidos todos los requisitos indicados, el acreedor podrá modificar la base imponible de las operaciones, consignando las cantidades respectivas como menores cuotas de IVA repercutido en las autoliquidaciones que correspondan.

Una vez efectuada la modificación de la base imponible mediante la expedición de la factura rectificativa, el plazo del que dispone el contribuyente acreedor para regularizar su situación tributaria, esto es, para recuperar el IVA repercutido, es de un año (TEAC, Resol. de 25-6-2019, RG 9911/2015, con base en STS de 5-2-2018, Recurso n.º 646/2017). Este criterio está establecido para supuestos de operaciones que quedan sin efecto, pero es perfectamente trasladable a este ámbito, ya que la especialidad en cuanto a plazos se refiere a la modificación de la base imponible en sí misma, no a su sustanciación ante la AEAT después de comunicada.

### 3.5. Finalización del concurso

---

A estos efectos, es determinante la forma en la que se produce la terminación. Así, cuando, después de modificada la base imponible, la conclusión del

concurso se produzca por alguna de las causas específicas que establece la Ley Concursal en su art.176.uno, números 1º, 4º y 5º, el segundo párrafo del art. 80.tres de la Ley del IVA ordena rectificar de nuevo la base imponible del IVA al alza. Los supuestos a los que se refieren los tres ordinales que se han citado son siguientes:

- a) Cuando adquiriera firmeza el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.
- b) Cuando se produzca o compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio, en cualquier estado del procedimiento.
- c) Cuando, una vez terminada la fase común del concurso, quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos, en cualquier estado del procedimiento.

En cualquiera de estos casos, la modificación al alza de la base imponible se realizará expidiendo una nueva factura rectificativa, que deberá expedirse tan pronto como el acreedor del concursado tenga conocimiento de la concurrencia de las citadas causas de conclusión, siempre que no hubiesen transcurrido 4 años desde la misma.

Cumplido lo anterior, el sujeto pasivo deberá declarar el importe del IVA cuya repercusión ha rectificado al alza en la autoliquidación del período de liquidación correspondiente al momento en que hubiera expedido esta factura rectificativa. Nótese que, de no incluir esta cantidad en la autoliquidación citada, su ingreso con posterioridad dará lugar al devengo del correspondiente recargo de presentación de autoliquidación extemporánea.

Cuando el concurso termina mediante la aprobación de un convenio de acreedores, el art.24.dos.d del Reglamento del Impuesto dispone que tal circunstancia no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente, por lo que, cualquiera que sea el contenido del convenio, no deberá rectificarse al alza la base imponible del IVA por parte del acreedor. Así lo ha señalado igualmente la DGT, 27-5-10, V1131-10, en la que únicamente excepciona los supuestos que refiere la Ley del IVA, antes citados.

### **3.6. Supuestos excluidos de la modificación de la base imponible por impago**

---

Hay supuestos excluidos de la modificación de la base imponible por concurso del destinatario, contemplados en el art.80.cinco de la Ley del IVA, comunes a los casos de modificación de la base imponible por impago del destinatario cuando no media declaración de concurso del destinatario, ya analizadas.

### 3.7. Compatibilidad con la recuperación del IVA de los impagados al margen de los procedimientos concursales

La especificidad de lo previsto por el art.80.tres de la Ley del IVA suscita la importante duda de su compatibilidad con el resto de supuestos de modificación de la base imponible.

El hecho de que una empresa se halle declarada en situación de concurso no impide, en buena lógica, que modifique la base imponible de las operaciones en caso de que se produzcan estas circunstancias. Como en el caso anterior, nada impide que una empresa declarada en concurso rescinda contratos, de suerte que las operaciones queden sin efecto y, en consecuencia, se modifique la base imponible

A esta posibilidad se ha referido la DGT, admitiéndola expresamente, como ocurre con la contestación 27-5-14, V1417-14, relativa a una sociedad en concurso de acreedores desde 2011 que, en 2013, resuelve dos contratos celebrados en 2006 después de una controversia jurídica, respecto a la cual se acepta que los citados contratos han quedado resueltos, viniendo obligada a modificar la base imponible de 2006, pese a estar en concurso de acreedores (DGT, 27-5-14, V1417-14).

En cuanto a los casos generales de impago, la norma excluye expresamente la posibilidad de acudir al procedimiento que establece el art.80.cuatro para la modificación de la base imponible por impago del destinatario al margen de las situaciones de concurso, prescindiendo, por tanto, del regulado por el art. 80.tres. Se trata, en consecuencia, de procedimientos incompatibles.

Así lo establece expresamente la norma, Ley del IVA, art.80.cinco.3ª, que dispone que no procederá la modificación de la base imponible por impago conforme a lo dispuesto por el art.80.cuatro de la Ley del IVA en los casos en los que el devengo se haya producido con anterioridad a la fecha del auto de concurso.

En este sentido se había pronunciado igualmente la DGT (contestaciones de 23-1-06, V0130-06, 23-2-09, V0358-09, ó 22-4-09, V0848-09), criterio que no había compartido el TEAC, entre otras, en Resol. de 22-11-17, RG 2146/2014, aunque por referencia a la redacción previa de la norma.

### 3.8. Cesión a terceros de créditos impagados

Otra duda que se puede suscitar es el efecto que puede tener en la modificación de la base imponible por impago del destinatario de las operaciones el hecho de que se produzca una cesión de los créditos que derivan de las operaciones. De ser este el caso, la DGT ha señalado que quien puede proceder a la modificación de la base imponible es, en todo caso, el sujeto pasivo del impuesto

que efectuó su repercusión al destinatario de las operaciones, aun cuando aquel haya cedido a un tercero el correspondiente crédito (DGT, 10-12-08, V2342-08).

La DGT entiende que la subrogación en la posición del empresario no modifica la situación del sujeto pasivo del IVA en relación con las operaciones sujetas cuyos créditos se transmiten, tal y como establece la LGT art.17.5 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 jurídicos-privadas.

En un sentido similar, entendiendo que la modificación de la base imponible sólo la puede realizar el empresario o profesional que efectuó las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes, se puede citar la contestación de la DGT de 1-9-09, V1926-09, relativa a ventas en nombre y por cuenta ajena en las que el comisionista es avalista del cliente. Ante el impago de este, dicho comisionista ha de hacer frente a la contraprestación, por lo que, como tal, es quien tiene la condición de acreedor concursal. La DGT, considerando que no es dicho comisionista quien efectuó las operaciones cuya base imponible se pretende modificar, le deniega la posibilidad de modificar la base imponible para la recuperación del IVA no pagado por el cliente.

### 3.9. Impacto en destinatarios

En relación con el operador declarado en situación de concurso, hay que tener en cuenta varias circunstancias, la primera de las cuales es el cese en los efectos de las operaciones, sea como consecuencia del ejercicio de la acción de reintegración concursal, sea al margen de ella.

En el caso de rescisiones contractuales realizadas al margen de la acción de reintegración concursal, son aplicables las consideraciones hechas al inicio de este comentario con carácter general para las transacciones que quedan sin efecto.

En cuanto a las operaciones que son declaradas sin efecto como consecuencia del ejercicio de la acción de reintegración concursal, a ellas se refiere la Ley del IVA desde dos puntos de vista:

- a) El empresario o profesional que hubiera realizado la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la autoliquidación correspondiente al período en que fueron declaradas las correspondientes cuotas devengadas (art.89.cinco de la Ley del IVA).
- b) Por su parte, el destinatario declarado en situación de concurso deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al período 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 (art.114.dos.2º de la Ley del IVA).

Cabe entender que la norma se refiere a operaciones efectuadas por empresarios o profesionales declarados en situación de concurso, para los cuales la recuperación de la cuota de IVA que en su momento debió ingresarse a la AEAT se refiere a la autoliquidación en la que se efectuó el ingreso, no a las posteriores.

Para el deudor declarado en situación de concurso, la obligación de ingreso a la AEAT de cuotas deducidas que devienen indebidas como consecuencia de la acción de reintegración se refiere de nuevo a la autoliquidación en la que se efectuó la deducción, no a las posteriores, aunque se admite su realización sin recargos ni intereses de demora.

En cuanto a deducciones y compensaciones hay que distinguir en función de que estén pendientes a la fecha en que se declara el concurso o se hayan efectuado ya:

1º. Deducciones y compensaciones pendientes de efectuar a la fecha de declaración del concurso, para las cuales hay que distinguir de nuevo:

- a) Respecto a las deducciones pendientes, el art.99.tres de la Ley del IVA, segundo párrafo, señala 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 en la autoliquidación correspondiente al período 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 autoliquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el art.86.3 de la Ley Concursal, la propia Ley del IVA especifica que la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al período en que fueron soportadas.

- b) En cuanto a las compensaciones pendientes, el art.99.cinco, tercer párrafo, de la Ley del IVA dispone que en la autoliquidación referida a los hechos imponible 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.

Esta «declaración truncada» se regula por el art.71.5 del Reglamento del Impuesto, conforme al cual en el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos generales de presentación de las autoliquidaciones de IVA, dos autoliquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponible anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

2º. Deducciones ya practicadas afectadas por las modificaciones de bases imponible realizadas por sus acreedores, para las cuales habrá que estar

a lo dispuesto por el art.114.dos.2º de la Ley del IVA y art.24 del Reglamento del Impuesto, debiendo distinguirse dos ámbitos distintos, relativos al ingreso del tributo y a las obligaciones formales.

En cuanto a las obligaciones de ingreso ante la AEAT, hay que hacer referencia al art.80.cinco.5ª de la Ley del IVA, conforme a la cual el destinatario de una operación que haya sido declarado en concurso deberá rectificar la deducción de las cuotas soportadas conforme a lo dispuesto en el art.114.dos.2º, segundo párrafo, de la Ley del IVA lo cual, reza el citado art.89.cinco.5ª, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

En los supuestos de modificación de la base imponible por concurso del destinatario, el citado art.114.dos.2º, segundo párrafo, señala que la modificación se realizará por referencia a la autoliquidación en la que se practicó la deducción del IVA inicialmente soportado, sin que proceda, por mandato expreso de la norma, aplicación de recargos ni de intereses de demora.

El mismo art.80.cinco.5ª de la Ley del IVA añade que si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota no deducible. Tal sería el caso de empresarios o profesionales con limitaciones en su derecho a la deducción, sea por aplicación de la regla de prorata, sea por efecto de cualquier otra limitación en el derecho a la deducción, de quienes carezcan de la condición de empresario o profesional o de quienes, teniéndola, actúen al menos en parte al margen de ella.

En cuando a las obligaciones formales, y de acuerdo con el art.24.2 del Reglamento del Impuesto, adicionalmente a los establecidos respecto al acreedor, en los supuestos de modificación de la base imponible por concurso del destinatario, hay unos requisitos de cumplimiento obligatorio por parte de dicho destinatario, para lo cual hay que distinguir en función de que tenga o no la condición de empresario o profesional.

En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, este debe:

- a) Comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, consignando el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período en el que se reciban las facturas rectificativas.

La misma norma señala que el incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados al efecto (en el mismo sentido se ha pronunciado la DGT (26-9-01, 1770-01, sin perjuicio de las responsabilidades que correspondan a dicho destinatario como consecuencia de dicho incumplimiento).

- b) Además de la comunicación anterior, en la autoliquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones, el citado destinatario deberá hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, esto es, cuando se trate de un particular, el inciso final del art.24.2.c) del Reglamento del Impuesto dispone que la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

## 4. Cese de las actividades

La siguiente de las consecuencias que puede tener la crisis es la finalización de las actividades empresariales o profesionales, lo que induce al análisis de dos cuestiones distintas, que son el cese en sí mismo de la actividad empresarial o profesional y las consecuencias de la disolución de entidades o del fallecimiento de personas físicas que desarrollen este tipo de actividades.

### 4.1. El cese de la actividad empresarial o profesional

La sentencia del TJUE de 3-3-05, Fini H, C-32/03, se refiere al mantenimiento de la condición de sujeto pasivo cuando se produce el cese la actividad. Planteadas la deducibilidad del IVA soportado por el arrendamiento del local, siendo que el contrato no se había podido resolver, declaró el TJUE que el sujeto pasivo que cesa en la actividad, pero no puede rescindir el contrato de arrendamiento del local que venía utilizando, puede deducir el IVA soportado por el mismo, ya que se trata de un servicio directa e inmediatamente relacionado con la actividad que desarrolló, siempre que se acredite que no hay intención de fraude o abuso con ello.

Esta posibilidad de deducción tiene, no obstante, un límite, su no aplicación en los casos en los que, a pesar de la apariencia en la continuidad, se han producido situaciones de fraude o abuso, tales que encubren actos de consumo privado que, como tales, han de quedar gravados.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta las consecuencias de la finalización de la actividad en sí misma. La sentencia del TJUE de 16-6-16, Mateusiak, C-229/15, se refiere a este supuesto, disponiendo que, en caso de cese de la actividad económica de un sujeto pasivo, la tenencia de bienes por parte de este, cuando tales bienes hayan dado derecho a una deducción del IVA en el momento de su adquisición, puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso y someterse al impuesto en forma de autoconsumo aunque haya expirado el período de regularización previsto para bienes de inversión.

Por referencia a la norma interna, y respecto a las consecuencias del cese en la actividad, de entrada, habría que descartar que, por sí mismo, dicho cese pueda suponer la realización de ningún hecho imponible. Dicho con otras pala-

bras, no es admisible considerar que la finalización en la actividad implica, de suyo, un traspaso en bloque del total del patrimonio empresarial de la citada actividad al patrimonio privado de su titular.

La DGT es contundente en este sentido; la actividad empresarial o profesional no se puede considerar finalizada mientras se esté llevando a cabo la enajenación de los elementos patrimoniales afectos a la misma (DGT, 27-10-08, V1933-08 ó 18-6-18, V1755-18, relativa a la venta del stock por parte de un empresario jubilado, entre otras). Negando la mayor, esto es, la finalización de la actividad, durante el tiempo que dure la enajenación de los elementos patrimoniales afectos a ella, es evidente que se niega cualquier tipo de consecuencia vinculada al cese en la realización de las actividades típicas de la misma.

Cuestión distinta es que, como consecuencia del citado cese en la actividad, haya elementos concretos que, con origen en el patrimonio empresarial, pasen o sean dados al consumo privado del titular de la actividad o de terceras personas, en cuyo caso habría que tratar dichas operaciones como corresponde, esto es, como autoconsumos de bienes o servicios sujetos al IVA, en su caso.

La segunda cuestión controvertida que se puede suscitar cuando cesa una actividad empresarial o profesional es el tratamiento de las operaciones efectuadas después de la finalización de dicha actividad, pero con origen en la misma.

En coherencia con lo anterior, la liquidación del patrimonio empresarial, en la medida en que tenga por objeto el citado patrimonio, ha de considerarse sujeta al impuesto. Recordemos que la DGT (27-10-08, V1933-08), ha señalado que la finalización de la actividad no se produce mientras no se ultime la transmisión de los elementos afectos a la misma.

En el mismo sentido se ha pronunciado el TEAC 11-6-08, en la que se establece que conserva su condición de sujeto pasivo una entidad que ha desarrollado una actividad minera y que, tras su finalización, está obligada a realizar una serie de trabajos de restauración de los terrenos en los que trabajó, ya que se trata de trabajos que guardan una relación directa e inmediata con la actividad que se desarrolló, por lo que el IVA soportado es deducible.

La última cuestión que había que analizar por referencia al cese en la actividad el derecho a la deducción del IVA soportado por operaciones que, relacionadas con la actividad, se realizan después de finalizada esta. Recordemos que el TJUE admitió como procedente este derecho en la medida en que las operaciones por las que se hubiera soportado el tributo estén «directa e inmediatamente» con la actividad cesante y sean las estrictamente correspondientes a la liquidación del patrimonio empresarial o profesional.

## 4.2. Disolución de entidades

---

A consecuencia del cese en la actividad, también puede darse el caso de que se produzcan disoluciones de entidades que, como tales, desarrollasen

actividades empresariales o profesionales, cuya tributación en el IVA se debe analizar.

La Ley del IVA califica como entregas de bienes las aportaciones no dinerarias efectuadas a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas (art.8.dos.2º de la Ley del IVA).

La misma norma añade dos consideraciones a esta definición:

- a) Dichas aportaciones y adjudicaciones son las realizadas por sujetos pasivos de IVA siempre que tengan por objeto bienes afectos a actividades empresariales o profesionales.
- b) La sujeción se produce sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de las modalidades de AJD y de OS del ITPAJD.

El citado art.8.dos.2º es un precepto cuya interpretación no resulta tarea fácil, ya que viene a caracterizar como entregas de bienes operaciones en las que, en muchos casos, no hay una transmisión de la propiedad.

Buena prueba de su complejidad la da la adición de un segundo párrafo del precepto, conforme al cual son entregas de bienes en particular las adjudicaciones de terrenos o edificaciones promovidas por comunidades de bienes a favor de los comuneros en proporción a su cuota de participación, operada por la Ley 16/2012.

El TS 23-5-98 y TS 28-10-09, no compartía esta interpretación, aunque cambió su criterio en STS de 7-3-18, Rec. 1536/17, admitiendo la existencia de una entrega de bienes a estos efectos.

La consideración de estas operaciones como entregas de bienes se confirma por la sentencia del TJUE de 13-6-18, Polfarmex C-421/17, relativa a una reestructuración de capital mediante la compra de acciones propias, para lo cual la entidad adquirió una parte de las que poseía en dicho capital una sociedad de responsabilidad limitada, entregando a cambio unos terrenos y los edificios existentes en ellos, junto con sus instalaciones. El TJUE consideró la citada transmisión como una entrega de bienes a los efectos del tributo.

Para que se produzca esta sujeción, la aportación o adjudicación ha de realizarse a o desde una sociedad, comunidad de bienes o a cualquier otro tipo de entidad. Al margen de los problemas que supone, con carácter más general, la caracterización de las comunidades de bienes como empresarios o profesionales, no parece que esta cuestión requiera de mayores comentarios.

La aportación que da lugar a la aplicación del art.8.dos.2º de la Ley del IVA ha de ser no dineraria.

La duda más relevante que se puede suscitar en este extremo es la de si cualquier aportación no dineraria, por su razón de tal, ha de calificarse como entrega de bienes o si cabe matizar esta conclusión.

En principio, la norma no distingue, por lo que quizá tampoco habría de distinguirse en su aplicación; sin embargo, si ubicamos la norma en su contexto, podremos concluir que la misma únicamente tiene sentido cuando la operación de que se trate es tal que si se realizase entre entidades con personalidad jurídica diferenciada y capacidad de obrar, la misma habría de calificarse como entrega de bienes, pero no en otro caso. No tendría sentido que una aportación que, de realizarse entre entidades con personalidad jurídica diferenciada, sería calificada como prestación de servicios, se considerase como entrega de bienes por el mero hecho de consistir en una aportación no dineraria de las que venimos tratando.

Idéntico tratamiento al señalado en los epígrafes anteriores reciben las adjudicaciones que se realizan a la disolución, total o parcial, de las entidades en cuestión. En consecuencia, dichas adjudicaciones son consideradas como entregas de bienes a los efectos del IVA.

Se trata de un corolario de todo lo anterior. De nuevo por analogía al tratamiento que se depara para las adjudicaciones efectuadas por entidades con personalidad jurídica propia a su disolución, las adjudicaciones no dinerarias que se producen por parte de las entidades que desarrollan actividades empresariales o profesionales cuando cesan en estas son entregas de bienes. En este sentido se ha pronunciado la DGT (24-2-99, 228-99, 29-11-01, 2110-01, 17-3-04, 0656-04, ó 29-5-17, V1293-17 entre otras). En buena lógica, se ha llegado a idéntica conclusión cuando la entidad que se disuelve tiene personalidad jurídica propia (DGT, 28-4-03, 0588-03), aunque también en este caso habría que calificar la operación como entrega de bienes conforme al art.8.uno de la Ley del IVA, ya que hay una efectiva transmisión del poder de disposición sobre los citados bienes. Así lo viene a indicar igualmente la sentencia del TJUE de 13-6-18, Polfarmex C-421/17, relativa a la entrega de unos inmuebles a los socios de una entidad con ocasión de su separación de la misma, que califica como entrega de bienes a estos efectos.

#### **4.3. Fallecimiento de empresarios o profesionales. Sucesión en la actividad**

---

La circunstancia más dramática que genera el COVID-19 es el fallecimiento de personas, fallecimiento que, sin perjuicio de las consecuencias que puede tener en el ámbito de la imposición directa, también las tiene en el ámbito del IVA.

La transmisión que se produce cuando fallece una persona física que desarrollaba, como tal, una actividad empresarial o profesional ha de calificarse como entrega de bienes en cuanto tenga por objeto bienes corporales. Así resulta de lo dispuesto por el art.8.uno de la Ley del IVA, que no distingue en cuanto al título de la transmisión. En caso de que los activos integrantes del patrimonio empresarial o profesional no fueran corporales, la calificación habría de ser de prestaciones de servicios, conforme dispone a su art.11.uno.

Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que haya supuestos de exención que pudieran ser aplicables a las citadas transmisiones, en particular, el dispuesto por el art.20.uno.18°.k) de la Ley del IVA para la transmisión de títulos valores, en su caso.

Los casos a los que nos hemos referido implicaban una discontinuidad de la actividad, por lo que, al margen de las consecuencias fiscales de cada uno de ellos, no se planteaba el problema de la transmisión de negocios en marcha. De ser así, esto es, en caso de que la actividad continúe, hay que determinar la forma en que esta continuidad se produce.

En el ámbito de las transmisiones efectuadas por personas físicas, esta posible no sujeción suscita la importante duda de si la ausencia del titular de la actividad en la unidad que se transmite puede impedir la no sujeción. La aproximación de la DGT ha sido relativamente flexible, como ilustran los siguientes ejemplos (relativos a transmisiones *inter vivos*, pero que deberían trasladarse al ámbito de las transmisiones *mortis causa mutatis mutandis*):

- a) Transmisión de taxi más licencia (DGT, 25-9-07, V2001-07, 31-1-14, V0242-14, ó 26-3-14, V0831-14).
- b) Transmisión de una Administración de Loterías junto con el arrendamiento del local en el que se desarrolla la actividad (DGT, 3-4-13, V1079-13, ó 22-9-16, V4044-16).
- c) Transmisión del conjunto de bienes y derechos necesarios para el desarrollo de actividades de asesoramiento (DGT, 22-5-13, V1693-12, ó 22-1-14, V0131-14).
- d) Transmisión de una finca agraria con todos los elementos necesarios para su funcionamiento (DGT, 19-6-17, V1564-17).

La cuestión puede resultar algo más compleja cuando, sin separación de los elementos afectos a la actividad, esta continúa en forma de herencia yacente, esto es, sin partición.

A este respecto, hay que tener en cuenta lo dispuesto por el art.84.tres de la Ley del IVA, conforme al cual tienen la consideración de sujetos pasivos, entre otras, las herencias yacentes, y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

Esta atribución de la condición de sujeto pasivo del tributo a las herencias yacentes en cuanto desarrollen, como tales, actividades empresariales o profesionales, permite afirmar que, en cuanto los bienes y derechos transmitidos como consecuencia del fallecimiento de un empresario o profesional persona física continúen afectos a su actividad, la transmisión estará no sujeta al IVA por aplicación del art.7.1º de la Ley del IVA.