

## **Consulta Vinculante V3346-20, de 12 de noviembre de 2020 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo**

### *DESCRIPCIÓN*

La consultante es una entidad mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto dedicada a la prestación de servicios de alojamiento hotelero que prestó una serie de servicios a una entidad alemana que resultaron impagados. La entidad alemana fue declarada en concurso por un juzgado alemán con posterioridad al devengo de dichas prestaciones de servicios.

Modificación de la base imponible del IVA relativa a prestaciones de servicios a una entidad alemana que resultaron impagados

### **CUESTIÓN**

*Si resulta procedente la modificación de la base imponible relativa a dichas prestaciones de servicios en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992.*

### **CONTESTACIÓN**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

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

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota precedente".

Por su parte, el artículo 80.Cinco de la Ley del impuesto dispone lo siguiente:

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

1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

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

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

(...)

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

(...).".

Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 9 de enero de 2020, número V0027-20, en el caso de que se dicte auto de declaración de concurso del deudor de un crédito que resulta total o parcialmente impagado, solo procede la modificación de la base imponible de la operación a que se refiere dicho crédito por la vía prevista en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 cuando se trate de créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a la fecha en que se dicte dicho auto.

La modificación de la base imponible de acuerdo con lo señalado en el artículo 80.Tres transcrito solo procederá en la medida que se lleve a efecto dentro de los plazos legalmente establecidos; a saber,

antes del transcurso de los dos meses siguientes al fin del plazo del que disponen los acreedores para comunicar sus créditos a la administración concursal y que, según establece el artículo 21 de la Ley concursal, es de un mes desde la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso.

Por consiguiente, el cómputo del plazo de dos meses a que se refiere el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 para proceder a la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se inicia cuando finalice el plazo legal para la comunicación de créditos a la administración concursal.

3.- En cuanto a la forma en que la modificación de la base imponible debe efectuarse, el artículo 24 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece lo siguiente:

"1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.

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

(...).".

De conformidad con todo lo anterior, según se puso de manifiesto en la referida contestación vinculante número V0027-20, "la consultante podrá modificar la base imponible correspondiente a las operaciones cuya contraprestación ha resultado parcialmente impagada por el destinatario en situación concursal siempre y cuando concurren los previstos en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido anteriormente expuestos y, en particular, siempre que el destinatario de las operaciones esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, en Canarias o en Ceuta y Melilla."

4.- No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado recientemente mediante auto de 29 de abril de 2020, asunto C-756/19, Ramada Storax, S.A, en un supuesto de hecho análogo al presente en el que una entidad portuguesa había realizado diversas entregas de bienes a una entidad española, devengándose el correspondiente impuesto sobre el valor añadido portugués, que finalmente resultaron incobrables como consecuencia del procedimiento concursal desarrollado por la autoridad judicial española.

La entidad portuguesa, tras finalizar el referido procedimiento concursal de la entidad destinataria, solicitó a la Autoridad Tributaria en la declaración periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido portugués la devolución de las cuotas incobrables del impuesto de dichas operaciones siendo, en un primer momento, denegada dicha solicitud.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al conocer de la cuestión prejudicial elevada al mismo por el órgano jurisdiccional portugués correspondiente, manifestó en el referido auto lo siguiente:

"(...)

26 El órgano jurisdiccional de reenvío refiere que el litigio pendiente en él tiene por objeto la cuestión de saber si es posible que el sujeto pasivo con domicilio fiscal en el territorio nacional, como Ramada Storax, puede regularizar el IVA que pagó, relativo a créditos considerados incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia en la empresa deudora que ha tenido su curso en el Estado miembro de establecimiento de esta, al amparo del derecho vigente en aquel, y en el que el órgano jurisdiccional competente ha declarado la situación de insolvencia de la empresa.

(...)

40 El órgano jurisdiccional de reenvío menciona que la Autoridad Tributaria y Aduanera rechaza, sin embargo, la reducción de la base imponible del IVA solicitada por Ramada Storax con el fundamento de que, por imperativo del artículo 78, nº 7, apartado b), del CIVA, la regularización del IVA referente a créditos considerados incobrables en un proceso de insolvencia sólo es posible si este proceso tiene lugar al amparo del derecho nacional. Esta autoridad interpreta igualmente esta disposición en el sentido de que el régimen de regularización del IVA referente a créditos incobrables sólo es aplicable cuando el acreedor y el deudor son sujetos pasivos establecidos en el territorio nacional. Pero estas condiciones no se cumplen en el litigio en el proceso principal, ya que Logisma tenía su sede social en España y el proceso de insolvencia fue promovido en instancias de este Estado Miembro.

41 A este respecto, hay que constatar que ese abordaje, en la medida en que equivale a remitir la reducción de la base imponible del IVA en caso de incobrabilidad de un crédito a la condición de que el deudor sea residente en el territorio nacional, no puede ser considerada conforme con el artículo 90 de la Directiva IVA, toda vez que esta disposición no prevé tal condición.

(...)

44 Por otra parte, aunque el artículo 90, nº 1, de la Directiva IVA prevea que la base imponible sea reducida "en las condiciones fijadas por los Estados Miembros", esta remisión a la competencia de estos últimos no les permite establecer una condición material suplementaria, no prevista por esta disposición, a la que puedan subordinar la reducción de la base imponible.

45 En efecto, esta disposición otorga a los estados Miembros un margen de apreciación para fijar las formalidades que deben cumplir los sujetos pasivos para poder obtener esa reducción (en este sentido, Sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17). Estas formalidades deben limitarse a las que permitan justificar que, después de efectuada la transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no será definitivamente cobrada (...).

46 Ahora bien, por mandato del artículo 25, nº 1, del Reglamento 1346/2000, las sentencias relativas al cierre de un proceso de insolvencia emitidas por un órgano jurisdiccional cuya decisión de apertura del proceso sea reconocida a tenor del artículo 16 de dicho reglamento, como la decisión que certifica la incobrabilidad de los créditos en cuestión en el proceso principal, son reconocidas sin más formalidades en todos los demás Estados Miembros.

(...)

49 (...)

Por los fundamentos expuestos, el Tribunal de Justicia (Séptima Sección) decide:

Los artículos 90 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben ser interpretados en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado Miembro a causa de la cual el derecho a la reducción del impuesto sobre el valor añadido pagado y relativo a créditos considerados incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia es denegado al sujeto pasivo cuando la incobrabilidad de los créditos en cuestión haya sido declarada por un órgano jurisdiccional de otro estado Miembro con fundamento en el derecho vigente en este último Estado".

En relación con la sentencia del Tribunal debe tenerse en cuenta que el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia (texto refundido) ha incorporado el contenido del Reglamento (CE) 1346/2000.

En este sentido, el artículo 3 del vigente Reglamento establece que:

"1. Tendrán competencia para abrir el procedimiento de insolvencia los órganos jurisdiccionales del Estado miembro en cuyo territorio se sitúe el centro de intereses principales del deudor («procedimiento de insolvencia principal»). El centro de intereses principales será el lugar en el que el deudor lleve a cabo de manera habitual y reconocible por terceros la administración de sus intereses.

(...).".

Por su parte, el artículo 19 del mismo Reglamento dispone que:

"Toda resolución de apertura de un procedimiento de insolvencia, adoptada por el órgano jurisdiccional competente de un Estado miembro en virtud del artículo 3, será reconocida en todos los demás Estados miembros desde el momento en que la resolución produzca efectos en el Estado de apertura del procedimiento. La norma establecida en el párrafo primero se aplicará también cuando el deudor no pueda ser sometido a un procedimiento de insolvencia en los demás Estados miembros.

(...).".

5.- Por lo tanto, en virtud de lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea será de aplicación el supuesto de modificación de la base imponible previsto en el artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto en los supuestos de créditos que pasen a ser considerados incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro cuando se trate de procedimientos de insolvencia a los que resulte de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia (texto refundido). En este sentido, el Anexo A del referido Reglamento contiene en relación con cada Estado miembro, los procedimientos de insolvencia a los que es de aplicación, y que, por tanto, podrán dar lugar, en su caso a la modificación de la base imponible del sujeto pasivo en los términos previstos en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992.

A estos efectos, será necesario que se cumplan el resto de los requisitos establecidos en nuestra normativa. En particular, el cumplimiento del plazo establecido en el artículo 80.Tres para proceder a la modificación de la base imponible. Dicho plazo de dos meses deberá computarse desde que finalice el plazo equivalente en la legislación concursal del Estado miembro en el que se desarrolle el concurso, al plazo al que se refiere el artículo 28.1.5º del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo (antiguo artículo 21.1.5º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal), para la comunicación de los créditos a la administración concursal.

No obstante, aunque la regla 2ª del artículo 80.Cinco, transcrita anteriormente, dispone que no resultarán de aplicación los supuestos de modificación de la base imponible del Impuesto previstos en los artículos 80.Tres y 80.Cuatro cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla, de conformidad con el auto del Tribunal en los supuestos de modificación de la base imponible del Impuesto en los términos previstos en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 para los supuestos de créditos considerados incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro, en las condiciones señaladas, este requisito se entenderá cumplido cuando el destinatario se encuentre establecido en otro Estado miembro.

En efecto, aunque la limitación contenida en la regla 2ª del artículo 80.Cinco de la Ley se sitúa dentro de los límites que el artículo 90 de la Directiva comunitaria concede a los Estados miembros en relación con la modificación de la base imponible en caso de impago total o parcial del crédito por el deudor, tratándose de créditos impagados en los supuestos de procedimientos concursales que se desarrollen por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro a los que es de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848, en la medida en que dichos procedimientos se encuentran armonizados, tutelados y garantizados judicialmente y regidos por el principio de publicidad, será posible que el deudor concursal se encuentre establecido en otro Estado miembro.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.