

GUÍA RÁPIDA FRANCIS
LEFEBVRE

IVA y Concursos. Impagos

Fecha de edición: 28 de octubre de 2020



Es una obra realizada por iniciativa
y bajo la coordinación
de la Redacción de
Francis Lefebvre
sobre la base de un estudio técnico
cedido a la editorial por

FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO
Economista

Nota del autor.— Esta obra ha sido elaborada a partir de la normativa vigente que se cita y de las sentencias y contestaciones a consultas que se refieren. Los comentarios que en ella se contienen en ningún caso constituyen la doctrina de la Administración Tributaria ni la jurisprudencia existente sobre la materia. Por tanto, ni Ediciones Francis Lefebvre ni el autor aceptarán ninguna responsabilidad por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones o informaciones que se contienen en esta obra.

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 30,16 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-18405-14-3
Depósito legal: M-28398-2020
Impreso en España
por Printing'94
C/ Orense, 4 (2ª planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.



Plan general

nº
marginal

CAPÍTULO 1. IVA Y PROCESOS CONCURSALES	100
Sección 1. Efectos en los acreedores: recuperación del IVA no cobrado	125
A. Consideraciones generales y antecedentes comunitarios	140
B. Requisitos materiales de aplicación	170
1. Subsistencia de las operaciones	181
2. Impago del destinatario	224
3. Pagos parciales	235
4. Devengo previo a la declaración del concurso	260
C. Plazos	375
D. Requisitos formales	400
1. Expedición de factura por la operación	411
2. Factura rectificativa	421
E. Procedimiento	469
F. Finalización del concurso	496
G. Supuestos excluidos	520
H. Compatibilidad con la recuperación del IVA por modificación de la base imponible al margen de los procedimientos concursales	561
I. Cambios en la titularidad de los créditos concursales	593
J. Ejecuciones judiciales y administrativas	609
1. Transmisión de inmuebles	620
2. Representación legal	631
Sección 2. Situación del destinatario declarado en concurso	675
A. Consideraciones generales	690
B. Deducciones y compensaciones pendientes	705
1. Deducciones pendientes	716
2. Compensaciones pendientes	746
3. Casos prácticos	756
C. Recepción de facturas rectificativas	798
1. Rectificación de deducciones	808
2. Comunicación a la AEAT	847
D. Operaciones que quedan sin efecto: acciones de reintegro	863
E. Aplicación del IVA durante el proceso concursal: la autoliquidación truncada	891
F. Esquemas recapitulativos	909

	<u>nº</u> <u>marginal</u>
CAPÍTULO 2. IVA E IMPAGOS FUERA DE LOS PROCESOS CONCURSALES	1000
1. Consideraciones generales	1010
2. Requisitos materiales	1021
3. Plazos	1033
4. Condición del destinatario	1074
5. Reclamación de pago al deudor	1086
6. Requisitos formales	1116
7. Procedimiento	1128
8. Situación del destinatario	1140
9. Actuaciones posteriores a la modificación de la base imponible	1168
10. Supuestos excluidos de la modificación de la base imponible	1189
11. Esquema recapitulativo	1205
	<u>Página</u>
Tabla Alfabética	131

Abreviaturas

AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria
art.:	artículo
BOE:	Boletín Oficial del Estado
CC:	Código Civil (RD 24-7-1889)
CV:	Consulta Vinculante
DGT:	Dirección General de Tributos
disp.adic.:	Disposición adicional
Dir:	Directiva
EDJ:	El Derecho Jurisprudencia
L:	Ley
LCon:	Ley Concursal (RDLeg 1/2020)
LCon/03:	Ley Concursal (L 22/2003)
LCSP:	Ley de Contratos del Sector Público (L 9/2017)
LGT:	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIVA:	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
RD:	Real Decreto
RDL:	Real Decreto Ley
Rec:	Recurso
REDEME:	Régimen especial de devolución mensual
REGE:	Régimen especial del grupo de entidades
Resol:	Resolución
RGGI:	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
Rgto Fac:	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
RIVA:	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
SII:	Suministro Inmediato de Información
TEAC:	Tribunal Económico Administrativo Central
TIVA:	Territorio de aplicación del IVA
TJUE:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS:	Tribunal Supremo
UE:	Unión Europea

CAPÍTULO 1

IVA y procesos concursales

Sección 1. Efectos en los acreedores: recuperación del IVA no cobrado	125	100
Sección 2. Situación del destinatario declarado en concurso.....	675	

SECCIÓN 1

Efectos en los acreedores: recuperación del IVA no cobrado

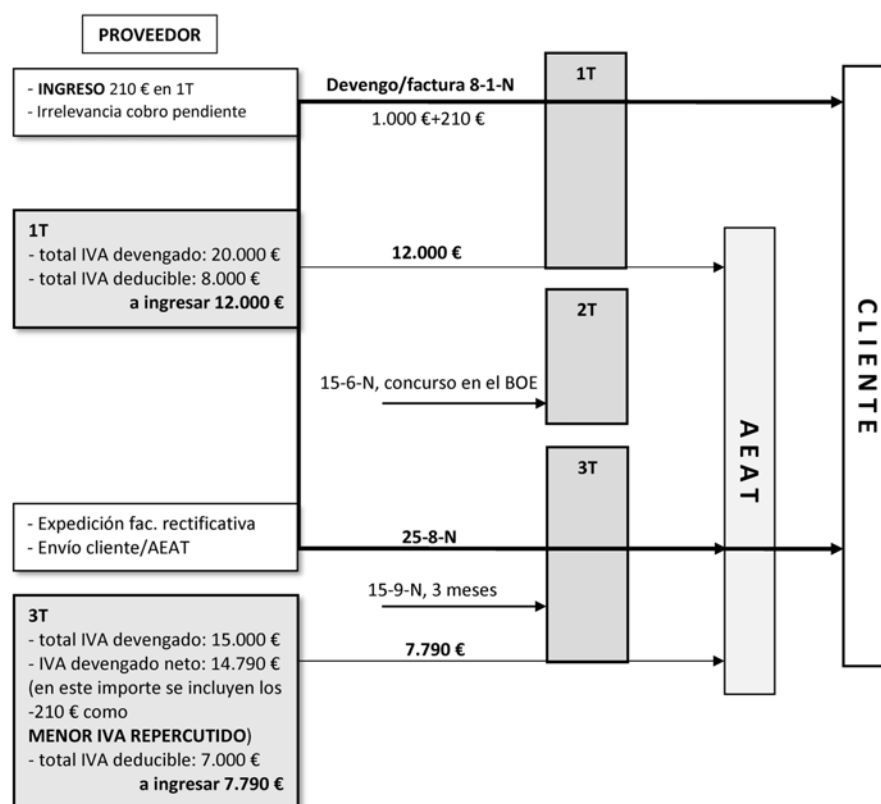
A. Consideraciones generales y antecedentes comunitarios.....	140	125
B. Requisitos materiales de aplicación.....	170	
1. Subsistencia de las operaciones.....	181	
2. Impago del destinatario.....	224	
3. Pagos parciales.....	235	
4. Devengo previo a la declaración del concurso.....	260	
C. Plazos.....	375	
D. Requisitos formales.....	400	
1. Expedición de factura por la operación.....	411	
2. Factura rectificativa.....	421	
E. Procedimiento.....	469	
F. Finalización del concurso.....	496	
G. Supuestos excluidos.....	520	
H. Compatibilidad con la recuperación del IVA por modificación de la base imponible al margen de los procedimientos concursales.....	561	
I. Cambios en la titularidad de los créditos concursales.....	593	
J. Ejecuciones judiciales y administrativas.....	609	
1. Transmisión de inmuebles.....	620	
2. Representación legal.....	631	

A. Consideraciones generales y antecedentes comunitarios

Cuando existe una **declaración de concurso** del destinatario, la modificación de la base imponible se regula según lo establecido en la LIVA art.80.tres. Así, la base imponible puede reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al IVA, 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.

El mecanismo a través del cual se opera la **recuperación del IVA** en los casos en que se dicta un auto de concurso de acreedores en relación con un cliente que no ha satisfecho su deuda, se ilustra en el siguiente flujograma.

140



141 Para la operación a la que se hace referencia en el esquema, hay un **devengo** que se produce inicialmente, el 8-1-N, por el cual el proveedor es quien emite la correspondiente factura con una base de 1.000 euros y un IVA repercutido de 210 euros. Esta operación es declarada como IVA devengado en la autoliquidación del IVA del 1T por parte de este contribuyente.

Declarado el concurso del acreedor que no ha satisfecho su deuda, este puede **recuperar la cuota** de 210 euros que su cliente nunca le pagó mediante la expedición de una factura rectificativa (como así se hace el 25-8-N), consignando esta cantidad como menor IVA repercutido del 3T.

Desde un **punto de vista financiero**, la recuperación de esta cantidad se produce a través de la sustracción del IVA total repercutido a clientes en este 3T que es de 15.000 euros, siendo que el IVA declarado a ingresar en el trimestre se limita a 7.790 euros, en lugar de los 8.000 euros que, de no ser por esta circunstancia, se ingresarían.

Tal y como se ilustra en el flujograma que hemos expuesto, la modificación de la base imponible en los **supuestos de impago** y, en particular, cuando se produce una declaración de concurso de acreedores y existían cuotas de IVA repercutidas que el destinatario de las operaciones no había pagado, viene a restaurar la **neutralidad** del impuesto.

142 En efecto, en **condiciones normales** de funcionamiento, la repercusión del IVA hace que la función de recaudación que la norma fiscal asigna a los sujetos pasivos del tributo, resulte, o deba resultar inocua, debiendo ser el IVA neutral y no suponiendo ningún tipo de coste para los sujetos pasivos (a salvo de las situaciones para las que así se prevea). Estas condiciones normales de funcionamiento **incluyen** el pago de la

contraprestación por parte de los clientes, cerrándose, en tal caso, el círculo de la repercusión e ingreso del impuesto.

Cuando dicho pago no se produce, la antedicha **neutralidad quiebra**. El cobro de la cuota de IVA que el sujeto pasivo ha de ingresar a la Hacienda pública no se produce, con el consiguiente quebranto financiero.

El **pago** por parte del cliente, salvo en casos muy excepcionales, no afecta al devengo del impuesto ni a la obligación de ingreso a la Hacienda pública de las cuotas devengadas; la posibilidad de modificar la base imponible y rectificar la repercusión previamente efectuada, no hacen más que restituir la neutralidad del tributo, relevando al sujeto de la obligación de ingreso de un tributo que su cliente no le ha pagado.

Esta posibilidad, sin embargo, se sujeta a importantes **requisitos de orden diverso**, por lo que es importante su conocimiento.

Los requisitos a cuyo cumplimiento se condiciona la modificación de la base imponible por impago, en los supuestos de declaración de concurso del destinatario, son diversos y puede esquematizarse de la siguiente forma:

Tipo de requisito	Contenido	Marginal
Materiales	Subsistencia de las operaciones	181 s.
	Impago por el destinatario (existencia de pagos parciales)	224 s.
	Devengo previo al concurso	260 s.
Temporales	Plazos para la modificación	375 s.
Formales	Expedición de factura por la operación original	411 s.
	Expedición de factura rectificativa	421 s.
	Remisión al destinatario	457 s.
Procedimiento	Comunicación a la AEAT	469 s.
	Efectividad de la modificación	479 s.
Elementos adicionales	Supuestos de exclusión	520 s.
	Compatibilidad/incompatibilidad con otros supuestos	577 s.

Precisiones 1) El correlato de la modificación de la base imponible por **impago** y declaración de concurso del cliente, es el traslado a la Administración tributaria de la acción de cobro de las cantidades que el cliente no pagó a sus proveedores, suponiendo que estos hayan actuado conforme a lo dispuesto para ello. Este **traslado de la acción de cobro** a la administración, explica una buena parte de los requisitos que se establecen a este respecto.

2) En el tratamiento de esta cuestión hay que tener en cuenta la regulación de los procesos concursales contenida en el Texto refundido de la Ley concursal (**vigente desde el 1-9-2020**, RDLeg 1/2020 en adelante, LCon). A su norma predecesora, nos referiremos como LCon/03 (L 22/2003).

Normativa comunitaria En el **Derecho de la UE**, esta cuestión se aborda por la Dir 2006/112/CE art.90.1, donde se dispone que en los casos de **anulación, rescisión, impago** total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reduce en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

El **principio general**, incluso en los supuestos de **impago**, es el de reducción de la base imponible en la parte proporcional correspondiente. Este principio general, sin embargo, se excepciona en cierto modo para los casos de impago total o parcial, en los que se reconoce a los Estados de la UE la posibilidad de no aplicar lo anterior (Dir 2006/112/CE art.90.2).

En apariencia, el **margen de maniobra** que tienen los **Estados de la UE** en los supuestos de impago es grande, pudiendo, otra vez en apariencia, no admitir a sus contribuyentes la modificación de la base imponible por impago (como ocurrió en España durante años) y, hasta una vez admitida, configurarla como consideren oportuno. Sin embargo, no es así.

Este margen de maniobra, no es tan grande como se pudiera pensar a simple vista por dos razones:

a) Porque en la configuración de sus **normas nacionales**, incluso en los supuestos en que se aplican disposiciones del derecho de la UE que son facultativas, según ha reiterado el TJUE, los Estados de la UE han de respetar sus **principios generales**, en particular, los de neutralidad, equivalencia y efectividad.

b) Adicionalmente, porque la **concreción** de cuándo nos encontramos ante un **supuesto de impago**, con el mayor margen de maniobra que hemos visto, y cuándo ante operaciones que quedan sin efecto, en las que la reducción de la base imponible ha de admitirse como principio general, es una cuestión que dista de ser pacífica, como veremos.

En este contexto, las **sentencias del TJUE** sobre la materia se han dirigido a dirimir algunas de las cuestiones procedimentales que se le han presentado, y a distinguir los supuestos en los que cabe considerar que las operaciones controvertidas han quedado sin efecto de aquellos otros en los que debe entenderse que se ha producido un simple impago por parte del destinatario.

152 Pronunciamientos del TJUE en materia de impagos

Los pronunciamientos del TJUE sobre supuestos de impago son los siguientes:

a) Asunto Goldsmiths (TJUE 3-7-97, asunto C-330/95)

En esta sentencia, la normativa británica 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 concluyó 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. Los Estados comunitarios no pueden excluir de las operaciones, la posibilidad de recuperar el IVA de los impagados si no hay razones que justifiquen la exclusión. Precisamente por esta razón, la exclusión de las operaciones con contraprestación no dineraria, se consideró **incompatible** con el Derecho comunitario.

b) Asunto Kraft Foods Polska (TJUE 26-1-12, asunto C-588/10)

Resulta conforme al Derecho de la UE supeditar la modificación de la base imponible a que el empresario, que efectuó la operación y pretende su modificación, esté en posesión de un **acuse de recibo**, suscrito por el destinatario de la operación, de haber recibido la correspondiente **factura rectificativa**. No obstante, cuando resulte imposible o excesivamente difícil acreditar dicha circunstancia, hay que admitir que se demuestre por otros medios que el empresario ha actuado con la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario recibió la citada factura, conoce su contenido y que la operación se ha llevado a cabo, conforme a lo señalado en la factura rectificativa.

c) Asunto Almos Agrárkülkereskedelmi (TJUE 15-5-14, asunto C-337/13)

Los estados de la UE pueden establecer que el ejercicio del derecho a la reducción de la base imponible quede supeditado a que se cumplan determinadas **formalidades** que permitan acreditar en particular que, después de haberse realizado una operación, una parte o la totalidad de la contraprestación no ha sido definitivamente percibida por el sujeto pasivo y que éste puede beneficiarse de alguna de las situaciones contempladas por la Dir 2006/112/CE art.90.1, siempre que las medidas adoptadas a este respecto no vayan más allá de lo exigido por esta justificación, extremo éste cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional nacional.

De acuerdo con la Dir 2006/112/CE art.90, los estados de la UE pueden excluir de la posibilidad de recuperar el IVA por modificación de la base imponible los supuestos de impago por parte del destinatario, pero no el resto de situaciones en las que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por el sujeto pasivo.

La Dir 2006/112/CE art.90.1 tiene efecto directo, por lo que los sujetos pasivos lo pueden invocar ante sus autoridades fiscales para reducir la base imponible de sus operaciones en los supuestos para los que así se establece.

d) Asunto GMAC UK (TJUE 3-9-14, asunto C-589/12)

En virtud de la Sexta Directiva art.11.C.1, párrafo primero (actualmente, Dir 2006/112/CE art.90.1), un Estado miembro no puede impedir que un sujeto pasivo invoque el efecto directo de esta disposición con respecto a una operación, basándose en que este sujeto pasivo puede alegar disposiciones de derecho nacional respecto a otra operación sobre los mismos bienes y en que la aplicación acumulada de estas disposiciones produciría un resultado fiscal global que ni el derecho nacional ni la Sexta Directiva, aplicados por separado a estas operaciones, produce o pretende producir.

En los supuestos de impago por parte de los clientes, los sujetos pasivos tienen derecho a la modificación de la base imponible. No puede sustituirse dicho sistema por otro que conduce a un resultado similar, pero no equivalente. Esta vía alternativa no puede negar el efecto directo de la norma europea.

e) Asunto NLB Leasing (TJUE 2-7-15, asunto C-209/14)

La base imponible solo puede reducirse por anulación, rescisión, impago total o parcial del precio, pero no cuando el sujeto pasivo ha percibido la totalidad de los pagos. El principio de neutralidad no se opone a que se abone el IVA, primero por el contrato de **arrendamiento financiero** y después por la entrega a un tercero.

f) Asunto Di Maura (TJUE 23-11-17, asunto 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. Consta en la sentencia que la duración media de este tipo de procedimientos en Italia es de diez años.

Esta posibilidad fue descartada por el TJUE, que 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.

g) Asunto Tratave (TJUE 6-12-18, asunto C-672/17)

El **principio de neutralidad**, conjuntamente con la Dir 2006/112 art.90 y 273, 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** parte o todo el IVA, a efectos de la rectificación de la deducción del importe del IVA que este último haya podido practicar.

h) Asunto A-PACK CZ (TJUE 8-5-19, asunto C-127/18)

Se analiza si el hecho de que el **deudor** que no ha pagado su deuda que ha **dejado de ser sujeto pasivo** del IVA, impide a su acreedor la modificación de la base imponible por impago.

El TJUE insistió en consideraciones previas sobre las **excepciones** que se permite añadir a este respecto a los Estados de la UE en los casos de impago total o parcial, basadas en la idea de que, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica correspondiente, el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional (como así ya se había indicado en las sentencias TJUE 3-7-97, asunto C-330/95; 23-11-17, asunto C-246/16; 22-2-2018, asunto C-396/16).

De ello, se deduce que el ejercicio de la facultad de establecer excepciones debe estar **justificado** con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación, no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Dir 2006/112, y que no puede permitir a estos excluir pura y simplemente la reducción de la base imponible del IVA en casos de impago (TJUE 23-11-17, asunto C-246/16).

Con base en las anteriores consideraciones, se acaba declarando la **incompatibilidad** con la Dir 2006/112 de la exclusión de la posibilidad de rectificar la base imponible en caso de impago total o parcial de una cantidad cuando el deudor ha dejado de ser sujeto pasivo del IVA.

i) Asunto Ramada Storax (TJUE 29-4-20, asunto C-756/19)

El TJUE declara, en este caso mediante auto, la incompatibilidad de la Dir 2006/112 con una normativa nacional conforme a la cual la posibilidad de modificar la base imponible por impago se excluye cuando la **insolvencia** del cliente es **declarada por la autoridad** judicial de un Estado de la UE distinto al Estado del sujeto pasivo que pretende dicha reducción.

154 j) Asunto SCT (TJUE 11-6-20, asunto C-146/19)

Se declara que los supuestos de **impago definitivo** no pueden calificarse de «impago», debiendo, pues, habilitarse la reducción de la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo pueda demostrar que, con carácter definitivo, el crédito que ostenta frente al deudor es incobrable (TJUE 24-10-2019, asunto C-292/19). De lo anterior ha concluido el TJUE que la situación controvertida no constituía un supuesto de impago que tuviera encaje en la Dir 2006/112 /CE art.90.2, por lo que no era aplicable la excepción en él incluida.

Igualmente, se analiza el margen de maniobra de que disponen los Estados a este respecto; en particular, la **exigencia de declaración** en el proceso concursal de los créditos no cobrados, incluida en la normativa nacional.

El TJUE dispone que las medidas adoptadas, solo pueden constituir una **excepción** al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites para la lucha contra el fraude fiscal, debiendo afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva del IVA y, en particular, al de neutralidad. Por tanto, es necesario que los requisitos establecidos para que los sujetos pasivos puedan reducir la base imponible del IVA, se limiten a acreditar que, después de haberse convenido una transacción, de una parte o de la totalidad de la contraprestación, no ha sido definitivamente percibida.

En lo que respecta a la **prevención del fraude**, el TJUE ha declarado que, pese a que una exigencia como la controvertida puede impedir un perjuicio para el Estado cuando la pasividad del sujeto pasivo, que no ha reclamado su crédito en un procedimiento concursal, resulte de actuaciones que pongan de manifiesto la connivencia entre dicho sujeto pasivo y su deudor, la aplicación de dicha exigencia tiene como efecto una denegación sistemática del derecho a reducir la base imponible en caso de no declaración, lo que constituye una **presunción de actuación fraudulenta** que va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo consistente en prevenir el fraude (TJUE 7-9-2017, asunto C-6/16, y jurisprudencia citada).

Parece pues, que presunciones o requisitos generales o configurados de forma que no admitan, por parte de los sujetos pasivos, la acreditación de que han actuado de forma diligente, o de que no se ha actuado de forma fraudulenta (aunque en este caso la acreditación más bien correspondería a las autoridades fiscales), deben descartarse en este contexto. Quizá no está de más recordar que el principio general, del que ha de partirse, es el de la **modificación de la base imponible** en los supuestos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, debiendo configurarse cualquier exclusión de lo anterior como excepción a interpretar en términos estrictos (TJUE 3-7-97, asunto C-330/95; 29-4-20, asunto C-756/19, ambas comentadas anteriormente relativas a impagos).

155 En cuanto a la eliminación del **riesgo de pérdida de ingresos** fiscales, en la medida en que la no declaración del crédito en el procedimiento concursal implica, como ya se ha apuntado, la extinción de dicho crédito, el sujeto pasivo pierde necesariamente la oportunidad de obtener el cobro incluso parcial de su crédito, lo que se traduce, en su caso, en un perjuicio para el Estado miembro de que se trate.

No obstante, cuando el sujeto pasivo demuestre que, incluso si hubiera **declarado su crédito**, este no habría sido cobrado, el hecho de excluir la reducción de la base imponible y de obligarle a soportar un importe de IVA que no ha percibido, excede de los límites estrictamente necesarios para alcanzar el objetivo de eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales (TJUE 8-5-19, asunto C-127/18). En efecto, en ese supuesto, la declaración del crédito en cuestión no habría podido evitar un perjuicio adicional para el Estado.

A partir de estas últimas consideraciones se suscitan dos comentarios relevantes, el primero de los cuales se refiere al momento en que se puede **recuperar el IVA** en los supuestos de impago. Efectivamente, si dicha recuperación debe admitirse en los casos de pérdida definitiva del crédito, se plantea la cuestión de cuándo estará el sujeto pasivo de constatar que así es.

Esta cuestión ya se analizó por el TJUE 23-11-17, asunto C-246/16, antes citada. Por mucho que en ella se admitiera la recuperación en casos en los que el procedimiento civil puede durar más de 10 años, en otros casos, con un funcionamiento más ágil de la justicia, se suscita la duda de si ha de esperar el sujeto pasivo a la constatación de la **pérdida definitiva de su crédito** o no es así, especialmente en casos en los que la recuperación por la vía del procedimiento previsto para los meros impagos no ha prosperado. A la vez, se abre la discusión de si, no habiendo sido factible el recurso al procedimiento ordinario para la recuperación en casos de impago, cabe una «segunda vuelta», una vez se constate el carácter definitivo del impago.

Por otra parte, parece deducirse de la sentencia que el TJUE asume que la **imposibilidad de cobro** por el sujeto pasivo imposibilita cualquier tipo de acción de cobro que pudieran realizar las autoridades fiscales, asunción que no creo que necesariamente deba aceptarse sin más.

Sea como fuere, se ha concluido declarando que la Dir 2006/112/CE art.90.1 y 273 se **opone a una normativa de un Estado** miembro que deniega a un sujeto pasivo el derecho a reducir el IVA pagado correspondiente a un crédito incobrable si dicho sujeto pasivo no declaró ese crédito en el procedimiento concursal tramitado contra su deudor, incluso aunque el mencionado sujeto pasivo demuestre que, si lo hubiera declarado, ese crédito no habría sido cobrado (TJUE 11-6-20, asunto C-146/19).

k) Asunto E. (TJUE 15-10-20, asunto C-335/19)

Aunque los Estados de la UE tienen un cierto margen de maniobra en relación con las **obligaciones formales** que cabe exigir a los contribuyentes para admitir la modificación de la base imponible por impago, este margen ha de utilizarse únicamente en la medida de lo necesario, evitando el menoscabo del principio de neutralidad y limitándose a constatar que, efectivamente, hay una parte del precio que no se va a recibir.

En particular, y para los supuestos de impago, la posibilidad de establecer **excepciones** no se puede transformar en regla general (TJUE 8-5-19, C-127/18). En este contexto, las citadas obligaciones formales han de limitarse a lo necesario para la constatación del impago y de su carácter provisional.

La modificación de la base imponible obliga al destinatario a rectificar sus deducciones. Esta obligación, sin embargo, no se puede considerar dependiente de que el citado destinatario mantenga su condición de sujeto pasivo (empresario o profesional), como tampoco de su situación de insolvencia. Con estas premisas, ha concluido el TJUE declarando que la Dir 2006/112/CE se opone a una normativa nacional que supedita la reducción de la base imponible del IVA al requisito de que, en el momento de la entrega del bien o de la prestación de servicios y el día anterior al de la presentación de la declaración por la que se solicita esa reducción, el **deudor esté registrado** como sujeto pasivo del IVA y no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación, y que, el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria, el propio acreedor continúe registrado como sujeto pasivo del IVA.

B. Requisitos materiales de aplicación

170	1. Subsistencia de las operaciones.....	181
	2. Impago del destinatario.....	224
	3. Pagos parciales.....	235
	4. Devengo previo a la declaración del concurso.....	260

171 Los requisitos materiales que se pueden inferir para la **modificación de la base imponible** en los supuestos de declaración de concurso del destinatario, son los siguientes (LIVA art.80.tres):

a) La existencia de una operación que mantiene sus efectos.

b) Que el destinatario de la operación no haya hecho efectivo el pago de su deuda (nº 224).

c) Los pagos parciales (nº 235).

d) Que, con posterioridad al devengo del tributo correspondiente a la operación, se haya dictado un auto de declaración de concurso de acreedores (nº 260 s.).

Precisiones La relación anterior responde a la tradicional **distinción** entre **requisitos materiales**, de una parte, y requisitos **formales** o de procedimiento de otra. Esta distinción es cada vez más cuestionada por la doctrina, por la improcedencia de dar una excesiva relevancia al incumplimiento de los requisitos formales, de una parte, y por el papel que se reconoce a estos como medio para que la administración compruebe la adecuada concurrencia de los requisitos materiales, por otra. No obstante, y al objeto de ofrece una visión lo más ordenada posible de los requisitos que se tienen que cumplir para la recuperación del IVA en los supuestos de impago y declaración de concurso del destinatario, se ha respetado esta división.

1. Subsistencia de las operaciones

(LIVA art.80.tres)

181 El primer requisito material que ha de concurrir 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 haya realizado** o, habiéndose efectuado, cesara en sus efectos, el precepto que cabría aplicar ya no es la LIVA art.80.tres, sino la LIVA 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.

Precisiones **1)** En particular, para las **operaciones** efectuadas **antes de la declaración del concurso** que, con posterioridad al mismo, sean resueltas, no es aplicable el procedimiento y requisitos que señala la citada LIVA art.80.tres, sino el contemplado en la LIVA art.80.dos, que únicamente condiciona la modificación de la base imponible a la expedición de una **factura rectificativa**.

2) Desde este punto de vista, la subsistencia de las operaciones, más que un requisito, debe considerarse como un **elemento de partida**, ya que en caso de que las mismas cesen en sus efectos, lo que procederá será la recuperación del IVA que en su día se repercutió e ingresó por medio de la emisión de la factura rectificativa y su consignación como menor IVA repercutido en la siguiente autoliquidación de IVA que se presente.

3) 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 de la LIVA art.89.cinco dispone la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas por referencia a la autoliquidación en la que hubiera producido su ingreso. Esta cuestión se analiza en el nº 863.

4) En el **Derecho de la UE**, esta distinción resulta fundamental, ya que mientras que para las operaciones que quedan sin efecto la modificación de la base imponible es de obligada aceptación para los Estados de la UE, los casos en que simplemente se produce un impago por parte del destinatario no son tan automáticos, reconociéndose a los Estados un margen de maniobra mayor en la aceptación de que, por parte de sus contribuyentes, se recupere el IVA repercutido pero no cobrado (ver nº 147).

Los supuestos que se tratan en la LIVA art.80.tres son supuestos 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 **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 esta línea, conviene recordar que el RIVA art.24.2.a).1º requiere, para la modificación de la base imponible en estas situaciones, 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.

182

Precisiones El hecho de que, tanto para operaciones que puedan cesar en sus efectos, que analizaremos a continuación, como para supuestos de impago, lo actuado en el momento de realización de la operación fuera ajustado a derecho inhabilita la posibilidad de acudir a la **devolución de ingresos indebidos** en estos casos, ya que el ingreso efectuado en su momento fue correcto (TEAC 20-9-12; 17-3-2016, relativas, en general, a la improcedencia de la devolución de ingresos indebidos cuando lo actuado en su momento fue ajustado a derecho).

Ejemplo Un empresario que tiene un **concesionario de vehículos** vende uno de sus vehículos a otro empresario que es propietario de un taller de carpintería metálica. El coche se entrega el 15-1-2020 y tiene un precio de 30.000 €, con un IVA repercutido de 6.300 €. El adquirente no hace efectivo el pago de los 36.300 € que debe por el coche. Seis meses después de la entrega del vehículo, el **adquirente** es declarado en situación de **concurso de acreedores** mediante auto judicial de dicha fecha, esto es, de 15-7-2020, sin que se produzca la devolución del vehículo. El supuesto descrito se ajusta a la previsión que se contiene en la LIVA art.80.tres, por lo que el dueño del concesionario de coches, que habrá debido ingresar a la AEAT los 6.300 € correspondientes a la operación, únicamente los puede **recuperar** si cumple los demás requisitos establecidos al efecto por la LIVA art.80.tres y demás normativa de desarrollo.

Antecedentes comunitarios En la regulación de las operaciones que quedan sin efecto, se señala que 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 modifica en la cuantía correspondiente.

186

Los antecedentes comunitarios relativos a esta cuestión son diversos y se refieren, fundamentalmente, a la **distinción** entre meros **impagos** y operaciones que deben considerarse **cesadas en sus efectos**.

Asunto BCR Leasing IFN (TJUE 17-7-14, asunto C-438/13) Esta sentencia 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.

187

La cuestión planteada ante el TJUE consistió en dilucidar si conforme a la Dir 2006/112/CE, **puede 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.

El TJUE señaló que: «26. en el presente caso, la imposibilidad de recuperar los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero, en circunstancias como las del litigio principal, no puede subsumirse en ninguno de los supuestos que acaban de mencionarse» (apdo.25), añadiendo que: «no puede considerarse que esos bienes hayan sido afectados "a fines ajenos a los de la propia empresa" del sujeto pasivo, puesto que el arrendamiento de los mismos y, por tanto, su puesta a disposición del arrendatario o usuario,

constituyen el núcleo sustancial de la actividad económica del arrendador financiero. El hecho de que éste no logre recuperar los bienes litigiosos no significa en modo alguno que los haya afectado a fines ajenos a los de su propia empresa».

La **conclusión** del TJUE fue lapidaria:

«27. De lo anterior se deduce que no puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, en el sentido del artículo 16 de la Directiva IVA, el hecho de que a una sociedad de leasing le resulte imposible recuperar los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero a raíz de la resolución del contrato, en circunstancias como las del litigio principal.»

Como decíamos, la conclusión del TJUE es contundente, excluyendo el gravamen como **autoconsumo** de la imposibilidad de recuperación de los bienes arrendados en este contexto.

188

Precisiones 1) En los supuestos de **resolución de las operaciones**, más que de modificación de la base imponible, habría que hablar de **inexistencia del hecho imponible** al haber quedado aquellas sin efecto. Desde este punto de vista, quizá la cuestión se podría regular en los preceptos que definen el hecho imponible. Probablemente en la idea de proporcionar una regulación más fácilmente comprensible, esta situación se regula junto con aquellas otras en las que las operaciones mantienen su vigencia, pero se altera su contraprestación. Habida cuenta tanto de la diferente premisa de la que se parte, como de la existencia de distintos problemas que analizaremos por separado.

2) En la **norma comunitaria** esta distinción es fundamental, ya que para las **operaciones que cesan en sus efectos**, el mandato que se contiene en la Dir 2006/112 art.90 es la modificación de la base imponible de manera incondicionada. Para el caso de los **impagos**, se reconoce a los Estados de la UE la posibilidad de proceder en contra de lo anterior.

Aunque el **TJUE** ha matizado de manera muy considerable el aparentemente amplio margen de maniobra de que gozan los Estados de la UE a estos efectos, la diferencia subiste, lo que ha conducido a la elevación de varias cuestiones prejudiciales al TJUE sobre la distinción entre unas y otras.

3) Hemos de insistir en la diferencia existente en la **norma interna**, en la que la modificación de la base imponible para las operaciones que quedan sin efecto se vincula a la expedición de una factura rectificativa; mientras que para los casos de impago, los **requisitos** de plazo, formales y procedimentales son considerablemente **más exigentes**, lo que hace que la distinción entre unas y otras operaciones también en nuestra norma sea importante.

4) El TJUE no se pronunció respecto a la posible consideración de las operaciones como **autoconsumos de servicios** (Dir 2006/112/CE art.26). No obstante, la misma razón que se aplicó para excluir la calificación de las operaciones como autoconsumos de bienes podría hacerse extensiva a los de servicios.

5) Es importante limitar la aplicación de las conclusiones a las que llega el TJUE a los supuestos de **imposible recuperación de los bienes**. En caso de que su pérdida pudiera considerarse, de cualquier otro modo, como consentida, bien podría concluirse lo contrario. Asimismo, es conveniente distinguir esta situación de las que se producen ante meros impagos, ya que el contexto en el que se dicta la sentencia que comentamos es la de operaciones que quedan sin efecto. A la distinción entre **resoluciones contractuales** y meros impagos se refieren las sentencias siguientes.

189

Ejemplo El mismo concesionario del ejemplo anterior vende otro vehículo a otro empresario que, **sin haber pagado el precio** del mismo, es declarado en concurso. El vehículo tiene un precio de 80.000 € más IVA. El **cliente** es declarado **en concurso** unos días después de la entrega. De mutuo acuerdo entre la Administración concursal y el vendedor, el vehículo es devuelto dos meses después de su entrega sin haber sido utilizado. El vendedor renuncia al cobro de su crédito, reteniendo los 4.000 € que había recibido a cuenta cuando se hizo el encargo del vehículo.

La operación que se ha descrito ha de considerarse que ha quedado sin efecto. Por tanto, la **recuperación de la cuota** en su día repercutida cuando se entregó el vehículo puede recuperarse, conforme a lo dispuesto por la LIVA art.80.dos, mediante la expedición de una factura rectificativa, sin que sea necesario observar los requisitos y procedimientos existentes en relación con la LIVA art.80.tres. En particular, hay que tener en cuenta que la resolución de la operación tiene lugar después de transcurridos dos meses desde la declaración del concurso, por lo que posiblemente no se podría cumplir el plazo que establece la LIVA art.80.tres, conjuntamente con la LCon, para la modificación de la base imponible. Como decíamos, el hecho de que la operación haya quedado sin efecto la reconduce al ámbito de la LIVA art.80.dos.