

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075772

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de octubre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 4205/2016

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Ineficacia de la operación. Renuncia al cobro por pacto entre acreedor y deudor y resolución del contrato. Condonación de la deuda. La Ley 37/1992 (Ley IVA), en su art. 80 apdos. Tres y Cuatro, se refiere a la posibilidad de modificar la base cuando se produce un impago por el adquirente de los bienes y servicios, obligado a soportar el IVA, que se concreta en la falta de pago de las cuotas repercutidas cuando se produce la declaración de concurso o por resultar las mismas incobrables con las condiciones que se establecen, entre las que se encuentra el que se haya reclamado judicialmente su cobro.

Por otro lado, el art. 80.Dos de la misma Ley establece la posibilidad de modificar la base imponible «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». Por lo tanto, el apartado segundo del artículo 80 contempla los casos de resolución de la operación, quedando esta total o parcialmente sin efecto.

Dicho esto, la modificación de la base imponible implica la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, en los términos que establece el art. 89 de la misma Ley, según el cual: «Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible». Expuesto el marco normativo aplicable, procede analizar con detalle el resultado de aplicación al caso que nos ocupa.

La parte reclamante celebró un contrato de arrendamiento de negocio hotelero en octubre de 2011, siendo XX la arrendadora y BB la arrendataria. Consta en el expediente el acuerdo extrajudicial, de fecha 5 de marzo de 2014, en el que se señala que el 4 de febrero de 2014 XX tomó posesión del inmueble, impidiendo la entrada física a BB y que ambas partes presentaron denuncias penales, llegando a un acuerdo extrajudicial. En el propio acuerdo se indica que se «resuelven y dejan sin efecto y eficacia alguna el contrato de arrendamiento», por lo que no se trata de un caso de impago sino que se trata de una resolución contractual que, por lo tanto, implica la modificación de la base imponible y la emisión de factura rectificativa. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 90 y 92.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 80.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 15 de octubre de 2019

RECURSO: 00-04205-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XX SLU** - NIF ...REPRESENTANTE: **Mx...** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

INTERESADO: **BB SL** - NIF ...REPRESENTANTE: **Lx...** - NIF ...

DOMICILIO: ...

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, por la que se estima la reclamación nº 11/00759/2015, interpuesta por BB, SL con N.I.F.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. **BB, S.L.** (en adelante, **BB**) mantenía relaciones comerciales con la entidad **XX S.L.U.**, (en adelante, **XX**) entre ellas, la gestión mediante arrendamiento de un hotel sito en ... propiedad de esta última. En fecha 31 de diciembre de 2013, **XX** emitió tres facturas a **BB** en concepto de alquiler de 2013, así como por el consumo eléctrico, agua y basuras de 2013.

En fecha 5 de marzo de 2014 se formalizó un acuerdo entre las partes, en el que se hacía constar que "la entidad **BB** adeuda a la entidad **XX** determinadas cantidades de renta, así como determinadas cantidades a proveedores de energía eléctrica, telefonía y lavandería del hotel", y en el que se convino: "Dar por finiquitadas y liquidadas todas la relaciones jurídicas y económicas existentes entre las partes, reconociendo y declarando que no se adeudas cantidad alguna por ningún concepto", así como: "Renunciar a ejercitar acciones penales y civiles en el futuro que pudieran derivar de hechos acaecidos entre las partes durante los últimos diez años, principalmente con hechos relacionados con la gestión del hotel y con el asesoramiento prestado". Además, **XX** se obligó a : "Abonar las deudas a proveedores del hotel de energía eléctrica y telefonía, eximiendo del pago a la entidad **BB**."

Durante el mes de octubre de 2014, **BB** recibió tres facturas rectificativas expedidas en agosto de 2014 por **XX**, mediante las cuales se anulaban las facturas emitidas por el consumo eléctrico, el consumo de agua, las basuras y por el alquiler del 2013. No conforme con la emisión de dichas facturas rectificativas, **BB** interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR de Andalucía.

2. En fecha 10 de diciembre de 2015, le fue notificado a **XX** la resolución del TEAR de Andalucía, mediante la cual se estimaba la reclamación interpuesta por **BB** en los siguientes términos: "Para alcanzar un acuerdo que ponga fin a sendas querellas criminales interpuestas por cada de las partes contra la otra en dicho acuerdo se formaliza un fin de relaciones. Por tanto, las obligaciones de pago que estuvieren pendientes como consecuencia de las tres facturas que son rectificadas se extinguieron con la celebración del acuerdo, de tal manera que las mismas no pueden devenir incobrables.

Por tanto, no era posible rectificar las facturas por incobrabilidad de los créditos plasmadas en los mismos, pues los mismos habían sido extinguidos por el acreedor en fecha anterior. Por tanto, no cabe sino estimar la reclamación interpuesta declarando que no era procedente la emisión de las tres facturas rectificativas contra las que se ha interpuesto la presente reclamación."

3. No conforme con la resolución anterior, **XX** interpuso el presente recurso de alzada, en fecha 8 de enero de 2016, alegando, en síntesis, que la emisión de las facturas rectificativas era procedente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la adecuación a derecho de la resolución dictada por el TEAR de Andalucía.

3. La rectificación de la base imponible tiene su origen en los artículos 90 y 92 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. El apartado 1 del citado precepto 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 reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen".

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su artículo 80 apartados Tres y Cuatro, se refiere a la posibilidad de modificar la base cuando se produce un impago por el adquirente de los bienes y servicios, obligado a soportar el IVA, que se concreta en la falta de pago de las cuotas repercutidas cuando se produce la declaración de concurso o por resultar las mismas incobrables con las condiciones que se establecen, entre las que se encuentra el que se haya reclamado judicialmente su cobro.

Por el contrario, el artículo 80.Dos de la misma Ley establece la posibilidad de modificar la base imponible "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".

Por lo tanto, el apartado segundo del artículo 80 contempla los casos de resolución de la operación, quedando esta total o parcialmente sin efecto.

Por otro lado, la modificación de la base imponible implica la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, en los términos que establece el art. 89 de la misma Ley, según el cual: "Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible."

4. Expuesto el marco normativo aplicable al que ha de ajustarse la resolución de la controversia suscitada en la presente reclamación, procede analizar con detalle el resultado de aplicación al caso que nos ocupa.

La parte reclamante celebró un contrato de arrendamiento de negocio hotelero en octubre de 2011, siendo XX la arrendadora y BB la arrendataria. Consta en el expediente el acuerdo extrajudicial, de fecha 5 de marzo de 2014, en el que se señala que el 4 de febrero de 2014 XX tomó posesión del inmueble, impidiendo la entrada física a BB y que ambas partes presentaron denuncias penales, llegando a un acuerdo extrajudicial. En el propio acuerdo se indica que se "resuelven y dejan sin efecto y eficacia alguna el contrato de arrendamiento", por lo que no se trata de un caso de impago sino que se trata de una resolución contractual que, por lo tanto, implica la modificación de la base imponible y la emisión de factura rectificativa.

En estos términos se pronuncia la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de octubre de 2017, en el asunto C-404/16, Lombard Ingatlan Lízing, en el que una sociedad húngara había celebrado varios contratos de leasing financiero, facturando la totalidad de las cuotas, IVA incluido, a los arrendatarios. Con posterioridad, y al no cobrar parte de los importes adeudados, la entidad dio por resueltos los contratos y recuperó los bienes objeto del leasing. En dicha sentencia el TJUE señaló lo siguiente (el subrayado es nuestro):

31. En cambio, los términos de anulación y rescisión mencionados en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA se refieren a situaciones en las que, bien por una anulación con efectos retroactivos, o bien por una resolución, que sólo tiene efectos futuros, la obligación del deudor de pagar su deuda o bien se extingue totalmente o bien deja de existir en un momento determinado con carácter definitivo, con las consecuencias que de ello se derivan para el acreedor.

32. A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que, en el litigio principal en cuestión, una parte de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad puso fin definitivamente a este contrato, el cual fue resuelto sin efectos retroactivos. Por consiguiente, el arrendador en el leasing recuperó la posesión de los bienes arrendados y ya no podía reclamar el pago de las cuotas al arrendatario, quien no adquirió la propiedad de estos bienes. Además, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende en modo alguno que se haya cuestionado la realidad de estas operaciones.

33. En la medida en que una situación de este tipo se caracteriza por la reducción definitiva de la contraprestación inicialmente adeudada por una parte contractual, no puede calificarse de «impago» en el sentido del artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA, sino que constituye una anulación o una rescisión en el sentido del apartado 1, de este artículo.

34. A la vista de las consideraciones expuestas, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los conceptos de «anulación» y de «rescisión» utilizados en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que incluyen el supuesto en el que, en el marco de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad, el arrendador en el leasing ya no puede reclamar el pago de las cuotas al arrendatario por haber resuelto el contrato de leasing financiero debido al incumplimiento contractual del arrendatario. (...)

40. Sin embargo, según se desprende de los apartados 29 a 33 de la presente sentencia, un acto de resolución mediante el cual una parte de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad ha puesto fin definitivamente a este contrato supone la reducción definitiva de la cantidad inicialmente adeudada por el arrendatario. Tal acto no puede calificarse de «impago» en el sentido del artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA, sino que constituye una anulación o una rescisión en el sentido del apartado 1 de este artículo. (...)

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

1) Los conceptos de «anulación» y de «rescisión» utilizados en el artículo 90, apartado 1, 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 interpretarse en el sentido de que incluyen el supuesto en el que, en el marco de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad, el arrendador en el leasing ya no puede reclamar el pago de las cuotas al arrendatario por haber resuelto el contrato de leasing financiero debido al incumplimiento contractual del arrendatario.

2) En caso de que se haya puesto fin definitivamente a un contrato de leasing financiero por impago de las cuotas adeudadas por el arrendatario, el arrendador puede invocar el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 frente a un Estado miembro para obtener la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, aunque el Derecho nacional aplicable, por una parte, califique tal supuesto de «impago» en el sentido del apartado 2 de este artículo y, por otra parte, no permita la reducción de la base imponible en caso de impago.

Al mismo criterio se ha llegado con posterioridad en la sentencia del mismo Tribunal de 3 de julio de 2019, asunto C-242/18, UniCredit Leasing. De este modo, cesada en sus efectos la posibilidad de recuperación del crédito por parte del proveedor de los bienes y servicios en cuestión, debe considerarse, a estos efectos, rescindida la operación correspondiente.

De igual manera, y en un caso similar, la Dirección General de Tributos en la contestación de la consulta vinculante V0267-14, de fecha 4 de febrero de 2014, afirmó que procedía la modificación de la base imponible y la emisión de factura rectificativa en los siguientes términos: "Del escrito de consulta resulta que la sociedad consultante acuerda voluntariamente con la entidad financiera, la resolución del contrato de arrendamiento por lo que no serán exigibles los pagos que correspondan a cuotas de arrendamiento financiero posteriores a la resolución del contrato por cuanto la no existencia de relación contractual impide la exigibilidad del Impuesto. En la medida en que no se ha ejercitado o se ha comprometido el ejercicio de la opción de compra, se entiende que no ha existido entrega del bien inmueble por la entidad financiera, y por ello la resolución del contrato de arrendamiento supone la recuperación de la posesión del bien por el arrendador sin más incidencia en el Impuesto.

En relación con las cuotas de arrendamiento financiero que se hubieran devengado con anterioridad a la resolución del contrato y no hubieran sido satisfechas por el arrendatario, el escrito de consulta alude a su condonación por la entidad financiera.

El apartado uno y dos, número 1º, del artículo 78 de la Ley 37/1992, dispone que la base imponible de dicho Impuesto correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo estará constituida por el importe total de la contraprestación en favor del empresario o profesional que las efectúa, derivada de su realización

Por lo tanto, la condonación de la deuda por impago determinará la modificación de la base imponible en dicha cuantía por modificación del precio de la operación."

De conformidad con lo dispuesto en el presente fundamento de derecho, debemos estimar el presente recurso y considerar procedente la expedición de la factura rectificativa de la que trae causa esta reclamación, anulando, por tanto, la resolución del TEAR de Andalucía.

Por lo expuesto,
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.