

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 03-02-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0080/2025

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. *Procedimiento especial para microempresas.* La Ley 16/2022, de 5 de septiembre, introdujo un procedimiento especial para microempresas en el TRLCon, en un esfuerzo por facilitar la resolución de las insolvencias en pequeñas empresas. La referencia al "auto de declaración de concurso" en el art. 80.Tres Ley IVA -modificación de la base imponible- debe considerarse, en el caso de las microempresas, como una referencia al "auto de apertura" del procedimiento especial, ya que ambos sirven como un acto formal de inicio de los procedimientos de insolvencia. Y la modificación de la base imponible en estos casos no podrá hacerse después de tres meses desde la publicación de dicho auto de apertura en el registro público concursal.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que tiene una deuda comercial pendiente de cobro de un cliente que le ha notificado el inicio de un plan de liquidación a través del Procedimiento especial para Microempresas previsto en el texto refundido de la Ley Concursal.

Cuestión planteada:

Posibilidad de modificar la base imponible del Impuesto sobre el Valor añadido correspondiente a la factura impagada mediante el procedimiento previsto 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.

Síguenos en...

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, el 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.- Por otra parte, el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 establece lo siguiente en relación con la modificación de la base imponible del Impuesto:

“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 procedente.”.

A estos efectos, debe señalarse que la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades (Directiva sobre reestructuración e insolvencia) (BOE de 6 de septiembre), introdujo en el Libro Tercero de dicho texto refundido un procedimiento especial para microempresas que supone, según lo dispuesto en el preámbulo de dicha Ley, “un procedimiento de insolvencia único, en el doble sentido de que pretende encauzar tanto las situaciones concursales (de insolvencia actual o inminente) como las preconcursales (probabilidad de insolvencia) y que se aplicará de manera obligatoria a todos los deudores que entren dentro del concepto legal de microempresa”, poniendo de manifiesto que “el procedimiento especial es único: las microempresas no tienen acceso al concurso ni a los acuerdos de reestructuración”.

En consecuencia con lo expuesto, una interpretación literal de lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, en el que se hace referencia expresa y exclusiva al procedimiento concursal previsto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE de 10 de julio), actualmente, el citado texto refundido de la Ley Concursal, podría excluir de la aplicación de dicho precepto aquellos supuestos relativos a microempresas a las que resulte de aplicación este nuevo procedimiento especial único regulado en el Libro Tercero del texto refundido de la Ley Concursal, introducido por la referida Ley 16/2022.

Síguenos en...



No obstante, a estos efectos, resulta conveniente señalar que el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), dispone en relación con la interpretación de las normas tributaras que:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

(...).”

A este respecto, el artículo 3.1 del Código Civil prescribe que “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”.

En consecuencia con lo anterior, una interpretación literal del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 daría lugar a una limitación en su aplicación a microempresas que sería contraria al espíritu y la finalidad de la Ley 37/1992 por lo que de una interpretación teleológica del precepto atendiendo a los principios generales tributarios y la seguridad jurídica, debe señalarse que debe permitirse también su aplicación a las microempresas que por su naturaleza se acogen al procedimiento de insolvencia único introducido por la Ley 16/2022.

3.- Por otra parte, una vez reconocida la procedencia de la modificación de la base imponible será necesario cumplir con los requisitos y plazos establecidos en el artículo 80.Tres a efectos de su realización. No obstante, en aquellos supuestos de microempresas a las que resulte de aplicación el nuevo procedimiento especial único, como sería el supuesto objeto de consulta, debe señalarse que la referencia contenida en aquel relativa al auto de declaración del concurso, en la medida que dicho auto no existe como tal en los supuestos de aplicación del procedimiento único especial para microempresas, se deberá entender realizada al auto de apertura de este nuevo procedimiento al que se refiere el nuevo artículo 692 del texto refundido de la Ley Concursal, introducido por la Ley 16/2022, que dispone lo siguiente:

“1. La apertura del procedimiento especial se realizará mediante auto dentro de los dos días hábiles siguientes a la admisión a trámite de la solicitud, o, en caso de oposición del deudor, en el auto que la resuelva en los términos previstos en el artículo anterior. El auto de apertura incluirá la identificación del deudor, el tipo de procedimiento especial, y, en su caso, mención de los distintos módulos seleccionados por el solicitante, de acuerdo con lo previsto en el capítulo IV del título II o en el capítulo II del título III de este libro. Además, deberá especificar si, conforme a la documentación e información facilitada en el formulario, el procedimiento especial se declara sobre la base de probabilidad de insolvencia, insolvencia inminente o insolvencia actual.

(...).”

En consecuencia con lo expuesto, cabe concluir que el supuesto de modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, relativo a aquellos supuestos en los que el destinatario de las operaciones gravadas entrase en una situación de concurso de acreedores, también resultará de aplicación a aquellos supuestos en los que el destinatario de la operación sea una microempresa que entrase en un procedimiento especial único de posible insolvencia previsto en el Libro Tercero del texto refundido de la Ley Concursal.

Síguenos en...



A estos efectos, según lo señalado, la referencia contenida en el artículo 80.Tres relativa al auto de declaración de concurso se deberá entender realizada en estos supuestos al auto de apertura del procedimiento especial a que se refiere el nuevo artículo 692.1 del texto refundido de la Ley Concursal, introducido por la Ley 16/2022, transcrito anteriormente.

4.- Por su parte, en relación con la publicación del referido auto de apertura y el plazo para la modificación de la base imponible en los supuestos de procedimientos especiales de microempresas, el acomodo del procedimiento de modificación a los plazos previstos en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 referentes a la declaración de concurso, deberá interpretarse que la modificación no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de tres meses contados a partir de la publicación del auto de apertura en el Registro público concursal previsto en el artículo 692 bis del texto refundido de la Ley Concursal, que dispone lo siguiente:

“Artículo 692 bis. Notificación a las partes y publicidad registral.

1. El deudor dirigirá comunicación electrónica de apertura del procedimiento especial a los acreedores incluidos en su solicitud de cuya dirección electrónica tenga constancia, permitiéndoles el acceso a toda la documentación presentada en el juzgado. En caso de que el deudor sea persona casada, la comunicación se hará también al cónyuge.

Cuando el procedimiento especial hubiese sido declarado a solicitud de un acreedor o de un socio personalmente responsable, el deudor dirigirá a los acreedores la comunicación a que se refiere este apartado.

2. Cada comunicación se dirigirá simultáneamente al letrado de la Administración de Justicia.

3. La apertura del procedimiento especial será publicada en el Registro público concursal. En caso de apertura a solicitud de los acreedores, la publicación en el Registro público concursal surtirá los efectos de notificación respecto del deudor y demás acreedores de cuya dirección electrónica no se tenga constancia.

(...).”

5.- 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

