

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064904

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2016

Vocalía 4.^a

R.G. 6771/2013

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Plazo de caducidad del ejercicio del derecho y plazo de comunicación a la Administración. En la liquidación provisional de fecha 6 de noviembre de 2013 se establece que en la propuesta de liquidación provisional se notificaba la inadmisión de la modificación efectuada, en virtud de lo dispuesto en el art. 24 del RD 1624/1992 (Rgto. IVA), como consecuencia de haberse comunicado a la AEAT la modificación incumpliendo el plazo de un mes establecido en dicho artículo. Ciertamente, en dicho artículo se recogen las reglas de procedimiento para el ejercicio del derecho de rectificación de bases imponibles, estableciéndose el plazo de un mes para el cumplimiento de la obligación de comunicación a la Administración Tributaria de la modificación de bases imponibles efectuada. Existen, por tanto, dos plazos que atañen a la modificación de bases imponibles; por un lado, un plazo para efectuar la modificación, y, por otro, un plazo de un mes para cumplir la obligación de comunicar a la Administración Tributaria dicha modificación, computado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa. Sin perjuicio de la referencia que en la liquidación provisional se efectúa al plazo establecido en el art. 80.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA), en el presente supuesto no se aprecia controversia respecto de dicho plazo, sino en relación con la aplicación del plazo de un mes para la comunicación a la Administración Tributaria de la modificación de bases imponibles. En este caso, el plazo fijado al efecto ha sido incumplido. No obstante, dicho incumplimiento no conlleva necesariamente la pérdida del derecho a rectificar las bases imponibles. Se trata de un incumplimiento de un plazo distinto al establecido por la Ley del Impuesto para el ejercicio del derecho de rectificación. Es, en definitiva, un plazo procedimental recogido en el Reglamento del IVA para el cumplimiento de una obligación de comunicación derivada precisamente del ejercicio temporáneo del derecho de rectificación contemplado en la Ley 37/1992 (Ley IVA). Si el incumplimiento del indicado plazo impide el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta recaudación del Impuesto, entonces tiene una incidencia directa en el derecho de rectificación del sujeto pasivo, pudiendo constituir causa de denegación del ejercicio de dicho derecho. Por el contrario, no cabe la denegación automática del derecho de rectificación como consecuencia de un cumplimiento tardío o extemporáneo de la obligación de comunicación. En el caso analizado ha existido comunicación a la Administración Tributaria de la información necesaria para un adecuado control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de las operaciones objeto de rectificación y del destinatario de dichas operaciones. Dicha comunicación se ha efectuado fuera del plazo del mes establecido reglamentariamente (retraso de 18 días), no resultando justificado en el expediente en qué medida dicho retraso ha incidido en la adecuada gestión y control del Impuesto que incumbe a la Administración. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 85, 95 y 184.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 24.

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **P ESPAÑA, SL, NIF: ...**, actuando en su nombre y representación Dña. **Jx...**, **NIF: ...**, y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra liquidación provisional, de fecha 6 de noviembre de 2013, emitida por la Unidad de Control Tributario y Aduanero, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de Madrid, de la Delegación Central de Grandes

Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, período 01/2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Por la Unidad de Control Tributario y Aduanero, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de Madrid, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT se emitió liquidación provisional, de fecha 6 de noviembre de 2013, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, período 01/2013, por la que se determina *“una cuota a pagar de 35.004,45 euros”*.

Por su parte, en la liquidación provisional de fecha 6 de noviembre de 2013 se recoge la siguiente motivación:

HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Con fecha 26 de febrero de 2013 y en aplicación de lo establecido en el artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entidad **P España S.A.**, presenta escrito número registro de entrada RGE/ ... /2013, relativo a facturas rectificativas expedidas el 8 de enero de 2013, por el que comunica a la Administración tributaria la modificación de bases imponibles, entre otras, de la deudora **S... S.A.** con NIF

- Con fecha 2 de octubre de 2013, fue notificada a la entidad, propuesta de liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al período enero de 2013. En la misma, se le notificaba la inadmisión de la modificación practicada, basándose en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que el acreedor tendrá que comunicar a la Administración tributaria, en el plazo de un mes, a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada. Las facturas rectificativas números ..., ... y ..., que acompañan a la comunicación, tienen fecha de expedición 8 de enero de 2013 y la comunicación se ha recibido el día 26 de febrero de 2013, por lo que se ha incumplido el plazo antes señalado.

- La entidad, en fecha 15 de octubre de 2013, presenta escrito de alegaciones a la propuesta, en el que manifiesta, en resumen, que el hecho de haber realizado dicha comunicación unos días más tarde no puede ser utilizado como sustento para privarle de su derecho de recuperar las cuotas del IVA que no han sido pagadas por su cliente y que la comunicación a la Agencia Tributaria no puede sino ser entendida como un requisito formal que no puede impedir el derecho del compareciente a la recuperación de las cuotas impagadas, ya que pretender no devolver dichas cuotas teniendo como único sustento la presentación tardía de dicha comunicación sería vulnerar el principio de neutralidad del IVA. En un supuesto como el que plantea la liquidación provisional, la Hacienda Pública habría cobrado las cuotas del IVA al 100% toda vez que el sujeto pasivo no habría cobrado nada de la deuda principal.

Añade además que dicha comunicación tardía no implica ningún perjuicio para la Hacienda Pública, tal y como señala el Tribunal Económico Central en Resolución de 20 de septiembre de 2012.

- Las alegaciones no desvirtúan la regularización propuesta por los siguientes motivos:.

El artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que 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 máximo fijado en el número 5º

del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. El número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley Concursal, fija que el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos es de un mes a contar desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración de concurso.

El citado artículo 80.tres de la Ley del IVA establece un límite preclusivo en el tiempo para que el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto lleve a cabo la rectificación que nos ocupa, límite que se hace coincidir con el fijado en la Ley Concursal a los acreedores para la comunicación de sus créditos. La razón para introducir tal restricción no puede ser otra que la de acomodar el necesario ajuste bilateral del impuesto del IVA al desarrollo del procedimiento concursal, y más concretamente al mecanismo de comunicación de créditos. De esta manera el acreedor que rectifique su factura optando así por esta vía (con el resultado de minorar su base imponible) deberá hacerlo en tiempo hábil para insinuar en el concurso su crédito sin ese IVA. El objeto de la Ley es que tras el plazo fijado, posterior a la publicación del auto concursal, no existan alteraciones en los créditos determinados, con independencia del procedimiento concursal utilizado. De otro modo se distorsionaría no sólo el sentido de la Ley, sino el propio procedimiento concursal, adicionando nuevos créditos a la masa después de finalizado el plazo para ello, en virtud del artículo 49 de la Ley Concursal.

- La normativa española relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, en contra de lo que señala la entidad en sus alegaciones, no vulnera el principio de neutralidad del impuesto contenido en los pronunciamientos del TJUE, porque la no recuperación de las cuotas por parte de la entidad no se deriva de un comportamiento conforme a la normativa interna, sino más bien al contrario, el perjuicio del obligado tributario se deriva del no cumplimiento de lo establecido en la normativa. Si hubiera adaptado su comportamiento a la normativa establecida, hubiera recuperado las cuotas de IVA. Es más, el requisito procedimental del deber de comunicación a la Administración de la rectificación practicada tiene como finalidad, suministrar y permitir el ejercicio de un adecuado control por parte de la Administración Tributaria, debido al traslado que se produce de la carga tributaria que supone el impago del crédito a la Administración, correspondiendo a ésta el control en la figura del destinatario de la operación. En este sentido, hemos de señalar que existen diversos pronunciamientos, en sede contencioso-administrativa, señalando que el requisito del plazo de un mes está establecido en las normas tributarias y es de obligado cumplimiento, no habiendo sido considerado desproporcionado en relación al derecho a la rectificación de cuotas impagadas al que da cobertura, si no, más bien al contrario, íntimamente relacionado.

- Así, la Sentencia nº 393/2006, de fecha 19 de mayo de 2006, de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Navarra establece que: "Es cierto, como señala el demandante, que conceptualmente una cosa es el derecho sustantivo y otro el procedimiento administrativo en que se ejercita ese derecho, pero no es menos cierto, y esto lo olvida el demandante, que el derecho sustantivo se articula (y solo tiene virtualidad) mediante el ejercicio de un determinado procedimiento cuyos requisitos deben cumplirse también de manera ineludible (siempre y cuando, claro está, tales requisitos, sean necesarios, proporcionados y trascendentes y acordes con la finalidad que persigue el propio procedimiento en que se inserta y que hace valer el derecho sustantivo). Tales requisitos que el demandante denomina "formales" (contraposición material-formal) no son tales en el sentido a que se refiere el demandante para rebajarles de importancia con requisitos "procedimentales" pero por ello no queda exentos de su cumplimiento con proyección como es evidente y en su caso, en el derecho material que en ellos se sustancia (requisito que, como ya hemos señalado, deben tener las antedichas características) []. Los requisitos exigibles relativos al derecho material y los requisitos relativos al procedimiento administrativo para articular tal derecho (modificación de las bases) son distintos y por ende perfectamente compatibles pues ambos se refieren a conceptos distintos y se mueven en planos jurídicos diferentes (derecho sustantivo-procedimiento); y así el cumplimiento de los requisitos normativos son exigibles en ambos para que pueda tener virtualidad aquello que se pretende [].

- Es un requisito procedimental necesario, razonable y trascendente y acorde a la finalidad que persigue el propio procedimiento en que se inserta y que hace valer el derecho sustantivo. Tal plazo obedece a posibilitar, de manera cierta plena y efectiva, una finalidad de control por parte de la Administración que proporcionada a la sistemática del impuesto que nos ocupa y sin que su existencia ni concreto período (un mes) conculque o haga inefectivo (por impedimento o gravosidad en su cumplimiento) derecho alguno del sujeto pasivo (extremo éste que al menos no se ha probado en este proceso) [].

La exigencia de plazos no supone, per se, un "mero requisito formal" que suponga conculcación de derecho sustantivo alguno (ni derecho fundamental alguno). Solo la exigencia de requisitos procedimentales u otros de índole "formal" que sean innecesarios, desproporcionados o no trascendentes o acordes para conseguir la finalidad que

persigue el procedimiento (como en ciertos casos ha reconocido esta Sala STSJ Navarra 28-10-99 siguiendo la doctrina del TS 6-11-1998), permiten considerar que su trasgresión no tiene virtualidad en el derecho que se sustancia en el procedimiento, pero este, como hemos explicado ut supra, no es el caso que nos ocupa”.

En este mismo sentido se pronuncian el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia 20811/2008, de 26 de noviembre de 2008, y el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en Sentencia 1379/2011, de 30 de diciembre de 2011.

- Además, el propio Tribunal Económico Administrativo en su Resolución de 20 de septiembre de 2012, a la que hace referencia el obligado tributario en sus alegaciones, reconoce que si la Administración Pública no llega a tiempo de personarse en el concurso en el plazo de llamamiento de los acreedores, la aceptación del crédito a favor de la Administración quedará al arbitrio de la administración concursal. Esta situación es la que pretende evitarse simplemente cumplimiento todos los plazos establecidos en la normativa, siendo además que dicho Tribunal no se ha pronunciado expresamente sobre el incumplimiento de este plazo de comunicación en los casos establecidos en el artículo 80.3 LIVA, y sí lo ha hecho en los casos del 80.4 LIVA.

- Por todo lo cual, la modificación practicada, que afecta a una cuota por importe de 44.814,31 euros en el período de enero de 2013, sería improcedente.

- Por lo que, conforme consta en esta Unidad y a la vista de la documentación aportada por el sujeto pasivo, deben incrementarse las cuotas del I.V.A. devengado en operaciones interiores en 44.814,31 euros en el período enero de 2013, por el motivo anteriormente expuesto, sin perjuicio de que ahora solo se proceda a liquidar la parte que corresponde a territorio común (78,11%).

Segundo:

Contra la liquidación provisional de fecha 6 de noviembre de 2013, notificada el día 8 de noviembre de 2013, en fecha 4 de diciembre de 2013 se interpuso reclamación económico-administrativa, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- Se indica que *“con fecha 11 de diciembre de 2012, se publica en el BOE el auto de declaración del concurso de la entidad S... S.A. con NIF ... [sic]”*.

- Se indica asimismo, que *“con fecha 8 de enero de 2013, dentro del plazo de un mes legalmente establecido por la Ley Concursal (artículo 21. Apartado 1.5ª de la Ley Concursal) y 80. Tres de la Ley del IVA, se emiten las facturas rectificativas y se comunica al Administrador concursal los créditos que S... mantiene con P España”*.

- Por la reclamante se indica que *“con fecha 26 de febrero se comunica a la AEAT, la rectificación efectuada”*.

- Se alega que el retraso en la comunicación a la Administración Tributaria de la rectificación de las facturas emitidas *“no puede implicar en modo alguno la pérdida del derecho que tiene el contribuyente como sujeto pasivo, de recuperar unas cuotas que rectificó dentro del plazo legalmente establecido”*.

- Se hace referencia a lo dispuesto en resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 20 de septiembre de 2012, alegándose que *“el propio Tribunal Económico Central reconoce que, a pesar de realizar la comunicación fuera de plazo, esto no conlleva un perjuicio para la Hacienda Pública, pues aún así puede insinuar su crédito”*.

- Asimismo, en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa se establece, entre otros extremos, lo siguiente:

Ante esta argumentación la Administración, en su resolución hace alusión al plazo de un mes para notificar a la Administración concursal los créditos vencidos y al plazo de rectificación del artículo 80.3 de la Ley del IVA, también de un mes, y expone la ligazón entre ambos y las razones de por qué deben ser considerado este plazo de un mes como un límite de tiempo preclusivo. Nada tiene que decir a esto la parte reclamante pues en el caso que nos ocupa, el plazo de un mes de comunicación y de rectificación se respetó, tal y como ha quedado acreditado en los Anexos 3 y 4.

La discusión que aquí se plantea nada tiene que ver con dicho plazo, sino con el plazo posterior de un mes que se determina reglamentariamente para comunicar a la Agencia Tributaria que se ha efectuado dicha rectificación y dicha comunicación a la Administración Concursal. Es este plazo (y no el de la rectificación y el de la comunicación de los créditos) el que se ha incumplido, y es a este plazo al que nos referimos cuando hablamos de que es un mero

requisito formal cuyo incumplimiento no puede conllevar la pérdida del derecho a la recuperación de las cuotas rectificadas.

Las Sentencias alegadas por la Administración en su resolución son anteriores al pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas (Caso Kraft) y a la resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2012, citada por esta parte, que pese a tratar de un tema diferente, recoge la doctrina del TSJUE, que puede ser perfectamente aplicable, igualmente al caso que nos ocupa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en la presente reclamación económico-administrativa los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y Reglamento General de desarrollo de la citada ley de 13 de mayo de 2005 en materia de revisión en vía administrativa.

Procede determinar si la liquidación provisional de fecha 6 de noviembre de 2013, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, período 01/2013, es conforme a Derecho.

Segundo:

Con la finalidad de determinar la conformidad a Derecho de la liquidación provisional de fecha 6 de noviembre de 2013 impugnada, procede hacer referencia a las siguientes circunstancias:

Por la recurrente se presentó en fecha 26 de febrero de 2013, en el Registro de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid, de la AEAT, escrito en el que, entre otros extremos, se recoge lo siguiente:

PRIMERO.

P España ha emitido facturas rectificativas en relación con los siguientes procedimientos concursales:

1. Concurso Voluntario Ordinario número .../2012 al deudor **F, SA** con NIF
2. Concurso Voluntario Ordinario número yyy./2012 al deudor **S..., SAU**. con NIF
3. Concurso Voluntario Ordinario número .../2012 al deudor Fabricantes **L..., S,L.** con NIF ...,
4. Concurso Voluntario Ordinario número .../2012 al deudor **Xx..., SA** con NIF

SEGUNDO.

El importe total del IVA modificado asciende a 46.784,03 Euros.

TERCERO.

La modificación realizada 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 territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

CUARTO.

Se adjuntan copias de las publicaciones del Auto en el BOE y de las facturas rectificadas remitidas a los Administradores Concursales.

Por otro lado, se adjunta a dicho escrito tres facturas rectificativas, de fecha 8 de enero de 2013, emitidas a **S..., SAU**, NIF: ..., por importe de 39.101,57€; 5.047,26€; y 665,48€, respectivamente.

Asimismo, se adjunta a dicho escrito copia de auto de declaración de concurso de la entidad **S..., SAU**, publicado en el Boletín Oficial del Estado.

En particular, en el Boletín Oficial del Estado se recoge lo siguiente:

Don **Rx...**, Secretario Judicial del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción número 4 y de lo Mercantil de Ciudad Real, por el presente,

Hago saber:

1º. Que en los autos seguidos en este órgano judicial en el Procedimiento Concurso Ordinario Voluntario número **yyy/12**, en su Sección 1.ª, se ha dictado en fecha 05 de diciembre de 2012 auto de declaración de concurso del deudor **S...**, **S.A.U.**, con CIF ..., cuyo centro de intereses principales lo tiene en

2º. Se ha acordado la mera intervención de las facultades de administración y disposición de su patrimonio que seguirá ejerciendo la entidad deudora si bien que quedando sometido el ejercicio de éstas a la intervención del Administrador Concursal designado, mediante su autorización o conformidad. Se ha designado como Administrador Concursal a **Ax...**, con domicilio postal en ... y dirección electrónica señalada ... @es para que los acreedores, a su elección, efectúen la comunicación de créditos.

3º. Igualmente se ha acordado el llamamiento de los acreedores para que comuniquen a la Administración Concursal designada la existencia de sus créditos que deberán efectuar conforme a lo previsto en el artículo 85 de la LC, a la dirección postal o electrónica indicadas en el punto anterior, en el plazo de un mes a partir de la última fecha de publicación de este edicto en el Boletín Oficial del Estado.

4º. La Administración Concursal, con una antelación mínima de diez días previos a la presentación del informe al juez, dirigirá comunicación electrónica a los acreedores de los que conste su dirección electrónica, informándoles del proyecto de inventario y de la lista de acreedores.

Éstos a su vez podrán solicitar a la Administración Concursal, igualmente por medios electrónicos y hasta los tres días anteriores a la presentación del informe al Juez, que se rectifique cualquier error o que se complementen los datos comunicados (art. 95.1 L.C.).

5º. Que los acreedores e interesados que deseen comparecer en el procedimiento deberán hacerlo por medio de Procurador/a y asistidos de Letrado/a (artículo 184.3 LC). Ciudad Real, 5 de diciembre de 2012.- El Secretario Judicial.

Asimismo, al escrito presentado en fecha 24 de febrero de 2012 se adjunta comunicación de la reclamante a la Administración Concursal de la existencia de sus créditos relativos al "CONCURSO VOLUNTARIO **yyy/2012-nº CIF S..., S.A.U**".

Tercero:

En relación con la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe indicarse que en el artículo 80.Tres, *ratione temporis*, se 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 máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

(...)

Por otro lado, en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, se establece, *ratione temporis*, 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 o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

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 del documento que rectifique al anteriormente expedido.

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:

a) Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.

2.º El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar 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 territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:

La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

En el supuesto de concurso, la copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o la certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquél.

En el supuesto de créditos incobrables, 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 expedido por el órgano competente del Ente público deudor a que se refiere la condición 4.ª del apartado cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto.

b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a).

Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones el citado destinatario deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

c) La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.

Cuarto:

En la liquidación provisional de fecha 6 de noviembre de 2013 se establece que en la propuesta de liquidación provisional se notificaba la inadmisión de la modificación efectuada, en virtud de lo dispuesto en el artículo 24 Reglamento IVA, como consecuencia de haberse comunicado a la AEAT la modificación incumpliendo el plazo de un mes establecido en dicho artículo.

En el artículo 24.2.a)2º LIVA se recogen las reglas de procedimiento para el ejercicio del derecho de rectificación de bases imponibles, estableciéndose el plazo de un mes para el cumplimiento de la obligación de comunicación a la Administración Tributaria de la modificación de bases imponibles efectuada.

Existen, por tanto, dos plazos que atañen a la modificación de bases imponibles; por un lado, un plazo para efectuar la modificación, y, por otro, un plazo de un mes para cumplir la obligación de comunicar a la Administración Tributaria dicha modificación, computado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

Sin perjuicio de la referencia que en la liquidación provisional se efectúa al plazo establecido en el artículo 80.Tres LIVA, en el presente supuesto no se aprecia controversia respecto de dicho plazo, sino en relación con la aplicación del plazo de un mes para la comunicación a la Administración Tributaria de la modificación de bases imponibles.

El artículo 24.2.a)2º del Reglamento del IVA comprende un requisito procedimental de comunicación a la Administración de la rectificación de bases imponibles, que tiene como finalidad suministrar información y permitir el ejercicio de un adecuado control por parte de la Administración Tributaria, justificado en el traslado que se produce de la carga tributaria que supone el impago del crédito a la Administración, correspondiendo a ésta el control en la figura del destinatario de la operación, quien deberá proceder a la rectificación de las cuotas soportadas deducibles, minorándolas.

Por tanto, el requisito procedimental controvertido reviste gran importancia para evitar un perjuicio a la Administración, puesto que el desconocimiento de la rectificación practicada implicaría que la Administración pudiera soportar el perjuicio económico en tanto el destinatario de la operación no minorase sus cuotas tributarias deducibles. En este sentido, la Ley establece como requisito la comunicación a la Administración de la modificación de la base imponible, debiendo acompañarse de los documentos previstos al efecto, estableciéndose en el Reglamento del Impuesto el plazo de un mes, considerándose el mismo proporcionado a la sistemática del impuesto, sin que resulte excesivamente gravoso su cumplimiento ni conculque derecho alguno del sujeto pasivo.

De lo expuesto anteriormente resulta evidente que en este caso el plazo fijado al efecto ha sido incumplido. No obstante, dicho incumplimiento no conlleva necesariamente la pérdida del derecho a rectificar las bases imponibles.

Se trata de un incumplimiento de un plazo distinto al establecido por la Ley del Impuesto para el ejercicio del derecho de rectificación. Es, en definitiva, un plazo procedimental recogido en el Reglamento IVA para el cumplimiento de una obligación de comunicación derivada precisamente del ejercicio temporáneo del derecho de rectificación contemplado en la Ley IVA.

El plazo establecido reglamentariamente posibilita el cumplimiento de una obligación de comunicación de información que permita a la Administración un adecuado control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de las operaciones objeto de rectificación y del destinatario de dichas operaciones.

En el supuesto de que el incumplimiento del plazo controvertido impidiera el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta liquidación y recaudación del Impuesto, entonces dicho incumplimiento tendría una incidencia directa en el derecho de rectificación del sujeto pasivo, pudiendo constituir causa de denegación del ejercicio de dicho derecho de rectificación.

Los criterios expuestos, si bien en relación con supuestos de modificación de la base imponible previstos en el artículo 80.Cuatro LIVA, han sido mantenidos por este TEAC en resoluciones de 24 de enero de 2013 (00/4158/2009), y de 17 de julio de 2014 (R.G.: 00/5205/2012).

En el presente caso, ha existido comunicación a la Administración Tributaria de la información necesaria para un adecuado control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de las operaciones objeto de rectificación y del destinatario de dichas operaciones. Si bien dicha comunicación ha sido tardía, no se aprecia en el expediente, ni se justifica en el acto impugnado, en qué medida el retraso incurrido ha incidido en la adecuada gestión y control del Impuesto que incumbe a la Administración.

Por su parte, este Tribunal, en el presente caso, no aprecia merma alguna en las posibilidades de un adecuado ejercicio de dichas funciones por parte de la Administración, por lo que estima la pretensión de la reclamante.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

estimarla, anulando la liquidación provisional impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.