

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066500

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de abril de 2017

Vocalía 4.^a

R.G. 4162/2014

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Concurso de acreedores. Incumplimiento de la obligación de expedir y remitir una copia de las facturas rectificativas a la administración concursal. En el presente caso, la obligación cuyo incumplimiento lleva a la Administración a denegar el derecho a modificar las bases imponibles, es la obligación de expedir y remitir una copia de las facturas rectificativas a la administración concursal. Se trata de un requisito adicional introducido por el RD 828/2013, de 25 de octubre, que modifica el apdo. 1 del art. 24 del RD 1624/1992 (Rgto IVA). Lo que debe decidir el TEAC es si el incumplimiento de esta nueva obligación, conlleva en todo caso y sean cuales sean las circunstancias concurrentes, la pérdida del derecho a modificar bases imponibles al amparo del art. 80.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Lo primero que se señala es que la modificación del art. 24.1 del RD 1624/1992 (Rgto IVA) por parte del RD 828/2013, introduce en su primer párrafo una obligación añadida a la de expedir y remitir factura rectificativa al destinatario, cual es la obligación de expedir y remitir copia de la factura rectificativa a la administración concursal. Sin embargo, en el segundo párrafo, que se refiere al derecho a disminuir la base imponible, se condiciona dicho derecho a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, sin hacer referencia expresa a la expedición y remisión de la copia de la factura rectificativa a la administración concursal. Por tanto, de la literalidad de la norma no se deriva la consecuencia necesaria y automática de la pérdida del derecho a disminuir las bases imponibles en caso de incumplimiento de la citada obligación. Lo segundo que debemos señalar, es que el TEAC tiene como doctrina que el incumplimiento de requisitos formales o procedimentales no puede conllevar la pérdida de derechos materiales, salvo que dicho incumplimiento impida el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta liquidación y recaudación del Impuesto, en cuyo caso 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.

Dicho esto, en el presente caso, las facturas rectificativas se emitieron y remitieron al destinatario en el plazo establecido y se comunicó dicha circunstancia a la Administración, también en el plazo establecido, adjuntando copias de las facturas a dicha comunicación. Es cierto que la entidad incumplió la obligación de remitir copia de las facturas rectificativas a la administración concursal, pero la Administración no ha justificado en el acuerdo de liquidación cual es el perjuicio causado por dicho incumplimiento o en qué medida le ha impedido ejercer sus derechos en el concurso de acreedores. Es decir, la Administración asocia al incumplimiento de la obligación controvertida, la pérdida automática del derecho a modificar las bases imponibles, lo cual es contrario a Derecho a juicio del TEAC.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80.
RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 24.
Ley 22/2003 (Ley Concursal), art. 33.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106 y 108..
Ley 230/1963 (LGT), art. 115.
Código Civil, art. 1.214.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vistas las reclamaciones económico-administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovidas por ... en nombre y representación de X, SA, con NIF ..., y con domicilio en ..., interpuestas en fecha 10 de julio de 2014, 28 de septiembre de 2015 y 10 de febrero de 2016, respectivamente, contra los siguientes actos dictados por la

Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Resolución con liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 11 de 2013, de la que resulta una deuda tributaria a ingresar por importe de 4.810,15 €. (00/4162/2014)
- Resolución con liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 04 de 2013, de la que resulta una deuda tributaria a ingresar por importe de 109.724,45 €. (00/7378/2015)
- Resolución con liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 06 de 2013, en la que se reduce el saldo a compensar en períodos posteriores en 92.759,57 €. (00/7378/2015)
- Resolución con liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 07 de 2013, de la que resulta una deuda tributaria a ingresar por importe de 102.840,51 €. (00/1231/2016)

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha de 30 de abril de 2014 se inició con la interesada un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA, período 11/2013, mediante la emisión de un requerimiento para que acreditara la remisión a la sociedad H SL (entidad declarada en concurso de acreedores) y a la administración concursal de las facturas rectificativas en las que se documenta la modificación de bases imponible efectuada por la entidad al amparo del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, reguladora del IVA y que se materializó en una minoración de la base imponible de 22.330,34 euros y de 4.689,38 euros de cuota. En atención a dicho requerimiento, la entidad aportó justificación de haber remitido las facturas rectificativas a **H SL** mediante correo certificado con acuse recibo a la dirección que consta como su domicilio social, con resultado de desconocido. No se aportó documentación alguna relativa a la remisión de la documentación a la administración concursal.

Tras notificarse la propuesta de liquidación provisional y alegar la interesada que, por cuestiones formales, no podía limitarse su derecho a modificar la base imponible, el 27 de junio de 2014, se notificó acuerdo de liquidación provisional, en la que se considera improcedente la rectificación por incumplimiento de la obligación de remitir las facturas rectificativas a la administración concursal. El resultado fue un importe a ingresar de 4.810,15 euros. En concreto, en el acto impugnado se indica lo siguiente:

(...)

En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión.

- V. La entidad no ha acreditado, tras ser requerida, la remisión de la facturas rectificativas números 263-R13, 265-R13, 267-R13, 271-R213, 273-R13, 275-R13, 277-R13 y 288-R13, de fecha 1 de noviembre de 2013, a la administración concursal de la sociedad deudora H S.L., por lo que la modificación practicada es improcedente al estar condicionada a la citada remisión y acreditación.

(...)

Asimismo y en relación con la remisión de las facturas al destinatario, en dicho acuerdo se añade:

(...)

- De la documentación aportada por la entidad se desprende que en ningún caso se ha justificado la recepción de las facturas rectificativas por parte de la entidad deudora tal como se afirma en el párrafo segundo del expone de sus alegaciones.

- Por otro lado, aún en el supuesto de que se hubiera cumplido con la obligación de remisión de las facturas rectificativas al destinatario de las operaciones, el artículo 24 del Reglamento del I.V.A. (en adelante R.I.V.A.) también exige su remisión a la administración concursal en el mismo plazo, requisito que no se ha cumplido en este caso.

(...)

Segundo.

Este acuerdo fue impugnado mediante la reclamación económico-administrativa 4162/2014 interpuesta el 10 de julio de 2014. En el escrito de interposición se alegó fundamentalmente que se reconoce el envío de facturas rectificativas al destinatario de las operaciones pero que no se cumplió con el requisito de proceder del mismo modo respecto de la administración concursal, sin que ello pueda suponer la pérdida del derecho de modificar bases imponibles. Concretando las alegaciones de la interesada en los siguientes puntos:

1.- Señala que la norma obliga únicamente a la sociedad reclamante a expedir y remitir las facturas rectificativas sin que se le pueda exigir que se pruebe la recepción por parte de la entidad destinataria. Esta cuestión, la de la remisión de las citadas facturas, afirma que no debe ser objeto de discusión pues fueron remitidas al domicilio social de la sociedad destinataria en ...(Madrid), domicilio que continua siendo su domicilio social como afirma acreditar tras la aportación de una nota simple informativa obtenida del Registro Mercantil Central. Para defender su postura acude a una sentencia del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de 14 de marzo de 2012.

2.- Ante la falta de remisión de las facturas rectificativas a la administración concursal, la sociedad indica que el envío debe afectar a la copia de las facturas rectificativas, por esta razón, puntualiza que el autor del Reglamento "ha ligado el riguroso efecto de negar el derecho a la minoración de las bases a la falta de factura y no a la falta de copia, poniendo de manifiesto el carácter meramente informativo y no esencial de la segunda".

3.- Acude a la doctrina comunitaria para mostrar su disconformidad con la exigencia desorbitada de requisitos formales que impidan ejercer un derecho en esta materia.

Tercero.

El 9 de septiembre de 2015 le fueron notificadas las liquidaciones provisionales correspondientes a los meses de abril y junio de 2013, con importes a ingresar de 109.724,45 euros y 268.770,30 euros a compensar en períodos posteriores, respectivamente.

El origen de la liquidación correspondiente al mes de abril de 2013 vino motivado por una rectificación de bases imponibles de uno de sus deudores, **S S.A.**, circunstancia que comunicó a la Administración Tributaria el 30 de abril de 2013, originando una minoración de 547.479,10 euros en la base imponible y de 98.770,10 euros en la cuota. A esta comunicación acompañó copia de "Demanda de Ejecución forzosa", presentada el 23 de enero de 2013 y "Documento de Reconocimiento y Pacto de Afianzamiento a favor de **X, S.A.U** otorgada por **S S.A.**", de 17 de mayo de 2012.

Tras recibir las alegaciones realizadas en un primer momento a la propuesta de liquidación notificada, la Administración Tributaria efectuó un requerimiento el 23 de julio de 2015 al objeto de que probase haber instado al cobro del crédito incobrable mediante reclamación judicial o notarial de las facturas 94818-11 (5 de enero de 2012), 113288-11 y 104713-11 (5 de febrero de 2012), 121964-11 y 121965-11 (5 de marzo de 2012), 4210-12, 4251-12, 219-V12, con fecha de devengo 5 de abril de 2012 y 15911-12, 9811-12, 583-V12, con fecha de devengo 5 de mayo de 2012.

Tras no aportar documentación adicional y entrar en contradicción (sobre el reconocimiento de la deuda con origen en las facturas señaladas), según el órgano administrativo, acerca de las facturas 94818-11 (5 de enero de 2012), 113288-11 y 104713-11 (5 de febrero de 2012) y 121964-11 y 121965-11 (5 de marzo de 2012), se consideró que no se había probado que se hubiera instado a cobrar el crédito mediante reclamación judicial o mediante requerimiento notarial de estas facturas, ya que no consta expresión de las facturas contenidas en el

“Convenio de reconocimiento de deuda y pago fraccionado”, de fecha de 17 de mayo de 2012, donde se reconoce un plan de pagos para aquellas deudas contraídas con anterioridad al 30 de junio de 2011. Por otra parte, se menciona que en la firma de reconocimiento de deuda, donde se hizo constar el pago mediante cheque bancario de un importe de 483.000 euros por una serie de servicios incurridos desde el 1 de julio de 2011 al 15 de mayo de 2012, no figuraban entre los documentados las facturas referidas.

El anterior acuerdo de liquidación fue notificado el 8 de septiembre de 2015 y contra el mismo interpuso reclamación económico-administrativa el 28 de septiembre de 2015.

Por otra parte, como se mencionó con carácter previo, el 9 de septiembre de 2015, se notificó acuerdo de liquidación provisional respecto del período junio de 2013 que concluyó un importe a compensar en períodos posteriores de 268.770,30 euros, con una minoración de 92.759,57 euros.

Con el mismo fundamento que el contenido en la liquidación de abril de 2013 se señala que “el acreedor no ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial de las facturas iniciales impagadas las facturas iniciales números 4210-12 y 4251-12, con fecha de devengo 5 de abril de 2012, 219-V12, con fecha de devengo 15 de abril de 2012, 583-V12, 15911-12 y 9811-12, con fecha de devengo 5 de mayo de 2012” por lo que la modificación de bases imponibles es improcedente.

La liquidación fue notificada el 9 de septiembre de 2015 y, con el mismo escrito por el que se impugnaba la liquidación provisional correspondiente al mes de abril de 2013, se interpuso reclamación económico-administrativa.

Cuarto.

La reclamación anterior contra los acuerdos de liquidación relativos a los meses de abril y junio de 2013 fue registrada como 7378/2015. De manera resumida, las alegaciones contenidas en el escrito de interposición pueden resumirse del siguiente modo:

1.- Afirma que se ha producido un error por parte de la Administración Tributaria al considerar que no se han tenido en cuenta los documentos aportados en las alegaciones formuladas, lo que ha determinado que los acuerdos de liquidación coincidan con las propuestas previas.

2.- El acuerdo de reconocimiento de deuda, suscrito el 17 de mayo de 2012, fue elevado a escritura pública por un total de deuda reconocida de 1.642.226,04 euros.

En la estipulación tercera afirma que se especifica a qué deudas afectaba el pago mediante cheque bancario de 483.000 euros por los servicios recibidos desde el 1 de julio de 2011 al 15 de mayo de 2012, adjuntado este cuadro explicativo a modo de aclaración para hacer constar sobre qué facturas no se había solicitado la modificación de la base imponible:

Número de factura	Fecha	importe
76773-11	05-nov-11	33.965,10
5432-V11	05-nov-11	34.494,33
82031-11	05-nov-11	113.313,67
85726-11	05-dic-11	166.543,62
1053-V12	05-may-12	-5.323,26
9812-12	05-may-12	5.323,26
7417-V11	05-ene-12	4.877,73
1054-V12	05-may-12	5.323,26
6760-V11	05-dic-12	5.469,12
341-V12	05-abr-12	5.495,31
6685-V11	05-dic-11	15.258,43
8981-V11	05-feb-12	5.029,07
8236-V11	05-feb-12	5.249,57
8042-V11	05-feb-12	20.680,00
7360-V11	05-ene-12	18.448,99
61-X12	21-abr-12	37.999,40

94786-11	05-dic-11	10.852,40
Total	Aplicado	483.000,00

Por otra parte, se adjuntó una relación de las facturas que quedarían sometidas a un plan de pagos semanal que, según afirma la sociedad, serían las siguientes:

Numero	Fecha emision	Fecha Vto	Imp.original
101577-11	05-ene-12	05-ene-12	115.649,44
94818-11	05-ene-12	05-ene-12	168.254,72
347-X11	20-ene-12	27-ene-12	47.588,36
113288-11	05-feb-12	05-feb-12	120.395,84
387-X11	05-feb-12	15-mar-12	50.249,05
104713-11	05-feb-12	05-feb-12	179.395,93
121965-11	05-mar-12	05-mar-12	113.585,04
121964-11	05-mar-12	05-mar-12	156.181,55
8711-V11	☐05-mar-12	15-mar-12	43.713,76
417-X11	15-mar-12	15-abr-12	45.641,10
4210-12	05-abr-12	05-abr-12	117.294,81
219-V12	☐05-abr-12	15-abr-12	44.796,10
4251-12	05-abr-12	05-abr-12	168.117,06
20-X12	16-abr-12	☐23-abr-12	41.324,79
15911-12	05-may-12	05-may-12	90.213,86
9811-12	05-may-12	05-may-12	141.913,31
583-V12	05-may-12	15-may-12	47.200,00

Dicho calendario de pagos imponía a **S S.A.** el pago de 12.000 euros semanales durante 133 semanas y un pago final de 46.226,04 euros. Manifiesta la sociedad reclamante que, a raíz del incumplimiento de los pagos anteriores, en virtud del contenido del Reconocimiento de deuda elevada a escritura pública, dicha escritura constituiría título ejecutivo. Manifiesta la interesada que no se cumplió ni uno de los solo de los plazos y, por este motivo, el 22 de enero de 2013 se interpuso la demanda de ejecución.

3.- Con posterioridad se procedió a modificar las bases imponibles y cuotas del impuesto tras la emisión de la pertinente factura rectificativa. Adjunta cuadro resumen.

Numero	Fecha emision	Fecha Vto	Imp.original	Número factura rectificativa	Numero abono rectificativo de la fra original
94818-11	05-ene-12	05-ene-12	168.254,72	58-R13	57-R13
113288-11	05-feb-12	05-feb-12	120.395,84	66-R13	65-R13
104713-11	05-feb-12	05-feb-12	179.395,93	64-R13	63-R13
121965-11	05-mar-12	05-mar-12	113.585,04	62-R13	61-R13
121964-11	05-mar-12	05-mar-12	156.181,55	60-R13	59-R13
4210-12	05-abr-12	05-abr-12	117.294,81	162-R13	161-R13
219-V12	05-abr-12	15-abr-12	44.796,10	172-R13	171-R13
4251-12	05-abr-12	05-abr-12	168.117,06	164-R13	163-R13
15911-12	05-may-12	05-may-12	90.213,86	166-R13	165-R13
9811-12	05-may-12	05-may-12	141.913,31	168-R13	167-R13
583-V12	05-may-12	15-may-12	47.200,00	170-R13	169-R13

4.- Señala que no solo se instaron acciones civiles sino que también se acudió a la vía penal, si bien en el momento de presentar el escrito de interposición, aún se encontraba en trámite, pues entiende que se ha producido un alzamiento de bienes.

Quinto.

El 12 de enero de 2016 se acordó dictar liquidación provisional relativa al mes de julio de 2013 en el curso de un procedimiento de verificación de datos tras la no formulación de alegaciones. A consecuencia de ello resultó una cuota ingresar de 102.840,51 euros.

El motivo de la regularización se centraba en la aplicación de un importe a compensar de períodos anteriores superior al debido en 92.759,97 euros. El acuerdo fue notificado el 12 de enero de 2016 y contra el mismo se interpuso una nueva reclamación económico-administrativa el 10 de febrero de 2016.

Sexto.

Esta reclamación fue registrada como 1231/2016. En el escrito de interposición solicita la acumulación a la que considera registrada como 20318/2016 pues, entiende que el objeto de la presente reclamación está íntimamente relacionado con los acuerdos impugnados en la citada reclamación, que afecta a las liquidaciones de los meses de abril y junio de 2013 y cuya resolución determina el contenido de la resolución a adoptar en este caso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

La cuestión a decidir en la reclamación 4162/2014, es la conformidad a Derecho de la liquidación provisional IVA 11/2013, en la que se deniega el derecho a modificar bases imponibles al amparo del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, operada mediante la emisión de facturas rectificativas a la sociedad H SL a raíz de la declaración de concurso de ésta.

En el primer párrafo del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, en la redacción vigente en el período 11/2013, 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.»

En el apartado siete de ese mismo artículo, se establece asimismo:

«Siete. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.»

Los requisitos reglamentarios se contienen en el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. El apartado 1 de dicho artículo, en la redacción vigente hasta el 26 de octubre de 2013, establecía 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.»

El artículo 1.10 del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, dio nueva redacción al apartado 1 del artículo 24, resultando aplicable a partir del 27 de octubre de 2013, es decir, cuatro días antes del inicio del período de liquidación 11/2013, por lo que ya resulta aplicable en el presente supuesto de hecho. Dicha redacción es la siguiente:

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

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión.»

Asimismo, el apartado 2.a).2º del citado artículo 24 del Reglamento del IVA, en la redacción aplicable en el presente supuesto, establece lo siguiente:

«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:

(...)

2.º El acreedor tendrá que comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, 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 y, en el supuesto de créditos incobrables, que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos, que se remitirán a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria:

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

(...))»

No obstante, el uso de la vía electrónica para realizar las indicadas comunicaciones, no entra en vigor hasta el 1 de enero de 2014, tal y como establece la disposición final única del citado Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, que dio también nueva redacción al apartado 2 del artículo 24 del Reglamento del IVA.

En el presente caso, no es cuestión controvertida que la entidad emitió las facturas rectificativas en el plazo máximo a que se refiere el artículo 80.Tres de la Ley del IVA. En cuanto a la remisión de las facturas al destinatario, es doctrina de este TEAC (00/1582/2007, de 09/06/2009; 00/7340/2008, de 21/09/2010) que dicha obligación no comporta la acreditación de la recepción por el destinatario de las facturas rectificativas. Es suficiente justificar la remisión de las facturas al destinatario, entendiéndose por remisión la salida con destino a “determinada persona en otro lugar”. En el presente caso dicha obligación debe considerarse cumplida, pues la entidad remitió las facturas rectificativas mediante correo certificado con acuse de recibo, al domicilio social del destinatario que figuraba en el Registro Mercantil, con resultado de “desconocido”.

También resulta justificado en el expediente que la parte actora comunicó las anteriores circunstancias a la Administración Tributaria en el plazo establecido al efecto.

La obligación cuyo incumplimiento lleva a la Administración a denegar el derecho a modificar las bases imponibles, es la obligación de expedir y remitir una copia de las facturas rectificativas a la administración concursal. Se trata de un requisito adicional introducido por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, que modifica el apartado 1 del artículo 24 del Reglamento del IVA. Dicho requisito resulta exigible a partir del 27 de octubre de 2013, fecha en que entró en vigor la modificación normativa.

En el TEXTO que antecede al articulado de dicho Real Decreto se indica que las modificaciones que se introducen en el ámbito de la modificación de las bases imponibles es “evitar el volumen de fraude asociado a la imprecisión de la norma”, señalando a continuación lo siguiente:

«En la misma línea, se incorpora la obligación de que las facturas rectificativas emitidas al amparo del artículo 80.tres de la Ley del Impuesto sean también remitidas a las administraciones concursales, órganos que en definitiva tienen entre sus funciones el reconocimiento de los créditos en el concurso.»

Es decir, el legislador ha entendido que, en aras de proteger el derecho de la Hacienda Pública, resulte también preceptiva la comunicación de las copias de las facturas rectificativas remitidas al destinatario concursado, a la administración concursal pues, el reconocimiento de créditos y elaboración del listado de acreedores constituye, según el artículo 33 de la Ley Concursal 22/2003, de 9 de julio, una de las funciones que le atribuye la Ley a este órgano encargado de la gestión de la sociedad durante el concurso.

Lo que debe decidir este TEAC es si el incumplimiento de esta nueva obligación, conlleva en todo caso y sean cuales sean las circunstancias concurrentes, la pérdida del derecho a modificar bases imponibles al amparo del artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto.

Lo primero que debemos señalar es que la modificación del artículo 24.1 del Reglamento del IVA por parte del Real Decreto 828/2013, introduce en su primer párrafo una obligación añadida a la de expedir y remitir factura rectificativa al destinatario, cual es la obligación de expedir y remitir copia de la factura rectificativa a la administración concursal. Sin embargo, en el segundo párrafo, que se refiere al derecho a disminuir la base imponible, se condiciona dicho derecho a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, sin hacer referencia expresa a la expedición y remisión de la copia de la factura rectificativa a la administración concursal. Por tanto, de la literalidad de la norma no se deriva la consecuencia necesaria y automática de la pérdida del derecho a disminuir las bases imponibles en caso de incumplimiento de la citada obligación.

Lo segundo que debemos señalar, es que este TEAC tiene como doctrina (00/6771/2013, de 24/11/2016) que el incumplimiento de requisitos formales o procedimentales no puede conllevar la pérdida de derechos materiales, salvo que dicho incumplimiento impida el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta liquidación y recaudación del Impuesto, en cuyo caso 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.

En el presente caso, las facturas rectificativas se emitieron y remitieron al destinatario en el plazo establecido y se comunicó dicha circunstancia a la Administración, también en el plazo establecido, adjuntando copias de las facturas a dicha comunicación. Es cierto que la entidad incumplió la obligación de remitir copia de las facturas rectificativas a la administración concursal, pero la Administración no ha justificado en el acuerdo de liquidación cual es el perjuicio causado por dicho incumplimiento o en qué medida le ha impedido ejercer sus derechos en el concurso de acreedores. Es decir, la Administración asocia al incumplimiento de la obligación controvertida, la pérdida automática del derecho a modificar las bases imponibles, lo cual es contrario a Derecho a juicio de este TEAC, por lo que debemos estimar en este punto las alegaciones de la reclamante.

Por tanto, procede estimar la reclamación 4162/2014 y anular el acto impugnado.

Tercero.

En lo que respecta a las liquidaciones de los meses de abril y junio de 2013, reclamación 7378/2015, se señala que existen una serie de facturas con la sociedad **S S.A.** que han sido objeto de rectificación, debido al impago de ésta a la parte actora, de manera improcedente. Como ha quedado reflejado en los Antecedentes de Hecho, estas facturas fueron fechadas en los meses de enero a mayo de 2012.

Señala el órgano gestor que las deudas relativas a las facturas indicadas no han sido objeto de reclamación judicial ni reclamación ante notario, por lo que no cumple los requisitos exigidos en el artículo 80.4 de la Ley del Impuesto para la modificación de la base imponible, conclusión alcanzada tras requerimiento efectuado, realizado tras la contestación a la propuesta de liquidación realizada, ya que no fue aportada documentación alguna durante la tramitación del procedimiento que permitiera acreditar la identificación relativa a las mismas. Establece este apartado 4 del artículo 80 lo siguiente:

“Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1.ª será de seis meses.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4ª anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere el párrafo anterior será de seis meses.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la

condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente”.

De donde se deduce el carácter inexcusable de la reclamación en vía judicial o ante notario para proceder a la modificación de la base imponible respecto de las facturas que hayan sido declaradas incobrables.

Manifiesta la interesada que la relación de deudas a satisfacer por la sociedad deudora se encuentra recogida en el “CONVENIO DE RECONOCIMIENTO DE DEUDA Y PAGO FRACCIONADO ENTRE S **S.A. Y X, S.A.U.**”, de 17 de mayo de 2012. Este documento elevado a escritura pública establece una reestructuración de los pagos a realizar por **S S.A.**

Del análisis del citado documento se extrae de su Expositivo Segundo que, con fecha de 30 de junio de 2011, las partes suscribieron un Convenio de reconocimiento de deuda y pago fraccionado en cuya virtud se fijaba un calendario de pago de la deuda pendiente. En el Expositivo Tercero, por su parte, se concretaba la deuda a satisfacer en 1.642.226,04 euros en un máximo de doce meses. Además, el Expositivo Cuarto indica que se satisface en ese momento, mediante cheque bancario, una deuda de 483.000 con origen en servicios prestados desde el 1 de julio de 2011 al 15 de mayo de 2012.

En las Estipulaciones del mismo documento se determina un abono de 12.000 euros durante 133 semanas, previendo la posibilidad de incumplimiento en cuyo caso se produciría la suspensión del suministro y resolución de los contratos entre ambas partes.

El 22 de enero de 2013 formalizó DEMANDA DE EJECUCIÓN FORZOSA, como consta en el expediente, por un importe de 1.397.033,14 euros (1.264.226,04 euros de principal), tras producirse el impago que correspondía al pago a satisfacer el día 21 de diciembre de 2012. El 18 de febrero de 2013 se acordó despachar judicialmente la ejecución mencionada.

Ahora bien, de los documentos reseñados no se puede verificar a qué facturas concretamente se refieren tanto el reconocimiento de deuda como la demanda de ejecución. De un análisis del documento suscrito el 17 de mayo de 2012 se aprecia como, efectivamente, se produce una reestructuración de la deuda existente de modo que, por acuerdo entre la partes, de una deuda inicial de 1.981.735,61 euros se minora hasta dejarla en 1.642.226,04 euros, según se aprecia en el Expositivo Tercero, para, a continuación, en el Expositivo Cuarto, aludir al cobro por parte de la interesada de 483.000 euros por determinados servicios prestados desde el 1 de julio de 2011 al 15 de mayo de 2012. Todo ello sin dejar constancia el origen de las facturas que propician esa deuda ni las que resultaron satisfechas con el pago materializado en ese momento.

Por otra parte, a diferencia de lo que acontece con otras sociedades, en la demanda de ejecución con **S S.A.** no se relacionan las facturas afectadas. En cambio, en el resto de demandas sí que existe ese detalle que facilita la comprensión de lo ocurrido de manera clara.

Por ello, para verificar si se ha producido la reclamación judicial o notarial de las facturas referidas debemos acudir al conjunto de los documentos obrantes en el expediente.

Cuarto.

En primer lugar, las alegaciones formuladas por la interesada el 20 de julio de 2015 a la propuesta de liquidación notificada, se señala, respecto de las facturas 94818-11, 113288-11 y 104713-11, que las mismas no se incluían dentro que la relación cuyo importe fue abonado el 17 de mayo de 2012. Asimismo, manifestó la reclamante, sobre su reconocimiento como deuda:

*“El documento que sirve de base a la errónea interpretación que funda la propuesta de liquidación es, como se deduce de su denominación y contenido, una escritura de reconocimiento de deuda. Recoge, pues, no la contabilidad completa de la Sociedad, sino sólo y exclusivamente aquellas facturas que la sociedad deudora **S S.A.** se avino a reconocer, y no aquellas otras que aún se discutía. Tal era el caso de las tres a que se refiere el*

presente expediente, que al no ser reconocidas en aquel momento sin contravención por la deudora, ni se computaron dentro de la deuda objeto de reconocimiento en escritura pública ni fueron, por tanto, abonadas.“

Posteriormente, se adjunta un cuadro con las facturas que fueron satisfechas con el cheque de 483.000 euros abonado en el momento de celebrar el documento de Reconocimiento de deuda, el cual coincide con el ya reseñado en los Antecedentes de Hecho.

Con esta declaración se señala que, por una parte, no había sido satisfecha la deuda originada por las facturas controvertidas y, por otra, el importe de las mismas no había sido reconocido por la deudora.

Por este motivo, con el fin de aclarar lo relativo a las facturas devengadas entre enero y mayo de 2012 se emitió un requerimiento que fue notificado el 23 de julio de 2015. El 30 de julio de 2015 se produjo la contestación de la interesada reiterando la relación de facturas cobradas mediante cheque y una relación de las facturas cuya deuda se pretendía rectificar.

En el mismo escrito se incide en que la sociedad deudora no hizo frente a ninguno de los pagos a que se comprometió, a pesar de lo que se desprende de la demanda judicial de ejecución, donde se establece que la sociedad deudora sí estuvo cumpliendo todos los plazos desde la semana inicial hasta el 21 de diciembre de 2012, cuando sólo abonó 6.000 euros frente a los 12.000 comprometidos, contradiciendo, de este modo, lo señalado por la reclamante en sus alegaciones.

Acompañando al citado escrito figuraban 5 documentos en el que se adjuntaba la demanda de ejecución forzosa, despacho judicial de ejecución, facturas originales y rectificadas, querrela por alzamiento de bienes de la entidad deudora y solicitud de adopción de medidas cautelares contra los administradores de la sociedad.

A la vista de esta contestación del obligado tributario, el órgano administrativo procedió a liquidar los períodos referidos puesto de la documentación recibida no quedó probado que las facturas referidas hubiesen sido objeto de reclamación judicial o notarial, ya que no existía ninguna relación que así lo atestiguara.

Sobre esta cuestión debe manifestarse este Tribunal Central y, sobre ello, manifiesta que nos encontramos, pues, con una cuestión de índole probatoria, en donde preside la norma contenida en el artículo 105.1 de la LGT que señala:

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

De otro lado, el artículo 106.1 de la LGT dispone que “En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (...)”. El artículo 1214 del Código Civil establece que “incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de la extinción al que la opone”.

En el mismo sentido se pronuncia la Audiencia Nacional en su sentencia de 9 de junio de 2005, entre otras, según la cual “En relación con la carga de la prueba tiene esta Sala señalado (por todas, Sentencia de 4 de Octubre de 2.001) que a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de Enero de 2000 compete en todo caso a cada parte probar sus pretensiones. (...) la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria (artículo 105.1 de la actual LGT, la Ley 58/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se derive”.

Asimismo, el Tribunal Supremo en sentencia de fecha de 30 de septiembre de 1988 señala la necesidad no sólo de "hacer valer" sino también de "probar" la procedencia del beneficio que se pretende, para lo cual la actora bien podía haber acudido a cualquiera de los medios de prueba recogidos de forma indirecta en el artículo 115 de la Ley 230/1963 General Tributaria, que se remite en cuanto a ellos y a su valoración a las disposiciones del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin establecer limitaciones a los mismos.

Se trata de una cuestión de probar que las facturas afectadas por las liquidaciones han sido reclamadas de modo judicial o notarial y, a tenor de la documentación examinada, no puede admitir este Tribunal tal circunstancia.

Es cierto que se produjo un pago inicial de 483.000 euros, que se presume corresponden a una serie de facturas, entre las que afirma la interesada, no se encontraba ninguna de las afectadas. Sin embargo, este extremo no resulta probado pues no existe documento que así lo acredite, más allá de los cuadros adjuntados por la propia sociedad.

Por otro lado, respecto a las deudas reconocidas cuya reestructuración de pagos se realizó mediante un calendario semanal de 133 semanas, no parece que se encuentre ninguna de las afectadas pues la propia sociedad señaló en sus alegaciones que, sobre las mismas, existían divergencias de criterio con la sociedad deudora para su reconocimiento, lo que obliga a pensar en que no debían encontrarse entre aquellas cuyo pago se realizaría en los mencionados plazos.

Además, concurre sobre la deuda reconocida, la circunstancia de que se afirma que se trata de deuda reconocida a 30 de junio de 2011, siendo las facturas señaladas de 2012. Sobre este extremo señala el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria que *“los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.”* Extremo que no ha podido ser contrastado ante la inconcreta demanda de ejecución aportada.

Asimismo, en sentido contrario a lo señalado en sus alegaciones de 30 de julio de 2015, se produjo el pago por parte de la sociedad deudora de numerosos plazos semanales rebajando el monto total de la deuda desde 1.642.226,04 euros a 1.264.226,04 euros; sin que se puedan identificar a cuál de las facturas afectaba el cobro percibido, debido a la referida falta de concreción de la reclamación judicial que impide determinar si las facturas que originan las liquidaciones citadas se encuentran entre las que forman el total de la deuda y si, en tal supuesto, ya hubieran sido resarcidas con esos cobros.

Por tanto, ante la falta de prueba que permita discernir el cumplimiento exigido, este Tribunal Central debe confirmar las liquidaciones realizadas respecto de los meses de abril y junio de 2013.

Quinto.

Por lo que respecta a la reclamación 1231/2016, al estar vinculada a la resolución que se determine respecto a las liquidaciones de abril y junio de 2013, cabe proceder a su desestimación de acuerdo a lo señalado previamente.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA

estimar la reclamación número 00/4162/2014 y desestimar las reclamaciones número 00/7378/2015 y 00/1231/2016.

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