

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084881

DGT: 09-02-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0206/2023

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Una entidad se dedica a la mediación legal y se cuestiona si la acreditación fehaciente de haber acudido a un proceso de mediación para instar el cobro de un crédito impagado es un medio idóneo para proceder a modificar la base imponible en el Impuesto en caso de créditos incobrables y así poder recuperar las cuotas repercutidas, ingresadas y no cobradas en virtud del art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En consecuencia, no se pueden especificar cuáles son los medios más idóneos ni los requisitos específicos exigidos para acreditar de forma fehaciente la reclamación de cobro al destinatario en la medida que no se definen en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo.

Será, por tanto, el proveedor acreedor quien habrá de determinar y presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar los requisitos que serán valorados por la Administración tributaria, en su caso.

En cualquier caso, la forma de proceder a efectuar tal reclamación al deudor para que cumpla con lo dispuesto en el art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) debería ser cualquier modalidad de comunicación o envío que permita acreditar la remisión del contenido de dicha reclamación, identidad del remitente y destinatario así como el resultado y la fecha de su entrega de forma que dichos medios de comunicación revistan las mismas garantías que la reclamación judicial o el requerimiento notarial en cuanto a la posibilidad de conocimiento de la reclamación por parte del destinatario y la instancia para el cobro de la deuda.

Descendiendo al supuesto analizado, y por lo que respecta a poner en marcha un procedimiento de solución de controversias no jurisdiccional como pueda ser un procedimiento de mediación para instar el cobro del crédito impagado en los términos señalados en el Proyecto de Ley de Medidas de Eficiencia Procesal del servicio público de Justicia, dada la nueva redacción del precepto legal, que aboga por una flexibilización de los medios de reclamación del cobro, dicho procedimiento de mediación parece que cumple con los requisitos señalados en el art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) en la medida que permite la acreditación fehaciente de la reclamación del cobro en los términos expuestos. No obstante, podrá instar el cobro de la deuda por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que acredite fehacientemente dicha reclamación, en los términos expuestos.

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106..

Ley 31/2022 (PGE para 2023), art. 77.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante se dedica a la mediación legal y se cuestiona si la acreditación fehaciente de haber acudido a un proceso de mediación para instar el cobro de un crédito impagado es un medio idóneo para proceder a modificar la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido en caso de créditos incobrables y así poder recuperar las cuotas repercutidas, ingresadas y no cobradas en virtud del artículo 80. Cuatro de la Ley 37/1992.

Cuestión planteada:

Formas de reclamar el cobro al deudor a los efectos del procedimiento de modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con el cambio normativo operado por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

Contestación:

1.- En relación con la modificación de la base imponible el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), según la redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2022, en vigor en el momento en que se registró la presente consulta, disponía 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:

A) 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.

(...)

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 las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.ª 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.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o 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.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

(...).”.

En base a dicha normativa, este Centro directivo se pronunció en la contestación vinculante de 25 de enero de 2016, número V0275-16, sobre si la apertura o el acta de finalización de un procedimiento de mediación civil-mercantil ajustado a lo previsto en la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles, surtía los mismos efectos que la "reclamación judicial al deudor" a la que se refiere el artículo transcrito, concluyendo lo siguiente:

“En cuanto a si puede entenderse cumplido el requisito previsto en la condición 4ª, del artículo 80, apartado cuatro, letra A), de la Ley 37/1992, relativo a la instancia del cobro “mediante reclamación judicial al deudor”, cuando se acude a un procedimiento de mediación civil-mercantil ajustado a lo previsto en la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles (BOE de 7 de julio), este Centro Directivo, en virtud de lo previsto en la mencionada Ley 5/2012, considera que las cautelas a las que responde la condición citada no se entienden cumplidas con la apertura o con el acta de finalización del indicado procedimiento de mediación, por lo que no se cumplirían las condiciones para la modificación de la base imponible a efectos de lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley 37/1992.”.

2.- Sin perjuicio de todo lo anterior, el criterio de este Centro directivo contenido en la contestación vinculante número V0275-16, debe modificarse como consecuencia de la nueva redacción del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 dada por el artículo 77, de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre), vigente desde el 1 de enero de 2023, y según la cual:

“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:

A) 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.

(...)

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 aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 50 euros.

4.^a Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a aquel, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.^a anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante cualquiera de los medios a los que se refiere la condición 4.^a anterior para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, los medios a los que se refiere la condición 4.^a anterior se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los seis meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o 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.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de seis meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta ley.

(...).”

En virtud de lo anterior, y tal como se desprende de la propia Exposición de Motivos de la Ley 31/2022, desde el 1 de enero de 2023, en relación con los créditos incobrables, se rebaja el importe mínimo de la base imponible de la operación cuando el destinatario moroso tenga la condición de consumidor final (en la redacción anterior el importe mínimo eran 300 euros), se flexibiliza el procedimiento incorporando la posibilidad de sustituir la reclamación judicial o requerimiento notarial previo al deudor por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a este deudor, y se extiende a seis meses el plazo para proceder a la recuperación del IVA desde que el crédito es declarado incobrable (en la redacción anterior el plazo era de tres meses).

3.- Por lo que respecta al medio por el que se insta el cobro al deudor, la consultante alude expresamente a lo previsto en el Proyecto de Ley de Medidas de Eficiencia Procesal del servicio público de Justicia, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) de 22 de abril de 2022, y en concreto al artículo 4 de su articulado que dispone que:

“Artículo 4. Requisito de procedibilidad.

1. En el orden jurisdiccional civil, con carácter general, para que sea admisible la demanda se considerará requisito de procedibilidad acudir previamente a algún medio adecuado de solución de controversias de los previstos en el artículo 1.

(...).”

En este sentido, el artículo 1 de dicho proyecto dispone que:

“Artículo 1. Concepto y caracterización de los medios adecuados de solución de controversias en vía no jurisdiccional.

A los efectos de esta ley, se entiende por medio adecuado de solución de controversias cualquier tipo de actividad negociadora, tipificada en esta u otras leyes, a la que las partes de un conflicto acuden de buena fe con el objeto de encontrar una solución extrajudicial al mismo, ya sea por sí mismas o con la intervención de un tercero neutral.”

En relación con la cuestión planteada referente a las posibles formas de acreditar de forma fehaciente la reclamación de cobro al deudor, debe señalarse que la normativa española del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como su normativa de desarrollo, no prevén medios de prueba específicos a tal fin, por lo que el proveedor acreedor podrá utilizar para ello cualquier medio de prueba admitido en Derecho. En este sentido, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En particular, habrá de estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.” y en el artículo 105.Uno, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En consecuencia con todo lo anterior, este Centro directivo no puede especificar cuáles son los medios más idóneos ni los requisitos específicos exigidos para acreditar de forma fehaciente la reclamación de cobro al destinatario en la medida que no se definen en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo.

Será, por tanto, el proveedor acreedor quien habrá de determinar y presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar los requisitos previstos en los preceptos citados en los apartados anteriores de esta contestación, los cuales serán valorados por la Administración tributaria, en su caso.

En cualquier caso, este Centro directivo entiende que la forma de proceder a efectuar tal reclamación al deudor para que cumpla con lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 debería ser cualquier modalidad de comunicación o envío que permita acreditar la remisión del contenido de dicha reclamación, identidad del remitente y destinatario así como el resultado y la fecha de su entrega de forma que dichos medios de comunicación revistan las mismas garantías que la reclamación judicial o el requerimiento notarial en cuanto a la posibilidad de conocimiento de la reclamación por parte del destinatario y la instancia para el cobro de la deuda.

En este sentido, y a título de ejemplo, cabe destacar el pronunciamiento del Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de agosto de 2022, recaída en el recurso de casación 5557/2021, en materia de desahucio, en relación con la aceptación del burofax como medio para acreditar la reclamación de las rentas arrendaticias impagadas al arrendatario, aunque la confirmación de este extremo no fuera el objeto de la litis:

“No ofrece duda que el requerimiento de pago de la renta debe llevarse a efecto de manera fehaciente a través de un medio que permita dejar constancia de su realización. Dicho de otra forma, que dé crédito a la realidad de su práctica. En este caso, el procedimiento empleado por la parte arrendadora reúne dicho requisito, en tanto en cuanto el burofax remitido es un instrumento idóneo a los pretendidos efectos, en tanto en cuanto acredita el contenido literal de la comunicación enviada, así como la identidad del remitente, del destinatario, del lugar o domicilio al que se dirige, así como el resultado de la entrega.”.

Descendiendo al supuesto de consulta, y por lo que respecta a poner en marcha un procedimiento de solución de controversias no jurisdiccional como pueda ser un procedimiento de mediación para instar el cobro del crédito impagado en los términos señalados en el Proyecto de Ley de Medidas de Eficiencia Procesal del servicio público de Justicia citado, este Centro directivo entiende que dada la nueva redacción del precepto legal, que aboga por una flexibilización de los medios de reclamación del cobro, dicho procedimiento de mediación parece que cumple con los requisitos señalados en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 en la medida que permite la acreditación fehaciente de la reclamación del cobro en los términos expuestos.

No obstante, podrá instar el cobro de la deuda por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que acredite fehacientemente dicha reclamación, en los términos expuestos.

En todo caso, debe recordarse que este Centro directivo no es el órgano competente para analizar y constatar que un determinado medio o elemento de prueba cumple con lo señalado en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, dado que dicha función corresponde a los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el uso de sus facultades de comprobación y analizando las circunstancias concurrentes en cada caso concreto y, en su caso, a los órganos jurisdiccionales que correspondan. Lo anterior deberá

entenderse, sin perjuicio de que, tal y como se ha establecido en este apartado, deberá admitirse cualquier modalidad de comunicación o envío que permita al menos acreditar los elementos señalados en el mismo.

4.- 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.

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