

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053610

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2014

Vocalía 8.^a

R.G. 6312/2011

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. *La comunicación de modificación de la base imponible por un contribuyente a la Administración no supone el inicio de procedimiento alguno. La comunicación, a la Administración tributaria, de modificación de la base imponible por el contribuyente no determina la existencia de un procedimiento iniciado a instancia del sujeto pasivo que modifica su base imponible, por lo que si la Administración tributaria quiere actuar y resolver sobre la procedencia de la modificación, debe iniciar, de oficio, un procedimiento de comprobación limitada por el órgano de gestión o un procedimiento de inspección. Por otro lado, el acuerdo adoptado por la Administración señalando que no procede la modificación de la base imponible, no puede considerarse como comunicación de las previstas en el artículo 85 de la LGT. Criterio relacionado con Resolución TEAC, de 24 de abril de 2012, RG 2122/2009 (NFJ046887). (Criterio 1 de 1)*

PRECEPTOS:

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

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

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 62, 86, 136 y 137.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 85, 87, 123 y 141.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (23/01/2014), en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por D^a. A, N.I.F....., con domicilio a efectos de notificaciones en calle ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 29 de junio de 2011 por la que se estima en parte la reclamación económico-administrativa nº ..., interpuesta contra el acuerdo denegatorio de solicitud de modificación de base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, dictado el 11 de marzo de 2009 por la Administración de ... de la Delegación Especial en ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 11 de febrero de 2009, D^a. A presentó un escrito ante la Administración de ..., en el que solicitaba la rectificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, haciendo constar lo siguiente:

Ø Con fecha 16 de diciembre de 2005, había transmitido a la sociedad X, S.L., ahora declarada en concurso de acreedores, una finca rústica, por el precio de 3.802.566,19 euros, cuyo pago quedó aplazado mediante la entrega de pagarés con diferentes fechas de vencimiento.

Ø Teniendo en cuenta que la cuota de IVA (602.410,59 euros) debía ser ingresada en su plazo correspondiente, con fecha 25 de enero de 2006, este importe fue cobrado. El resto del precio, 3.802.566,19 euros, a la fecha de hoy no ha sido cobrado.

Ø Por tanto, considera que "procedería la rectificación de la cuota de IVA en proporción al cobro recibido, resultando una diferencia entre lo ingresado y la cuota rectificada de 524.491,88 euros".

Ø Se acompaña copia de la factura rectificativa.

Segundo:

Como consecuencia de dicha comunicación, la Dependencia Provincial de Gestión de ... de la Delegación de ..., en fecha 11 de marzo de 2009, dictó un acuerdo por el que se le comunicó la improcedencia de la citada reducción de la base imponible por los motivos siguientes:

“Una vez examinada la documentación presentada, y de conformidad con el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y demás disposiciones que resulten de aplicación, no procede la reducción de la base imponible por importe de 524.491,89 euros y cuota de IVA por importe de 83.918,70 euros, por los siguientes motivos:

El artículo 80 tres de la Ley 37/1992, 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”.

En la comunicación presentada por Ud. manifiestan que el IVA correspondiente a la transmisión de la finca fue cobrado mediante pagaré de 25 de enero de 2006”.

La notificación se practica a la obligada tributaria el día 5 de mayo de 2009.

TERCERO:

No conforme, con fecha 14 de mayo de 2009, la interesada interpone contra el acuerdo descrito en el antecedente previo la reclamación económico-administrativa nº ... ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ...

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, las mismas fueron presentadas en los siguientes términos, en síntesis:

Ø Resulta evidente que de una interpretación literal de la norma, y al haberse establecido expresamente en la escritura de compraventa de la finca rústica que el IVA correspondiente fue cobrado, no resultaría posible la modificación de la base imponible pretendida.

Ø Sin embargo, también resulta evidente, que de realizarse esta interpretación literal, se estaría produciendo una tremenda injusticia, ya que simplemente por el hecho de que se haya hecho constar en la escritura de compraventa, no puede hacerse recaer el perjuicio del impago del importe de la base imponible en el sujeto pasivo en su totalidad.

Ø Por otra parte, el propio artículo 80.Cinco de la Ley del Impuesto aplicable a los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro, en la regla 3ª establece que "en los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, 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 satisfecha".

Ø Por tanto, considera, la reducción de la base imponible debería ser independiente de lo que se diga en la escritura de compraventa.

Con fecha 29 de junio de 2011, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... dicta resolución en primera instancia, con el siguiente fallo: “Este tribunal en sesión de hoy, actuando en Sala y en PRIMERA instancia, acuerda: ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, anulando el acuerdo impugnado de acuerdo con lo expuesto en los anteriores Fundamentos de Derecho”.

Por tanto, el Tribunal Regional acuerda estimar en parte la reclamación interpuesta, anulando el acuerdo impugnado de acuerdo con lo expuesto en el fundamento de derecho segundo, según el cual:

(...) De acuerdo con lo anterior, debemos tener en cuenta que la comunicación que exige el artículo 24 del RIVA, no supone el inicio de ningún procedimiento, al no considerarse como una solicitud de autorización para la modificación de la base imponible, sino simple comunicación a la Administración que no permite a la oficina gestora su denegación sin más, y sin perjuicio de la posibilidad de comprobación de la liquidación en la que el sujeto pasivo efectivamente se aplique dicha modificación, comunicada en virtud de lo dispuesto en el artículo referido.

Por lo tanto, resultan improcedentes tanto la pretensión actora de que se autorice la modificación como el acuerdo denegatorio de la Oficina Gestora sobre la base de que no se cumplen los requisitos establecidos.

La notificación del fallo se practica a la interesada el 19 de julio de 2011.

Cuarto:

No conforme, la entidad interpuso con fecha 5 de agosto de 2011 el recurso de alzada ordinario que se examina contra la resolución del Tribunal Regional descrita en el párrafo anterior, reiterando las alegaciones formuladas en primera instancia, solicitando una aclaración de la estimación parcial acordada por el Tribunal Regional y pretendiendo la rectificación o recuperación del IVA ingresado como consecuencia de la venta a la que el presente recurso de refiere. La interesada considera que no habiendo cobrado en su totalidad el precio (base

imponible), por razones de justicia y equidad fiscal debe interpretarse que existe el derecho a la modificación de la base imponible tal como se regula en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico–Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que ha de resolver este Tribunal es si resulta ajustado a derecho el acuerdo impugnado.

Segundo:

Para poder determinar si el acuerdo impugnado se ha dictado conforme a derecho es necesario atender a la verdadera naturaleza jurídica de la comunicación presentada por el obligado tributario.

La fundamentación jurídica en la que se basa la comunicación está recogida en el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual:

“(…) 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.

(...)

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”.

El desarrollo del artículo 80.Tres, de la Ley 37/1992 se contiene en el apartado cinco de dicho precepto, que establece:

“En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

- a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de esta Ley.
- d) Créditos adeudados o afianzados por entes públicos.

2ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

3ª En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, 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 satisfecha.

4ª La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2º, segundo párrafo de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible”.

Por tanto, el sujeto pasivo está obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento sustitutivo en el que se rectifique o, en su caso, anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, de modo que la disminución de la base imponible estará condicionada a la expedición y remisión del documento que rectifique al anteriormente expedido.

Por su parte, el artículo 24.2 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece:

“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: (...)

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, a créditos adeudados o afianzados por entes públicos 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. (...).”

De la normativa expuesta se observa que, cumplidos los supuestos habilitantes previstos en los números 3 y 5 del artículo 80 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, el sujeto pasivo repercutidor del Impuesto tiene la carga de comunicar a la Administración Tributaria, a los efectos oportunos, la modificación de la base imponible inicialmente declarada, en los términos previstos en el artículo 24.2, letra a), del Reglamento del Impuesto.

Así las cosas, la comunicación a la Administración Tributaria del sujeto pasivo repercutidor que modifica su base imponible:

a) A diferencia de la regulación de otros supuestos de beneficios fiscales que contiene el mismo reglamento, no exige un reconocimiento de un beneficio fiscal por parte de la Administración, lo que implica, a su vez, que tampoco es aplicable el procedimiento previsto en los artículos 136 y 137 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de Aplicación de los Tributos.

b) Por otro lado, tampoco supone, per se, el inicio de un procedimiento específico, que deba ser resuelto por dicha Administración.

Los motivos de la existencia de la carga en el ámbito jurídico del sujeto repercutidor pueden ser variados – control sobre las modificaciones de bases imponibles, conocimiento de nuevas deudas a los efectos de intervenir la Administración en concursos, ... etc.- pero estos no implican por sí mismos la existencia de un procedimiento iniciado a instancia del sujeto que modifica su base imponible.

Esta última circunstancia implica que en caso de que la Administración Tributaria quiera actuar y resolver sobre la procedencia de la modificación de la base imponible, debe de iniciar, de oficio, un procedimiento de los previstos en la Ley General Tributaria, en su artículo 123, o en el Real Decreto 1065/2007.

Se debe reiterar que los posibles procedimientos que permiten la verificación de la modificación de la base imponible debían ser iniciados de oficio, ya sea, mediante un procedimiento de comprobación limitada efectuada por un órgano de gestión, o en un procedimiento inspector ordinario.

De otro lado, conforme al artículo 85 de la Ley General Tributaria y artículos 62 a 86 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, la Administración tributaria tiene el deber de informar y asistir al obligado tributario, en relación con sus derechos y obligaciones, facilitándole el ejercicio de aquéllos y el cumplimiento de éstas. La actividad de la Administración tributaria en este sentido se instrumenta, entre otros métodos, a través de las

comunicaciones, destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta, como señala el artículo 87 de la Ley 58/2003. Y sobre la base de este deber de información y asistencia a los obligados tributarios, la Administración tributaria también puede, en relación a la comunicación presentada por el obligado tributario en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto, enviar una comunicación al obligado tributario informándole sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

En resumen, una vez presentada la comunicación por el obligado tributario ante la Administración tributaria conforme al artículo 24 del Reglamento del Impuesto, ésta puede:

- Iniciar de oficio un procedimiento de los previstos en la Ley 58/2003 (artículo 123 y 141, letra e), siendo posible en este caso un procedimiento de comprobación limitada efectuada por un órgano de gestión o un procedimiento inspector ordinario.

- O bien, basándose en el deber de información y asistencia a los obligados tributarios, enviar una comunicación al interesado prestando la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.

Aclaradas las cuestiones anteriores, procede analizar las mismas a la luz del caso concreto:

Ø D^a. A, como ha sido expuesto en el antecedente de hecho primero, mediante escrito de fecha 11 de febrero de 2009 relativo a la entidad X, S.L., comunica a la Administración tributaria la modificación de la base imponible mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa.

Ø Conforme a los preceptos arriba referidos, dicha comunicación efectuada a la Administración, no supone el inicio de un procedimiento a instancia de parte.

Ø La Administración dicta acuerdo determinando que no procede la modificación de la base imponible.

Como ha sido expuesto en párrafos anteriores, la Administración únicamente puede, al objeto de verificar la modificación de la base imponible, iniciar de oficio un procedimiento de comprobación limitada por un órgano de gestión o un procedimiento de inspección, y en su caso, regularizar la situación del obligado tributario mediante la práctica de un acuerdo de liquidación. El acuerdo dictado por la Administración de Montalbán no deriva de ninguno de los procedimientos citados, pues no se ha iniciado de oficio un procedimiento de comprobación limitada ni de inspección y, en consecuencia, hay que concluir que el acuerdo dictado no se ajusta a derecho.

De otro lado, tampoco puede argumentarse que dicho acuerdo consista en una comunicación dictada por la Administración sobre la base de su deber de informar y asistir al obligado tributario, ya que no informa de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria o de la tributación correspondiente, sino que determina que no procede modificar la base imponible, esto es, se trata de un acto del que se derivan consecuencias para el interesado, ya que le deniega un derecho, esto es, la posibilidad de sujeto pasivo de modificar la base imponible.

Por tanto, este Tribunal considera que el acuerdo dictado por la Administración de ... objeto de controversia no se emite al amparo de la normativa tributaria, bien conforme a las normas reguladoras de los procedimientos de gestión o de inspección o al amparo del artículo 85 de la Ley General tributaria regulador de las comunicaciones de información. En consecuencia, se debe declarar no ajustado a derecho el acuerdo impugnado, dado que no se ha seguido procedimiento legal o reglamentario alguno.

A la vista de lo manifestado, hay que concluir que el acuerdo dictado por la Administración tributaria no vincula jurídicamente al obligado tributario, sin que produzca efecto alguno sobre el mismo. Esto es, no se puede prejuzgar el derecho del sujeto pasivo a efectuar la rectificación o no de la base imponible, en tanto en cuanto se procede a dejar sin efecto el acuerdo dictado por la Administración, sin entrar a conocer del citado derecho del sujeto pasivo. Por ello, es procedente estimar parcialmente el presente recurso de alzada, declarando nulo el acuerdo impugnado, sin prejuzgar la actuación del obligado tributario.

Este criterio ya ha sido establecido por este Tribunal Central en su resolución de 7 de noviembre de 2013, RG 5367/2011.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA

estimar parcialmente el recurso de alzada.

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