

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053614

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2014

Vocalía 8.^a

R.G. 7127/2012

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Concurso de acreedores. Plazo para la modificación. Cambio de criterio. La modificación de la base imponible del IVA prevista en el art. 83.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA), aplicable en los procedimientos concursales, no podrá realizarse después del plazo previsto en el art. 21.1.5.º de la Ley 22/2003 (Ley Concursal), plazo para que los acreedores pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos. Así lo establece la jurisprudencia de la Audiencia Nacional -SSAN, de 12 de septiembre de 2013, recurso n.º 107/2012 (NFJ051854) y, de 20 de octubre de 2013, recurso n.º 51/2012 (NFJ050431)-.

Por lo tanto, dicho plazo no depende del tipo de procedimiento, abreviado o general, mediante el que se tramite el concurso, como hasta ahora venía manteniendo este Tribunal Central -Resoluciones TEAC, de 13 de diciembre de 2011, RG 3231/2010 (NFJ045514) y, de 17 de enero de 2012, RG 1307/2010 (NFJ045818)-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 90.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 21, 23, 190 y 191.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (19/02/2014), vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad X, S.L., con NIF ..., y en su nombre y representación por D^a. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesto en fecha 15 de noviembre de 2012 contra la notificación de acuerdo de liquidación realizada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de ... en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al mes de octubre del ejercicio 2011, por el que resulta una compensación de 6.301.317,08 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha de 15 de octubre de 2012 se notifica un acuerdo de resolución con liquidación provisional por el concepto, período y ejercicio mencionados.

El motivo de la liquidación es la modificación de la base imponible del impuesto y posterior rectificación de la cuota derivado de la situación de concurso en que se encuentra Y, S.L. cliente de la reclamante.

En virtud del acto administrativo se minoró la cantidad a compensar en 8.527,62 euros. El motivo reside en que ha transcurrido el tiempo previsto en la norma para proceder a la rectificación practicada, ya que éste es de 15 días y no de un mes por tratarse de un procedimiento abreviado.

Segundo:

Contra el anterior acuerdo se presentó la reclamación económico-administrativa que se examina, recogiendo exclusivamente como alegación la duración del tiempo para proceder a la rectificación de bases imponibles como consecuencia de un procedimiento concursal de un cliente.

Afirma la interesada que el plazo fijado en la normativa tributaria es de un mes con independencia del procedimiento seguido. Adjunta una sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2013 para reforzar su postura.

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.

El objeto de la presente reclamación reside en determinar qué plazo es hábil para proceder a la rectificación de una base imponible y con ello de la cuota correspondiente cuando un cliente se encuentra en situación de concurso.

Segundo:

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, delimita la cobertura legal del empresario o profesional para minorar los efectos tributarios adversos de los créditos incobrables. El artículo 80 de esta Ley y el 24 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establecen los supuestos y condiciones de modificación de la base imponible.

Concretamente, el artículo 80.Tres, en la redacción dada por la Ley 62/2003, de Presupuestos Generales del estado para 2003, regula la modificación de la base imponible en el supuesto en que el deudor sea declarado en concurso de acreedores, estableciendo 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 5 del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente".

Por su parte, la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en este punto no armonizado, señala en su artículo 90:

"1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados Miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados Miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1".

Por tanto, en relación con la cuestión controvertida, al no existir armonización comunitaria al respecto, hay que estar a lo dispuesto por la normativa interna.

Tercero:

El artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, establece:

"1. El auto de declaración de concurso contendrá los siguientes pronunciamientos:

1º. El carácter necesario o voluntario del concurso, con indicación, en su caso, de que el deudor ha solicitado la liquidación.

2º. Los efectos sobre las facultades de administración y disposición del deudor respecto de su patrimonio, así como el nombramiento y las facultades de los administradores concursales.

3º. En caso de concurso necesario, el requerimiento al deudor para que presente, en el plazo de 10 días a contar desde la notificación del auto, los documentos enumerados en el artículo 6.

4º. En su caso, las medidas cautelares que el juez considere necesarias para asegurar la integridad, la conservación o la administración del patrimonio del deudor hasta que los administradores concursales acepten el cargo.

5º. El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.

6º. La publicidad que haya de darse a la declaración de concurso.

7º. En su caso, la decisión sobre la formación de pieza separada, conforme a lo dispuesto en el artículo 77.2 en relación con la disolución de la sociedad de gananciales.

8º. En su caso, la decisión sobre la procedencia de aplicar el procedimiento especialmente simplificado a que se refiere el capítulo II del título VIII de esta Ley.
(...)”.

En relación con la publicación del auto de declaración de concurso, el artículo 23 de la Ley Concursal señala:

“1. La publicidad de la declaración de concurso, así como de las restantes notificaciones, comunicaciones y trámites del procedimiento, se realizará preferentemente por medios telemáticos, informáticos y electrónicos, en la forma que reglamentariamente se determine, garantizando la seguridad y la integridad de las comunicaciones.

El extracto de la declaración de concurso se publicará, con la mayor urgencia y de forma gratuita, en el Boletín Oficial del Estado, y contendrá únicamente los datos indispensables para la identificación del concursado, incluyendo su NIF, el juzgado competente, el número de autos, el plazo establecido para la comunicación de los créditos, el régimen de suspensión o intervención de facultades del concursado y la dirección electrónica del Registro Público Concursal donde se publicarán las resoluciones que traigan causa del concurso.

2. En el mismo auto de declaración del concurso o en resolución posterior, el juez, de oficio o a instancia de interesado, podrá acordar cualquier publicidad complementaria que considere imprescindible para la efectiva difusión de los actos del concurso.

(...)”.

Con el fin de reducir tiempos y costes del proceso concursal, se prevé que el juez podrá aplicar el procedimiento abreviado.

Así el artículo 190 de la Ley Concursal establece:

“1. El juez aplicará un procedimiento especialmente simplificado cuando el deudor sea una persona natural o persona jurídica que, conforme a la legislación mercantil, esté autorizada a presentar balance abreviado y, en ambos casos, la estimación inicial de su pasivo no supere 10.000.000 de euros.

2. En cualquier momento de la tramitación de un concurso ordinario en el que quede de manifiesto la concurrencia de los requisitos mencionados en el apartado anterior, el juez del concurso ordenará, de oficio o a instancia de parte, la conversión al procedimiento abreviado sin retrotraer las actuaciones practicadas hasta entonces. También podrá, con idénticos presupuestos y efectos, ordenar la conversión inversa cuando quede de manifiesto que en un procedimiento abreviado no concurre alguno de los requisitos exigidos”.

Por su parte el artículo 191 señala:

“1. Con carácter general, acordado el procedimiento abreviado, los plazos previstos en esta Ley se reducirán a la mitad, redondeada al alza si no es un número entero, salvo aquellos que, por razones especiales, el juez acuerde mantener para el mejor desarrollo del procedimiento.

En todo caso, el plazo para la presentación del informe por la administración concursal será de un mes a contar desde la aceptación del cargo y sólo podrá autorizarse una prórroga por el juez del concurso no superior a quince días.

2. En el procedimiento abreviado la administración concursal estará integrada por un único miembro de entre los previstos en el punto 3 del apartado 2 del artículo 27, salvo que el juez, apreciando en el caso motivos especiales que lo justifiquen, resolviera expresamente lo contrario”.

Cuarto:

En relación con el plazo para la modificación de la base imponible en el caso de concurso de acreedores constituye doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, puesta de manifiesto en resoluciones de fecha 13 de diciembre de 2011 (RG 3231/2010) así como de fecha 17 de enero de 2012 (RG 1307/2010), la siguiente, recogida en el fundamento de derecho noveno de la última resolución citada:

NOVENO: Por tanto, dependiendo de si el procedimiento concursal tiene el carácter de “abreviado” o “general”, circunstancia que, de acuerdo con la Ley Concursal, debe constar en el Auto de Declaración de Concurso, existirán dos plazos diferentes para la modificación de la Base Imponible del IVA:

a) Procedimiento general:

- la modificación, en su caso, no puede efectuarse después de transcurrido el plazo máximo de un mes desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la declaración del concurso a que se refiere el artículo 231.1.5º de la Ley 22/2003.

b) Procedimiento "abreviado":

- El plazo máximo de un mes anterior, a contar desde la última de las publicaciones de la declaración del concurso a que se refiere la Ley 22/2003 en su artículo 231.1.5º se vería reducido a la mitad, según la aplicación del artículo 191 de la Ley Concursal, salvo que el juez hubiera fijado otro, que en todo caso deberá figurar en el extracto de la declaración de concurso que se publica en el Boletín Oficial del Estado. En este último caso, la publicación en el Boletín Oficial del Estado deberá constar en el expediente de gestión.

En consecuencia, al haberse publicado en el Boletín Oficial del Estado el Auto de declaración del concurso de PROYECCIONES INMOBILIARIAS URBASA S.L. el día 30 de julio de 2009, fijando un plazo de quince días para la comunicación de los créditos por parte de los acreedores, el plazo finalizó el día 18 de septiembre de 2009, por lo que la modificación de la base imponible mediante la expedición de las facturas rectificativas de fecha 30 de septiembre de 2009 están fuera del plazo legal previsto y por tanto son improcedentes. Por ello procede confirmar la liquidación impugnada.

Sin embargo, este criterio ha sido superado por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional contenida en sentencias tales como la de 10 de enero de 2014, número de recurso 141/2013, la de 20 de octubre de 2013, número de recurso 52/2012 y la de 12 de septiembre de 2013, número de recurso 107/2012.

En particular, el fundamento jurídico tercero de la sentencia de 10 de enero de 2014 establece lo siguiente:

En relación con la cuestión planteada, la modificación del artículo 80.Tres de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, tuvo por objeto - según se dice en su Preámbulo -, la adaptación a los términos de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. De hecho la remisión que se hace en el artículo 80 de la Ley 37/1992 es al artículo 21.1 5º de la Ley Concursal, remisión que se produce lisa y llanamente y con referencia exclusivamente a la de terminación del plazo máximo contenido en ese precepto ("plazo máximo fijado en el número 5 del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal ") sin hacer ninguna referencia a preceptos concordantes o de aplicación a procedimientos especiales que la Ley pudiera contener.

Si la voluntad del legislador hubiese sido la fijación del plazo en función del tipo de procedimiento concursal aplicable al concursado, así lo hubiese expresado la norma remitiéndose de forma genérica al plazo fijado por en la Ley para la comunicación de los créditos frente al concursado, pero lo cierto es que la dicción literal de la norma de aplicación no autoriza la distinción propuesta por la Administración en este caso para reducir el inicio del cómputo del plazo de un mes para proceder a la rectificación de la base imponible de las facturas.

La Sala, una vez más, no puede aceptar la interpretación propuesta por la Administración demandada cuando concluye que el plazo de un mes para la modificación de la base imponible "es un plazo eminentemente concursal", pues se fija con referencia a dicha Ley y, en consecuencia - según se dice por la Abogacía del Estado - dicho plazo está sujeto a cualquiera de las especialidades previstas en la Ley Concursal. Decimos que dicha interpretación, amén de no tener ajuste en la dicción literal de la Ley, desconoce la distinta finalidad del artículo 80.3 de la Ley del Impuesto y los artículos citados de la Ley Concursal. Mientras el primero de dichos preceptos se enmarca en la regulación de la modificación de la base imponible, es decir en un procedimiento tributario, los preceptos de la Ley Concursal se refieren a la comunicación de los créditos de los acreedores del concursado a la Administración Concursal dentro del procedimiento del mismo nombre y a la regulación de un procedimiento abreviado (artículos 190 y 191 LC) cuando el deudor sea una persona natural o persona jurídica que, con arreglo a la legislación mercantil, esté autorizada a presentar balance abreviado y, en ambos casos, la estimación inicial de su pasivo no supere los 10.000.000 de euros.

El ámbito y finalidad de los preceptos es diferente y no cabe, tal y como se propone por la Agencia Tributaria, entender que la remisión de la Ley del IVA al artículo 21.1.5º de la Ley Concursal responda a la conveniencia de que en la comunicación ya se incluya, en su caso, el crédito frente al concursado sin el IVA, de modo que en la lista de acreedores del concursado, que ha de efectuarse tras la comunicación de créditos, se concrete el importe del que es titular cada uno de los acreedores comunes, prueba de ello es que el propio Real Decreto 1624/1992 (artículo 24) habilita al acreedor para comunicar a la Agencia Tributaria la modificación de las bases imponibles una vez transcurrido el plazo previsto para la comunicación de los créditos a la Administración Concursal. Esta norma reglamentaria desarrolla lo dispuesto en el artículo 114 LIVA, que establece la forma de proceder en la rectificación de las deducciones, originada por la previa rectificación del importe de las cuotas

inicialmente soportadas. Aquella rectificación, que convierte a la Agencia Tributaria en acreedora de las cuotas inicialmente soportadas tiene lugar en la declaración-liquidación por parte del sujeto destinatario de los bienes o servicios (el concursado) que debe efectuar en el período impositivo en que reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas, es decir las facturas rectificativas de los proveedores-acreedoras, que han de ser emitidas en el plazo de un mes a contar desde la publicación del auto de declaración del concurso (artículo 80.Tres LIVA).

En definitiva, la Sala entiende que el límite que la Ley del Impuesto establece para la modificación de la base imponible se fija mediante la remisión a un plazo previsto en la Ley Concursal (un mes), pero no por ello el plazo deja de ser un plazo de un procedimiento tributario, si bien en un contexto concursal, con el efecto inherente, en el presente caso, una vez determinado que la rectificación de la base imponible se hizo en tiempo hábil, de trasladar a favor de la Agencia Tributaria el IVA que contenían las facturas rectificadas.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha de cambiar de criterio y ceñirse al manifestado por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional al respecto. De esta manera, procede admitir la alegación formulada por la interesada en el sentido de que dispone del plazo de un mes para la modificación de la base imponible.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

estimarla, anulando el acto impugnado.

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