

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076736

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de diciembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 4148/2016

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Ineficacia de la operación. En el presente supuesto, la cuestión controvertida no es, si la Administración tuvo conocimiento de la modificación de las bases imponibles referidas sino si las facturas rectificativas fueron remitidas a los destinatarios indicados y a la Administración concursal respectiva.

La entidad obligada, si bien manifiesta haber remitido las correspondientes facturas rectificativas, no queda acreditada la recepción por el destinatario. Por tanto, debe determinarse si el citado incumplimiento del requisito de prueba de la remisión de las facturas rectificativas al destinatario y a la Administración concursal implica, en todo caso, la pérdida del derecho a modificar bases imponibles al amparo del art. 80.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

De acuerdo con el criterio del TEAC, conforme al art. 24.1 del RD 1624/1992 (Rgto IVA), para dar como válida una modificación de la base imponible basada en la emisión de una factura rectificativa debe acreditarse la remisión de la misma al destinatario de la operación, entendiéndose que, si no consta tal remisión pero el deudor reconoce su recepción, es evidente que la factura rectificativa se emitió y se remitió al destinatario.

Aplicando lo anterior al presente supuesto, el Tribunal entiende que no consta en el expediente que la entidad obligada haya probado convenientemente la recepción por las entidades destinatarias de las facturas rectificativas, lo que determina la imposibilidad de rectificar la base imponible, conforme al art. 80.ter de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y el art. 24 del RD 1624/1992 (Rgto IVA). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80.
RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 24.

En Madrid se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia las reclamaciones de referencia, tramitadas por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones contra los siguientes acuerdos emitidos 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, de fecha 2 de junio de 2016, concepto Impuesto sobre el Valor añadido (IVA), régimen especial de grupo de entidades, modelo 353, periodo 04, ejercicio 2014, de la que se deriva una deuda a ingresar de 6.760,65 euros.

- Resolución con liquidación provisional, de fecha 2 de junio de 2016, concepto Impuesto sobre el Valor añadido (IVA), régimen especial de grupo de entidades, modelo 353, periodo 02, ejercicio 2014, de la que se deriva una deuda a ingresar de 7.274,88 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN
FECHA INTERPOSICIÓN
FECHA ENTRADA
00-04148-2016
29-06-2016
07-07-2016
00-04152-2016
29-06-2016
07-07-2016

Segundo.

Con fecha 2 de junio de 2016, la Dependencia de Asistencia y Servicios tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó los acuerdos de liquidación provisional que finalizaron los procedimientos de comprobación limitada iniciados con fecha 12 y 20 de abril de 2016, respectivamente, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante), periodos 02 y 04, ejercicio 2014, respecto de la entidad X, S.A. (NIF: ...).

El alcance de los procedimientos de comprobación limitada iniciados se circunscribe a comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA y en el artículo 24 de su Reglamento, aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en relación con la modificación de bases imponibles realizada mediante la expedición de las facturas rectificativas incluidas en la comunicación realizada por la entidad X COMERCIAL ..., S.A., en fecha 21 de abril de 2014, por situación concursal de la entidad Z, S.L. (NIF ...).

Las propuestas de liquidación provisional respectivas se formalizaron con fecha 3 y 6 de mayo de 2016, respectivamente, siendo íntegramente confirmadas por los acuerdos de liquidación provisional de fecha 2 de junio de 2016, de las que se derivaron las siguientes regularizaciones:

Periodo 02, ejercicio 2014:
Cuota: 6.621,31 euros
Intereses de demora: 653,57 euros
Deuda a ingresar: 7.274,88 euros
Periodo 04, ejercicio 2014:
Cuota: 6.200,44 euros
Intereses de demora: 560,21 euros
Deuda a ingresar: 6.760,65 euros

Los acuerdos fueron notificados a la entidad interesada con fecha 10 de junio de 2016.

La motivación recogida en la resolución con liquidación provisional correspondiente al periodo 02/2014 fue la siguiente:

"I. X S.A. con N.I.F. ..., es la sociedad dominante del Grupo IVA a/08 que tributa en régimen especial de grupo de entidades.

Con fecha 17 de marzo de 2014, fue presentada por la entidad X B S.A., dependiente del grupo indicado, autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo individual 322, correspondiente al mes de febrero de 2014, con un resultado de + 22.620.949,36 euros.

Con fecha 20 de marzo de 2014, fue presentada por la entidad dominante del grupo, autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo agregado 353, correspondiente al mes de febrero de 2014, con un resultado de 207.666.224,04 euros a ingresar.

II. En aplicación de lo establecido en el artículo 80.Tres (situación concursal) de la Ley del I.V.A., la entidad X B S.A. ha procedido a modificar bases imponibles del deudor entidad K S.L., con N.I.F. ..., realizando la correspondiente comunicación (modelo 952) en fecha 18 de febrero de 2014, con número de expediente ... y

documentación complementaria con número de registro ..., por un importe de 34.338,94 euros de base imponible y 7.211,18 euros de cuota, mediante facturas rectificativas de fecha 12 de febrero de 2014.

La citada sociedad deudora había sido declarada en situación de concurso por Auto del Juzgado de lo Mercantil número ... de Sevilla de fecha ... de octubre de 2013, siendo publicada su situación en el B.O.E. de fecha ... de enero de 2014.

Según consta en la base de datos de la Administración Tributaria, con fecha 25 de abril de 2014, la Administración Concursal emitió Informe relativo a dicho concurso voluntario, donde figura que la entidad X B S.A. ostenta un crédito con la calificación de ordinario por importe de 30.360,69 euros, importe inferior a la base imponible modificada.

III. A la vista de los citados antecedentes, el día 12 de abril de 2016, se notificó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, requiriéndole para que aportase la siguiente documentación:

- Copia de la citada prueba de remisión de las facturas rectificativas, de fecha 12 de febrero de 2014, a la destinataria de las operaciones y a su administración concursal.

La entidad, en fecha 22 de abril de 2016, contesta al requerimiento manifestando que:

"Como bien recoge esta Unidad en la comunicación recibida por mi representada, el apartado 1 del artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante "Reglamento del IVA") regula los requisitos que se han de cumplir en relación con la modificación de la base imponible del IVA de aquellas operaciones en las que el destinatario se encuentre en situación de concurso de acreedores estableciendo, entre otros extremos, lo siguiente:

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

Como claramente puede comprobarse, en relación con la remisión de las facturas rectificativas, lo único que requiere el Reglamento previamente mencionado es que se remitan las facturas rectificativas al destinatario de las operaciones sin que se exija ningún requisito adicional en cuanto a la forma de remisión de tales facturas.

Por tanto, dado que ni el Reglamento del IVA ni mucho menos el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre) exigen la remisión de las facturas rectificativas por medios diferentes a los utilizados para la remisión de las facturas, a la hora de remitir sus facturas rectificativas se puede optar por el medio que se considere más oportuno.

Visto lo anterior, mi representada desea manifestar que X B, S.A. remitió a K, S.L., las facturas rectificativas de fecha 12 de febrero de 2014 por correo ordinario, al igual que el resto de las facturas remitidas a este cliente, por lo que no le es posible adjuntar ninguna prueba que acredite tal remisión.

Adicionalmente, se ruega a esta Dependencia que tenga en consideración que X es un grupo empresarial de probada reputación no sólo en el sector de la energía sino en la economía española, además pertenece al foro de grandes empresas y se encuentra adherida al Código de buenas prácticas de la Agencia Tributaria por lo que, entre sus prácticas, no se encuentra la de expedir facturas que no sean remitidas a sus destinatarios, máxime cuando tal remisión resulta imprescindible para que los clientes efectúen el pago de las mismas. Y es que, si las facturas generadas no estuviesen llegando a sus destinatarios, el Grupo X tendría un problema comercial, esto es, el impago de sus facturas".

No se aporta ninguna documentación que acredite su remisión al destinatario de las operaciones ni a su administración concursal.

IV. Con fecha 13 de mayo de 2016, fue notificada a la entidad propuesta de liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al período febrero de 2014. En la misma se le comunicaba que se incrementan las cuotas del I.V.A. devengado en régimen general en 7.211,18 euros, sin perjuicio de que solo se procedía a liquidar la parte que corresponde a territorio común (91,82 %), resultando una cuota tras su aplicación de 6.621,31 euros. La propuesta de liquidación notificada se fundamentaba en lo siguiente.

El artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, 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.

Este último párrafo ha sido obviado en la transcripción realizada por la entidad en sus manifestaciones y por si mismo contradice lo expuesto en su escrito de contestación al requerimiento.

En la "Exposición de Motivos" del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, señala que:

"(...) la modificación de la base imponible queda condicionada a la expedición y remisión de la factura rectificativa, exigiendo al sujeto pasivo la acreditación de la remisión de la misma al destinatario, con libertad de medios, para no obstaculizar la facilidad que existe actualmente de utilización de medios electrónicos.

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

La norma tributaria exige la remisión de la factura rectificativa, debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión. No determina (libertad de medios) el medio a utilizar, pero exige, eso sí, que dicho medio permita acreditar su envío al destinatario, función esta última que el medio utilizado en este caso, correo ordinario, no cumple.

V. La entidad, en fecha 24 de mayo de 2016, presenta escrito de alegaciones que se adjunta como Anexo I.

A las mismas adjunta la siguiente documentación:

Copia de correo electrónico dirigido a la Administración Concursal, de fecha 10 de febrero de 2014, en el que se comunican los créditos que ostenta la entidad X B S.A. En el mismo se relacionan las facturas pendientes de pago, al mismo se unen copias de las citadas facturas iniciales impagadas, copia de un reconocimiento de deuda y acuerdo de amortización por parte del deudor y hoja de contabilidad donde se recogen las operaciones entre ambas sociedades.

No aporta ningún documento nuevo que acredite la remisión de las facturas rectificativas de fecha 12 de febrero de 2014, data posterior a la del correo electrónico anteriormente citado y por tanto de imposible inclusión.

Las alegaciones no desvirtúan la propuesta notificada por cuanto son una reiteración de las manifestaciones realizadas en la fase de atención del requerimiento citado en el punto III y que fueron objeto de contestación en fase de la propuesta de liquidación.

Los requisitos procedimentales tienen como finalidad, permitir el ejercicio de un adecuado control por parte de la Administración Tributaria, debido al traslado que se produce de la carga tributaria que supone el impago del crédito a la Administración, correspondiendo a ésta el control en la figura del destinatario de la operación. En este sentido, hemos de señalar que existen diversos pronunciamientos, en sede contencioso-administrativa, señalando que los requisitos establecidos en las normas tributarias son de obligado cumplimiento, no habiendo sido considerados desproporcionados en relación al derecho a la rectificación de cuotas impagadas a los que da cobertura, si no, más bien al contrario, íntimamente relacionado.

Así, la Sentencia nº 393/2006, de fecha 19 de mayo de 2006, de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Navarra establece que: "Es cierto, como señala el demandante, que conceptualmente una cosa es el derecho sustantivo y otro el procedimiento administrativo en que se ejercita ese derecho, pero no es menos cierto, y esto lo olvida el demandante, que el derecho sustantivo se articula (y solo tiene virtualidad) mediante el ejercicio de un determinado procedimiento cuyos requisitos deben cumplirse también de manera ineludible (siempre y cuando, claro está tales requisitos, sean necesarios, proporcionados y trascendentes y acordes con la finalidad que persigue el propio procedimiento en que se inserta y que hace valer el derecho sustantivo).

Tales requisitos que el demandante denomina "formales" (contraposición material-formal) no son tales en el sentido a que se refiere el demandante para rebajarles de importancia con requisitos "procedimentales" pero por ello no queda exentos de su cumplimiento con proyección como es evidente y en su caso, en el derecho material que en ellos se sustancia (requisito que, como ya hemos señalado, deben tener las antedichas características) [...].

Los requisitos exigibles relativos al derecho material y los requisitos relativos al procedimiento administrativo para articular tal derecho (modificación de las bases) son distintos y por ende perfectamente compatibles pues ambos se refieren a conceptos distintos y se mueven en planos jurídicos diferentes (derecho sustantivo-procedimiento); y así el cumplimiento de los requisitos normativos son exigibles en ambos para que pueda tener virtualidad aquello que se pretende [...].

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

VI. La entidad no ha aportado, tras ser requerida, prueba de remisión las facturas rectificativas, de fecha 12 de febrero de 2014, al destinatario de las operaciones y a su administración concursal, por lo que la modificación practicada es improcedente al estar condicionada a la citada remisión, siendo éste un requisito condicionante de acuerdo con el artículo 80.Siete de la Ley del I.V.A.

RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN

La presente liquidación provisional tiene su origen en la autoliquidación, modelo 322, de la entidad dependiente X B S.A. correspondiente al período 02/2014. Como consecuencia de la misma se aumenta en 34.338,94 euros la base imponible del I.V.A. y en 7.211,18 euros la correspondiente cuota devengada en régimen general por el motivo anteriormente expuesto, sin perjuicio de que ahora solo se proceda a liquidar la parte que corresponde a territorio común (91,82 %), resultando una cuota tras su aplicación de 6.621,31 euros.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo establecido en el apartado ocho del artículo 163.nonies de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual "las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de las entidades que apliquen el régimen especial se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo."

Con base en lo anterior, y de acuerdo con lo previsto en el citado artículo 163.nonies de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el artículo 61.ter del Reglamento, se procede a trasladar el resultado de la regularización de la autoliquidación modelo 322, período 02/2014 de la entidad dependiente X B S.A. a la autoliquidación, modelo 353 (régimen especial del grupo de entidades, modelo agregado), modificando el resultado total, sumatorio del resultado de entidades, en 6.621,31 euros, lo que da lugar a un importe total igual a 207.672.845,35 euros. Dado que el ingreso efectuado por la entidad, en fecha 20 de marzo de 2015, ascendió a 207.666.224,04 euros, resulta de la presente liquidación una cuota a ingresar igual a 6.621,31 euros."

El acuerdo con liquidación provisional correspondiente al periodo 04/2014 contiene, en esencia, una fundamentación similar.

Tercero.

Disconforme la entidad interesada con los acuerdos referidos en el antecedente previo, con fecha 29 de junio de 2016 interpuso ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), las presentes reclamaciones económico-administrativas que fueron registradas con R.G. 4148/2016 (período 04/2014) y 4152/2016 (02/2014).

Puestos de manifiesto los expedientes a la entidad reclamante, ésta presentó escritos de alegaciones, con fecha 4 de julio de 2017, en los que manifiesta que las liquidaciones referidas resultan improcedentes, primando el principio de neutralidad sobre el cumplimiento de requisitos formales. La entidad alega que emitió las facturas rectificativas a las entidades deudoras y, asimismo, comunicó a la Administración las modificaciones practicadas mediante la presentación del modelo 952. Habiendo comunicado a la Administración dicha circunstancia, no puede negarse a la reclamante el derecho a modificar la base imponible del IVA por el incumplimiento de requisitos formales. Asimismo, y por lo que respecta al expediente correspondiente al periodo 04/2014, la entidad manifiesta aportar en la presente reclamación el justificante de envío por mensajería nacional de las facturas rectificativas a la entidad deudora, Z, S.L., así como correo electrónico enviado a la Administración concursal.

Cuarto.

Con fecha 15 de octubre de 2019, este TEAC procedió a acumular las reclamaciones de referencias, R.G. 4148/2016 y 4152/2016, conforme al artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria).

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la Ley General Tributaria.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la Ley General Tributaria.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a la conformidad a Derecho de los acuerdos emitidos por la Dependencia de Asistencia y Servicios tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT citados en el encabezamiento.

Cuarto.

La cuestión objeto de la presente controversia es si la no acreditación de la remisión de las facturas rectificativas al destinatario y a la Administración concursal que, a juicio de la Administración, se habría producido en el presente caso, determinan la imposibilidad de rectificar la base imponible, conforme al artículo 80.ter de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, de IVA (Ley de IVA en adelante) y el artículo 24 del Reglamento de IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

A este respecto, es relevante destacar la resolución de este Tribunal de la reclamación registrada con R.G. 6102/2011, de fecha 12 de diciembre de 2013, que dispone lo siguiente:

"QUINTO.- (...) Según el artículo 24 del Reglamento del Impuesto, transcrito en el fundamento previo, al sujeto pasivo que realiza las operaciones le incumben dos obligaciones: expedir y remitir la factura rectificativa, girando la controversia en la presente reclamación respecto a la segunda obligación, la remisión al destinatario.

La rectificación de las cuotas como consecuencia del incumplimiento de la contraprestación que incumbe al repercutido es un derecho que la normativa reconoce a favor del emisor de la factura a partir de la reforma operada en la Ley 37/1992 por la Ley 22/1993, y, posteriormente, por las Leyes 13/1996 y 66/1997. (...)

Pero para ello es preciso el cumplimiento de ciertos requisitos, entre ellos, la remisión al cliente de la factura rectificativa. (...)

Por tanto, lo que debe probarse es la expedición y remisión por el obligado a rectificar las facturas al destinatario de la operación y, en atención a dicha obligación, la Administración efectuó los debidos requerimientos de información. Respecto de una parte de los mismos resultó acreditada tal remisión. En relación con la otra parte el órgano inspector pretende suplir la falta de acreditación de la exigida remisión de las facturas rectificativas con la aceptación por parte del destinatario de la recepción de las mismas.

Por tanto, si resulta acreditada la recepción inevitablemente se debe de haber producido la expedición y remisión. (...)

La Inspección efectúa una remisión a la resolución de este Tribunal Central de fecha 9 de junio de 2009 (RG 1582/2007), que constituye doctrina del mismo, en la que se fija como criterio que el sujeto pasivo deberá probar el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 80 de la Ley del IVA y 24 del Reglamento para ejercer el derecho a la rectificación de las bases imponibles, en concreto la expedición y remisión de las facturas rectificativas al destinatario. Sin embargo, continúa la Inspección diciendo que "ahora bien, si no consta la remisión fehaciente pero el deudor reconoce su recepción es evidente que la factura rectificativa se emitió, se remitió por el medio que fuere al deudor, y el deudor destinatario (XYZ), debió proceder a la declaración y liquidación de la misma". Hay que aclarar que la resolución citada por el órgano inspector no hace referencia alguna a que el reconocimiento de la recepción por parte de deudor implica la remisión de la misma por el sujeto pasivo proveedor, sino que esto es una conclusión que extrae la propia Inspección.

No obstante lo anterior, estas conclusiones a las que llega la Inspección deben ser confirmadas por este Tribunal Central, en tanto que resulta plenamente razonable que si el concursado reconoce la recepción de una factura es claro que la misma fue efectiva y correctamente remitida por su emisor con destino al concursado, por lo que se entiende cumplido el requisito de expedición y remisión previsto en la normativa del Impuesto.(...)

Este Tribunal Central entiende que la aceptación de la regularización carece de sentido si no se han recibido las facturas rectificativas por el concursado, ya que no cabe aceptar como regularizable una minoración de las cuotas de IVA soportadas deducibles si no han sido recibidas las facturas rectificativas expedidas por el proveedor. Es decir, la recepción de las facturas rectificativas es requisito sine qua non para poder aceptar la regularización propuesta. Este Tribunal confirma, por tanto, la postura de la Inspección, de modo que no cabe aceptar la regularización si no han sido recibidas las facturas rectificativas, por lo que la aceptación de la regularización implica que las citadas facturas se han recibido y tal recepción implica la efectiva remisión de las mismas que es, en definitiva, el requisito exigido por la Ley.(...)"

Asimismo, es relevante destacar, a este respecto, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, que así establece (el subrayado es de este Tribunal):

"38. Sin embargo, al ser la posesión de un acuse de recibo, en el Derecho interno, una conditio sine qua non para el cálculo del IVA adeudado sobre la base de los importes indicados en la factura rectificada o para la recuperación del excedente de IVA ingresado, procede señalar, habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 29 a 31 de la presente sentencia, que la neutralidad del IVA queda afectada cuando para el proveedor de los bienes o servicios es imposible o excesivamente difícil obtener tal acuse de recibo en un plazo razonable.

39. A este respecto, KFP precisó, sin ser rebatida, que el Derecho polaco no impone al destinatario de los bienes o servicios ninguna obligación jurídicamente vinculante de acusar recibo de una factura rectificada, lo que compete verificar al órgano jurisdiccional remitente.

40. Si la recuperación en un plazo razonable, por el proveedor de los bienes o servicios, del excedente del IVA ingresado en la Administración Tributaria sobre la base de la factura inicial resulta imposible o excesivamente difícil por la condición controvertida en el asunto principal, los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad exigen que el Estado miembro de que se trata permita al sujeto pasivo demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación en cuestión ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada.

41. A este respecto pueden servir tanto copias de la factura rectificada y del recordatorio remitido al destinatario de los bienes o servicios para que envíe el acuse de recibo como, tal como KFP alegó en la vista sin ser rebatida, justificantes de pagos o la presentación de asientos contables que permitan identificar el importe que el sujeto pasivo percibió efectivamente del destinatario de los bienes o servicios por la operación de que se trate.

42. Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes procede responder a la cuestión planteada que:

- el requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA;

- los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a tal requisito. Sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificadora y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificadora."

En el presente supuesto, de acuerdo con la información obrante en los respectivos expedientes, la entidad reclamante, X, en aplicación de lo establecido en el artículo 80.Tres de la Ley del IVA, procedió a modificar las bases imponibles de los deudores (las entidades K, S.L. con NIF ..., y Z, S.L., con NIF ...), realizando la correspondiente comunicación (modelo 952) en fecha 18 de febrero de 2014, con número de expediente ... y documentación complementaria con número de registro ..., por un importe de 34.338,94 euros de base imponible y 7.211,18 euros de cuota, mediante facturas rectificativas de fecha 12 de febrero de 2014, en el primer caso, y mediante comunicación (modelo 952) en fecha 21 de abril de 2014, con número de expediente ... y documentación complementaria con número de registro ..., por un importe de 32.247,63 euros de base imponible y 6.772,00 euros de cuota, mediante facturas rectificativas de fecha 9 de abril de 2014, en el segundo supuesto.

La cuestión controvertida no es, por tanto, si la Administración tuvo conocimiento de la modificación de las bases imponibles referidas sino si las facturas rectificativas fueron remitidas a los destinatarios indicados y a la Administración concursal respectiva.

A este respecto, en relación con la entidad Z, S.L., la entidad reclamante, como prueba de la remisión de las facturas rectificativas, manifestó aportar el justificante del envío de las facturas rectificativas realizado el 10 de abril de 2014 al deudor anteriormente citado y la copia del correo electrónico recibido el 16 de abril de 2014 de la Administración concursal con el acuse de recibo del envío de las facturas rectificativas.

Por lo que respecta a la entidad K, S.L., la entidad reclamante manifestó que las facturas rectificativas, de fecha 12 de febrero de 2014, se remitieron a la citada entidad por correo ordinario, al igual que el resto de las facturas remitidas, si bien no aportó prueba que acreditara tal remisión al destinatario ni a la Administración concursal.

En ambos casos, por tanto, la entidad reclamante, si bien manifiesta haber remitido mediante las correspondientes facturas a las referidas entidades, no queda acreditada la recepción por el destinatario.

Por tanto, debe determinarse si el citado incumplimiento del requisito de prueba de la remisión de las facturas rectificativas al destinatario y a la Administración concursal implica, en todo caso, la pérdida del derecho a modificar bases imponibles al amparo del artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con el criterio de este TEAC, contenido en la resolución de la reclamación R.G. 6102/2011 expuesta anteriormente, conforme al artículo 24.1 del Reglamento de IVA, para dar como válida una modificación de la base imponible basada en la emisión de una factura rectificativa debe acreditarse la remisión de la misma al destinatario de la operación, entendiéndose que, si no consta tal remisión pero el deudor reconoce su recepción, es evidente que la factura rectificativa se emitió y se remitió al destinatario. En el mismo sentido, de la jurisprudencia comunitaria se desprende igualmente, conforme a lo establecido en la citada sentencia, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, que:

"- El requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA;

- Los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a tal requisito. Sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su

poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada."

Aplicando la doctrina y jurisprudencia expuestas al presente supuesto, este Tribunal entiende que no consta en el expediente que la entidad reclamante haya probado convenientemente la recepción por las entidades destinatarias de las facturas rectificativas, lo que determina la imposibilidad de rectificar la base imponible, conforme al artículo 80.ter de la Ley de IVA y el artículo 24 del Reglamento del impuesto.

En consecuencia, deben desestimarse las pretensiones del reclamante y confirmar los acuerdos impugnados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR las presentes reclamaciones, confirmando los actos impugnados.

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